

PARLEMENT EUROPEEN



Direction générale des Études

DOCUMENT DE TRAVAIL

**La coordination fiscale
dans l'Union européenne:
dernière position**

Série Affaires économiques

ECON 128 FR

La présente publication est disponible en:

DE, EN (original), FR

ÉDITEUR: Parlement européen
L-2929 Luxembourg

AUTEUR: Ben Patterson
Direction générale des Études
Division Affaires économiques, monétaires et budgétaires
Tél.: (352) 43 00-24663/24114
Fax: (352) 43 00-27721

Pour des plus amples informations sur les publications de la DG IV:

www.europarl.eu.int/studies/default.htm

Pour obtenir des copies papier, adressez-vous au:

Service des Publications
Tél.: (352) 43 00-20347
Fax: (352) 43 00-27722
Email: dg4-publications@europarl.eu.int

Les opinions exprimées dans le présent document de travail sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement la position du Parlement européen.

Reproduction et traduction autorisées, sauf à des fins commerciales, moyennant mention de la source, information préalable de l'éditeur et transmission d'un exemplaire à celui-ci.

Manuscrit achevé en décembre 2001

PARLEMENT EUROPEEN



Direction générale des Études

DOCUMENT DE TRAVAIL

**La coordination fiscale
dans l'Union européenne:
dernière position**

Série Affaires économiques

ECON 128 FR

03-2002

Avant-propos

Ce document de travail est en majeure partie une version révisée de deux études publiées antérieurement dans cette série: *Concurrence fiscale dans l'Union européenne* (ECON 105, octobre 1998) et *Coordination fiscale dans l'Union européenne* (ECON 125, janvier 2001). Les thèmes traités sont pour la plupart identiques, mais tiennent compte de l'évolution récente dans l'Union européenne et sur la scène internationale.

TABLE DES MATIÈRES

RÉSUMÉ	7
SITUATION ACTUELLE.....	7
L'ÉVOLUTION INTERNATIONALE	8
<i>La taxe Tobin</i>	10
INTRODUCTION	11
LÉGISLATION ET COORDINATION	11
LA DIMENSION INTERNATIONALE	12
I. HISTORIQUE	15
LE MARCHÉ UNIQUE	15
LA "NOUVELLE APPROCHE"	15
LE "PAQUET MONTI"	16
LE CODE DE CONDUITE	16
LE "GROUPE PRIMAROLO"	17
LA FISCALITÉ DES PAIEMENTS D'INTÉRÊTS ET DE REDEVANCES	19
LA FISCALITÉ DE L'ÉPARGNE INDIVIDUELLE	19
LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES	23
LES PRIORITÉS DU COMMISSAIRE BOLKESTEIN.....	25
<i>La fiscalité indirecte</i>	26
<i>La fiscalité des entreprises</i>	27
<i>L'impôt sur le revenu des personnes physiques</i>	27
<i>Les instruments juridiques et autres</i>	28
II. SITUATION ACTUELLE	31
LA FISCALITÉ DE L'ÉPARGNE: ÉVOLUTION RÉCENTE.....	31
<i>Les taux réduits de TVA</i>	35
<i>Les télécommunications et le commerce électronique</i>	39
<i>Le droit de déduction</i>	40
<i>Les seuils d'exemption de la taxe pour les PME</i>	41
LES DROITS D'ACCISES	43
<i>Les boissons alcoolisées</i>	43
<i>Les produits du tabac</i>	45
<i>Les huiles minérales</i>	47
LA FISCALITÉ DES PENSIONS DE RETRAITE PROFESSIONNELLES	52
<i>Les systèmes d'imposition: TEE, ETT, EET</i>	53
<i>Les autres enjeux</i>	54
LA FISCALITÉ DES VÉHICULES	55
<i>Les instruments fiscaux</i>	56
<i>La concurrence et le prix des véhicules</i>	56
<i>La fiscalité des véhicules en circulation</i>	57
LA FISCALITÉ DU TRANSPORT DE PERSONNES	58
LA RÉFORME DE L'IMPÔT DES SOCIÉTÉS	58
<i>Les obstacles fiscaux aux activités transfrontalières des entreprises</i>	59
<i>Les taux réels d'imposition</i>	59
<i>Base d'imposition ou taux d'imposition?</i>	60
<i>Le cadre de solutions éventuelles</i>	61
<i>Les mesures ciblées</i>	61
<i>Les solutions globales</i>	62
<i>Le mécanisme de répartition</i>	64
<i>Le statut de la société européenne</i>	64
<i>Un "large débat"</i>	65
UN IMPÔT COMMUNAUTAIRE?.....	66
<i>La taxe sur la valeur ajoutée</i>	66
<i>L'impôt des sociétés</i>	67
<i>Les taxes écologiques et autres</i>	67
<i>Principes</i>	68

III. L'ÉVOLUTION INTERNATIONALE69
LES PARADIS FISCAUX	69
<i>Le rapport 2001</i>	69
LA LUTTE CONTRE LE BLANCHIMENT D' ARGENT	71
LA NOTION DE "CONCURRENCE FISCALE DÉLOYALE"	74
CONCURRENCE ET COOPÉRATION FISCALES	75
<i>La concurrence fiscale</i>	75
<i>La coopération fiscale</i>	77
LA TAXE TOBIN	79
<i>Les débats récents</i>	80
<i>Le pour et le contre</i>	80
RÉFÉRENCES	83

Tableaux et graphiques

TABLEAU 1 – CONCURRENCE OU COORDINATION FISCALE?	9
TABLEAU 2 – LES MESURES FISCALES EXAMINÉES PAR LE GROUPE PRIMAROLO: LES ÉTATS MEMBRES	18
TABLEAU 3 – LES MESURES FISCALES EXAMINÉES PAR LE GROUPE PRIMAROLO: LES TERRITOIRES ASSOCIÉS ET DÉPENDANTS	19
TABLEAU 4 – LES "PARADIS FISCAUX" SELON LES CRITÈRES DE L'OCDE EN 2000	23
TABLEAU 5 – LES RETENUES À LA SOURCE SUR LES REVENUS DES RÉSIDENTS PROVENANT D'INTÉRÊTS D'OBLIGATIONS PUBLIQUES (EN %)	32
TABLEAU 6 – LE PROGRAMME D'ACTION "TVA" DE JUIN 2000	34
TABLEAU 7 – LES TAUX DE TVA EN VIGUEUR DANS LES ÉTATS MEMBRES (MAI 2001)	35
TABLEAU 8 – LES TAUX RÉDUITS DE TVA SUR LES CATÉGORIES DE BIENS ET DE SERVICES VISÉS À L'ANNEXE H DE LA SIXIÈME DIRECTIVE TVA	37
TABLEAU 9 – L'APPLICATION DES TAUX PAR LES ÉTATS MEMBRES AUX CATÉGORIES DE SERVICES À HAUTE INTENSITÉ DE MAIN-D'ŒUVRE VISÉS À L'ANNEXE K DE LA SIXIÈME DIRECTIVE TVA	38
TABLEAU 10 – LES MESURES EN SUSPENS OU PROPOSÉES EN MATIÈRE DE TVA	42
TABLEAU 11 – ESTIMATION DE LA HAUSSE DES PRIX DES CIGARETTES À LA SUITE DES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION	47
TABLEAU 12 – LA PROPOSITION DE LA COMMISSION DE 1997 SUR LA FISCALITÉ ÉNERGÉTIQUE	49
TABLEAU 13 – TAUX DE L'IMPÔT RÉEL MOYEN DES SOCIÉTÉS PAR PAYS, 2001	60
TABLEAU 14 – LA LISTE DU GAFI DES JURIDICTIONS NON COOPÉRATIVES, SEPTEMBRE 2001	72
TABLEAU 15 – LES CRITÈRES DE DÉFINITION DES PAYS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS SELON LE GAFI	73

RÉSUMÉ

Les différences entre les régimes et les taux d'imposition des États membres risquent de nuire à la concurrence au sein du marché unique et d'entraver l'activité économique transfrontalière. Pourtant, ni les gouvernements nationaux ni le grand public ne voient d'un bon œil la fixation des impôts par "Bruxelles". De toute manière, les traités contiennent peu de fondements qui pourraient permettre une action législative dans des matières autres que la TVA ou les droits d'accises. D'ailleurs, les progrès les plus récents résultent de la coordination intergouvernementale. En outre, il faut tenir compte de la perspective plus large des mesures internationales à l'encontre des paradis fiscaux, liées à la lutte contre le blanchiment d'argent et le terrorisme.

Les mesures prévues par le "paquet Monti" de 1997 ont donné lieu à l'adoption du code de conduite sur la fiscalité des entreprises et, dans son prolongement, aux travaux du groupe Primarolo. Enfin, dans la communication qu'elle a publiée en mai 2001 pour délimiter les nouvelles priorités pour les années à venir, la Commission européenne annonce une série d'initiatives dans les domaines de la fiscalité directe et indirecte et étudie des possibilités d'intervention autres que via une législation formelle.

Situation actuelle

Le principal élément du "paquet Monti" qui restait à régler était le projet de directive sur la **fiscalité de l'épargne**. L'accord intervenu à ce sujet au sommet de Santa Maria da Feira en juin 2000 a à présent été intégré à une proposition législative révisée, qui prévoit que les États membres s'échangeront des informations à propos des intérêts versés sur leur territoire à des ressortissants d'autres États membres. Une exception a été aménagée pour l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg, qui seront autorisés à prélever une retenue à la source pendant une période transitoire de sept ans. Cependant, l'adoption de la directive sera conditionnée par la promulgation de mesures équivalentes par les pays tiers, entre autres la Suisse.

La Commission a également publié un nouveau programme d'action relatif à la **taxe sur la valeur ajoutée**. Ce programme vise moins à évoluer vers un système "définitif" fondé sur le principe de l'origine qu'à améliorer le système "transitoire" actuel, que la Commission qualifie de complexe, perméable à la fraude et dépassé. Il consiste en une vingtaine de propositions législatives, soit fermes, soit envisageables, dont certaines sont déjà devant le Conseil. Elles donnent essentiellement la priorité à la simplification et à la rationalisation des exonérations, des dérogations et des interprétations divergentes de la législation sur la TVA, en particulier en ce qui concerne l'étendue des taux réduits et superréduits. Parmi les autres problèmes de TVA actuellement débattus figurent la fiscalité du commerce électronique, le droit de déduire la TVA acquittée dans un autre État membre et la fiscalité des petites et moyennes entreprises (PME).

À propos des **droits d'accises**, la Commission poursuit ses efforts visant à réduire les écarts entre les taux. Elle a récemment formulé des propositions sur la fiscalité du tabac (que le Parlement européen a rejetées) et elle a annoncé la publication prochaine de propositions relatives aux boissons alcoolisées. Quant à celles qu'elle a émises en 1997 au sujet de la transformation des accises sur les huiles minérales en une taxe générale sur l'énergie, elles sont toujours en discussion.

Par ailleurs, diverses mesures sont en voie d'adoption sur l'amélioration des échanges d'informations entre les autorités fiscales des États membres en vue de lutter contre la **fraude fiscale**.

En 2001, la Commission a publié une communication sur la **fiscalité des pensions de retraite professionnelles**, dans laquelle elle envisage des mesures visant à supprimer les obstacles à la libre circulation. Elle y défend l'exonération fiscale des cotisations à des fonds de retraite au profit de la taxation des pensions, à l'inverse de ce que prévoient les systèmes allemand et luxembourgeois. Elle y traite aussi des problèmes des allègements fiscaux transfrontaliers, des droits à la pension des travailleurs qui migrent d'un pays à l'autre et des possibilités de création de "fonds de retraite paneuropéens".

L'étude de 1997 sur la **fiscalité des véhicules** n'a pas encore débouché sur des mesures concrètes. Il reste plusieurs problèmes à résoudre, entre autres celui de la segmentation du marché unique due aux écarts entre les droits d'enregistrement, celui de la double imposition des véhicules qui passent d'un État membre à l'autre à la suite du transfert de résidence de leur propriétaire, et celui de la libre circulation dans le secteur de la location de voitures. La question de la TVA sur le transport de personnes reste elle aussi sans réponse depuis le retrait des propositions de 1992.

Dans le domaine de la **fiscalité des entreprises** – qui a fait l'objet d'une longue série de propositions dans le rapport Ruding de 1992–, une nouvelle étude approfondie a été publiée en octobre 2001. Elle était accompagnée d'une communication de la Commission qui décrivait des mesures envisageables, notamment législatives. Parmi les problèmes majeurs évoqués par l'étude figure le fait que les entreprises européennes doivent fonctionner dans une zone économique unique, mais où s'appliquent quinze régimes de fiscalité différents. Une partie des difficultés émanent des variations des *bases d'imposition* (par exemple sur les provisions pour pertes, les stocks, etc.), mais ces fluctuations compensent dans une certaine mesure celles des *taux d'imposition*, de sorte que leur suppression risquerait de creuser les écarts si elle ne s'accompagnait pas d'un alignement des taux.

La Commission n'envisage pas cet alignement, mais préconise une double stratégie qui combinerait des solutions précises aux problèmes précis et des solutions générales aux problèmes généraux, parmi lesquelles elle cite l'imposition dans le pays de résidence (reconnaissance mutuelle), la coexistence d'un nouveau code commun des impôts et des codes nationaux, l'harmonisation complète du code des impôts et l'instauration d'un impôt européen distinct sur les entreprises. En outre, la dimension fiscale du statut de la société européenne, récemment arrêté, reste encore à régler.

La présidence belge du Conseil, durant le second semestre 2001, a remis sur la table l'hypothèse d'un "**impôt communautaire**" destiné à alimenter le budget de l'UE. Au rang des moyens envisagés figurent une TVA distincte, l'impôt communautaire sur les entreprises, des taxes écologiques et une vignette européenne pour les véhicules à moteur. Plus généralement, cet impôt communautaire pourrait être prélevé sur la base de deux principes: celui de la réglementation de certains secteurs économiques au niveau européen et, sinon, celui de la redistribution entre les États membres des recettes que chacun prélève, via une sorte de mécanisme de compensation.

L'évolution internationale

En novembre 2001, l'OCDE a publié son second rapport d'avancement sur la lutte contre les **pratiques fiscales dommageables**. Ce document signale quelques modifications apportées aux critères d'identification des "paradis fiscaux" élaborés en février 1998 et prolonge au 28 février 2002 le délai laissé aux territoires qualifiés de "non coopératifs" pour prendre des mesures. Aujourd'hui, Aruba, les Antilles néerlandaises, Bahreïn, l'île de Man, les Seychelles et Tonga ne figurent plus sur la liste noire des trente-quatre juridictions réputées comme telles en 2000.

Parallèlement, le groupe d'action financière sur le **blanchiment d'argent** (GAFI) créé sous l'égide de l'OCDE a pris des mesures plus générales. En septembre 2001, dix-neuf juridictions étaient qualifiées de "non coopératives" dans ce domaine, parmi lesquelles de grands pays comme l'Égypte, le Nigeria, les Philippines, la Russie et l'Ukraine. Les événements du 11 septembre ont donné un nouvel élan à la lutte internationale contre la criminalité financière sous toutes ses formes, en particulier le financement de groupes terroristes.

Les mesures à l'encontre des paradis fiscaux, du blanchiment d'argent et du financement du terrorisme partagent certaines caractéristiques. Ainsi, les éléments clés qui permettent d'identifier une juridiction "non coopérative" sont le manque de transparence des activités financières et la mauvaise volonté à communiquer des informations, un aspect important étant l'application du principe de l'identification du client.

Toutefois, l'application de critères semblables aux pratiques fiscales d'une part et, de l'autre, au blanchiment de capitaux et au financement du terrorisme pose quelques difficultés. Il faut en effet différencier la *fraude* fiscale, qui est illégale, de la *lévasion* fiscale, qui ne l'est pas. Ce qui constitue une infraction au fisc dans un pays peut passer pour de la gestion fiscale prudente – et tout à fait légale – dans un autre.

Enfin, le débat est loin d'être clos sur les mérites relatifs de la concurrence fiscale et de la coordination fiscale, dont les arguments sont synthétisés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 1 – Concurrence ou coordination fiscale?

Les arguments en faveur de la concurrence	Les arguments en faveur de la coordination
La concurrence fiscale limite la propension à la hausse des impôts et réduit les risques de gaspillage des dépenses publiques.	Les États pourraient imaginer des impôts destinés spécialement à attirer une plus grande proportion de la base imposable dans le monde, et ainsi "exporter" les coûts de leurs dépenses publiques.
La concurrence répond aux principes de la décentralisation et de la subsidiarité. Le lien entre les dépenses publiques et l'imposition correspondra mieux aux préférences des citoyens.	L'équilibre entre les dépenses et les recettes publiques choisi par un pays pourrait avoir des retombées chez ses voisins, par exemple en créant de la pollution.
Les mesures d'harmonisation ou de coordination de la fiscalité créent des cartels fiscaux qui maximisent les recettes au détriment d'autres objectifs économiques importants (par exemple la compétitivité).	La concurrence fiscale débouchera sur une "course aux moindres taux" qui érodera les bases d'imposition des États membres et qui sapera par conséquent leurs services publics.
Les avantages de la coordination ne seront pas nécessairement partagés équitablement. La concurrence fiscale peut être considérée comme un moyen de subsistance pour les pays plus petits et plus pauvres.	Là où un facteur est mobile (le capital) et où un autre ne l'est pas (le travail), la concurrence déplacera le fardeau fiscal du premier vers le second et provoquera une hausse du chômage.
L'ouverture des systèmes d'imposition à la concurrence est plus susceptible de combler les grands écarts entre les impôts que leur harmonisation, de même qu'elle joue en faveur de l'efficacité des régimes fiscaux.	Les grandes divergences entre les régimes fiscaux sont coûteuses pour les entreprises actives à l'échelle européenne ou internationale. Leur incompatibilité et leur complexité incitent à l'évasion fiscale et alourdissent le coût des administrations fiscales.
Les démocraties ont le droit de choisir leur régime de fiscalité. On ne peut pas empêcher leurs électeurs de voter en faveur de taux moindres ou supérieurs.	Une concurrence fiscale illimitée risque de promouvoir l'efficacité économique au détriment d'autres objectifs politiques et sociaux, comme la redistribution des revenus et des richesses.

La taxe Tobin

La proposition d'un impôt sur les transactions financières visant à *jeter quelques grains de sable dans les rouages bien huilés de la finance internationale*, émise pour la première fois par le professeur James Tobin en 1972, conserve des partisans. Elle est de nouveau à l'ordre du jour de l'Union européenne, dans le cadre des mesures destinées à réduire la volatilité des flux internationaux de capitaux.

Cet impôt générerait des recettes considérables qui pourraient servir à financer l'aide internationale. Néanmoins, il risque de poser des problèmes insurmontables de définition et de gestion.

Introduction

Ces dernières années, la question de la fiscalité s'est trouvée de plus en plus souvent au premier plan de l'actualité de l'Union européenne.

La suppression progressive des entraves au commerce depuis la création du marché intérieur et la disparition des frais de change au sein de la zone euro depuis l'introduction de la monnaie unique ont focalisé l'attention sur les obstacles qui subsistent, l'un d'eux étant la distorsion de la concurrence provoquée par la diversité des systèmes nationaux d'imposition. La libre circulation des capitaux, notamment, a fait craindre un déplacement de la charge fiscale vers des facteurs moins mobiles, comme le travail, et, partant, une augmentation des coûts non salariaux et du chômage.

Cependant, la plupart des initiatives visant à harmoniser les systèmes et les taux d'imposition ont été rejetées. Même les objectifs plus modestes de "rapprochement" et de "coordination" ont été extrêmement difficiles à concrétiser, pour des raisons qui sont en partie d'ordre économique (les États membres devant, par exemple, conserver une certaine flexibilité dans la fixation des taux d'imposition pour respecter les critères stricts du pacte de stabilité et de croissance en matière de déficits publics –voir plus loin) et en partie de nature juridique et constitutionnelle (le maintien du contrôle démocratique des parlements nationaux sur le budget des États membres). De fait, les gouvernements n'ont fait que répercuter les opinions de leurs électeurs: *D'une manière générale, les citoyens européens ne veulent pas voir leurs impôts fixés par Bruxelles.* (Ussher, 2000). En outre, la concurrence fiscale est largement considérée, non comme dommageable, mais au contraire comme un mécanisme sain pour réfréner ce qu'Adam Smith appelait *la prodigalité des princes*.

Ce paradoxe entre le souci causé par la distorsion de la concurrence et celui de préserver l'autonomie fiscale des États membres a mis la Commission dans une position difficile. En 1987, par exemple, le commissaire en charge du marché unique, Lord Cockfield, avait avancé des propositions téméraires visant à harmoniser les taux de TVA et les droits d'accises (Commission, 1987a). En ce qui concerne la TVA, il suggérait de traiter tous les produits circulant entre des États membres de la même manière que ceux qui circulaient à l'intérieur des frontières nationales (le "principe de l'origine"), et d'aligner les taux normaux et les taux réduits dans des fourchettes très étroites. Quant aux droits d'accises, ils auraient été alignés sur la moyenne communautaire.

Depuis lors, les mouvements de recul se sont succédé face à des obstacles politiques insurmontables. Sur le plan de la TVA, un système "transitoire" a été instauré en 1993 pour ne durer que jusqu'à la fin 1996, mais il semble avoir été prolongé pour une durée indéterminée. Les réformes dont il a pourtant grand besoin ne progressent qu'à pas très lents.

Législation et coordination

Le traité lui-même pose une difficulté majeure. Son article 93 prévoit *l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans l'intérêt du marché commun dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur*. Il ajoute cependant que l'adoption de dispositions dans ce sens requiert la majorité au sein du Conseil. Toutes les propositions qui ont eu pour but d'amender cet article se sont heurtées à la vive opposition des gouvernements nationaux lors des CIG

¹ Les conférences intergouvernementales qui ont négocié les traités de Maastricht, d'Amsterdam et de Nice.

En ce qui concerne la fiscalité directe, le traité ne fournit pratiquement aucune base juridique. Il a fallu justifier les interventions législatives dans ce domaine par la poursuite d'objectifs plus généraux: la libre circulation des travailleurs (art. 39), la liberté d'établissement (art. 43), la libre circulation des capitaux (art. 56), le fonctionnement du marché commun (art. 94) et la prévention des distorsions de la concurrence (art. 96). Les relations entre les États membres en la matière, comme celles avec les pays tiers, sont régies en grande partie par un ensemble de traités fiscaux bilatéraux.

Il n'est donc pas surprenant que les évolutions les plus récentes en matière de politique fiscale dans l'Union européenne se soient déroulées hors du cadre ordinaire du traité. Dans le domaine de la fiscalité des entreprises, par exemple, les principales initiatives ont été le code de conduite adopté en décembre 1997 (Conseil, 1998c) et les travaux du groupe Primarolo qui ont suivi. Toutes deux sont d'ordre strictement intergouvernemental: leur base légale est une résolution du Conseil, tandis que leur mécanisme de mise en œuvre repose sur la pression mutuelle plutôt que sur la législation. De même, d'autres grands objectifs, comme la réforme des régimes d'imposition pour réduire le coût de la main-d'œuvre et encourager l'emploi, ont été poursuivis dans le cadre d'initiatives nationales indépendantes.

En même temps, l'Union économique et monétaire a réorienté la politique fiscale, entre autres en raison des limites que le traité de Maastricht a imposées à la conduite des politiques fiscales nationales. Plus tard, le pacte de stabilité et de croissance a renforcé les critères de convergence (le plafonnement des déficits publics à 3% du PIB et la fixation d'un "taux de référence" de 60% du PIB pour la dette publique) dans le but d'équilibrer les budgets des États membres tout au long du cycle économique. Dans le même ordre d'idées, les programmes de stabilité² que les gouvernements doivent actualiser d'année en année et les grandes orientations des politiques économiques mettent en place des instruments de coordination des politiques nationales.

Cependant, les différences profondes entre les systèmes nationaux compliquent cette coordination. Si les régimes de fiscalité européens partagent certes de nombreux points communs par rapport à des pays tiers tels que les États-Unis et le Japon (entre autres un rapport entre l'impôt et le PIB nettement supérieur et une plus grande dépendance vis-à-vis des impôts à la consommation), ils divergent considérablement sur des aspects spécifiques, notamment l'impôt des sociétés.

Parallèlement, tous les États membres risquent l'éclatement d'une "bombe à retardement démographique" dans les prochaines décennies, car le vieillissement de leur population modifie les taux de dépendance. Cela dit, l'effet de la fiscalité et de la charge fiscale varie entre les pays en raison de différences dans leur degré de financement et leur système d'imposition des retraites, et des relations entre les trois "piliers" des retraites (pensions d'État, pensions professionnelles et épargne personnelle).

La dimension internationale

De nombreux aspects de la politique fiscale de l'Union européenne sont aujourd'hui dilués dans des initiatives internationales. Par exemple, la mobilité accrue des capitaux, qui découle des progrès technologiques, et les difficultés que pose leur taxation ne sont pas confinées au territoire européen. Depuis plusieurs années, les pays de l'OCDE ont entrepris résolument de réglementer une série de "paradis fiscaux" de par le monde, de manière à contraindre les

² Pour le Danemark, la Suède et le Royaume-Uni, qui ne font pas encore partie de la zone euro, on continue de parler des programmes de convergence.

banques qui y sont installées à divulguer des informations sur leurs clients. La réussite de ce type d'initiatives conditionne l'applicabilité de la législation sur la fiscalité de l'épargne à l'intérieur de l'Union.

Initialement, le moteur de ces efforts internationaux n'était pas la fiscalité, mais plutôt la lutte contre le blanchiment d'argent dérivé d'activités criminelles, en particulier du trafic de drogue. En 1989, le groupe des sept pays les plus industrialisés, rejoint par huit autres pays et par la Commission européenne, a créé le groupe d'action financière sur le blanchiment d'argent (GAFI) sous l'égide de l'OCDE. Ce groupe a élaboré un code de quarante principes portant sur la réglementation financière, la mise en œuvre de la législation et la coopération avec d'autres autorités. Il a aussi dressé une "liste noire" des places financières "non coopératives" qui peuvent faire l'objet de sanctions. Aujourd'hui, le GAFI réunit vingt-huit pays.

De son côté, l'Union européenne a adopté une directive sur le blanchiment d'argent (Conseil, 1991), qu'une directive modifiée a récemment renforcée (Conseil, 2001d). Destinée à l'origine à contrer le trafic de stupéfiants, cette législation porte à présent sur la criminalité en général, notamment la corruption, la contrefaçon de l'euro et le trafic d'êtres humains.

En outre, le principe du secret bancaire appliqué par plusieurs centres financiers internationaux est attaqué de toutes parts. Il a été forcé de céder du terrain à la suite, notamment, des revendications déposées par les victimes de l'Holocauste qui demandent la restitution de l'argent qui leur a été confisqué, et des enquêtes dont font l'objet les comptes extraterritoriaux de dictateurs en fuite ou destitués. Plus récemment, les attentats survenus aux États-Unis le 11 septembre 2001 ont été à l'origine d'un effort de grande envergure visant à démanteler et à bloquer les mécanismes de financement des groupements terroristes.

Toutefois, la mesure dans laquelle ces actions contre les activités criminelles devraient s'étendre au domaine de la fiscalité reste sujette à controverse. La limite n'est en effet guère aisée à tracer entre la fraude fiscale (illégale), l'évasion fiscale (légale, mais objet d'efforts constants de la part des autorités fiscales pour fermer les portes de sortie) et la gestion fiscale prudente, sans compter que ce qui peut être un délit dans un pays peut être tout à fait légal ailleurs. Ces derniers temps, les États-Unis se sont montrés moins enclins à agir dans ce domaine que l'Union européenne.

Enfin, le débat se poursuit avec des institutions internationales, telles que le FMI, quant à l'opportunité de réglementer davantage le système financier international et quant à la manière de le faire. Depuis 1972, une proposition revient sans cesse sur le tapis, malgré les rejets fréquent dont elle fait l'objet, c'est celle émise à l'origine par le professeur James Tobin³, qui consiste à instaurer une taxe sur les transactions financières afin, selon cet auteur américain, de *jeter quelques grains de sable dans les rouages de la spéculation*. La Commission européenne devait effectuer une évaluation de cet impôt pour la fin 2001, à la demande des ministres des finances de l'Union.

³ *The New Economics, One Decade Older*, Princeton University Press, 1972. Cette idée a été creusée plus en détail six ans plus tard dans "A proposal for international monetary reform", *Eastern Economic Journal* 4, 1978. Pour une analyse de la question, voir "La faisabilité d'une "taxe Tobin" internationale", Parlement européen, DGIV, *Série Affaires économiques*, mars 1999.

I. Historique

Le marché unique

La troisième partie du livre blanc sur *L'achèvement du marché intérieur* (Commission, 1985), intitulée "La suppression des barrières fiscales", contient une liste de propositions destinées à mettre fin aux contrôles fiscaux aux frontières nationales intérieures, tant sur le commerce de marchandises que sur les achats des particuliers.

À la mise en œuvre du marché unique, en 1993, plusieurs mesures avaient permis d'atteindre cet objectif. En ce qui concerne **la taxe sur la valeur ajoutée**, la Communauté disposait déjà d'un système plus ou moins commun. Tous les États membres avaient introduit cette taxe au début des années 1970, à la suite de la première directive TVA (Conseil, 1967). Plus tard, la sixième directive TVA (Conseil, 1977a) a garanti l'application par tous les gouvernements d'une "assiette de la TVA" (c'est-à-dire la taxe prélevée sur les mêmes opérations) globalement identique.

En 1993, après le rejet par les États membres des propositions du commissaire Cockfield, un système mixte "transitoire" est entré en vigueur, en vertu duquel les achats effectués par les consommateurs finaux étaient considérés comme étant en libre circulation dans la Communauté une fois que la taxe avait été acquittée dans un État membre (il s'agit du principe de l'origine). En revanche, pour la plupart des transactions commerciales, le point de prélèvement de la taxe correspond au lieu de livraison des marchandises (le principe de la destination).

Pour ce qui est des **droits d'accises**, les transactions commerciales entre les frontières intérieures sont soumises au régime de la suspension des droits, c'est-à-dire que ceux-ci ne deviennent payables que lorsque les produits sont mis sur le marché de la consommation. Les particuliers, eux, sont en principe autorisés à transférer des biens pour lesquels des droits ont été acquittés d'un pays à l'autre en quantité illimitée, à condition que ces biens soient exclusivement destinés à leur consommation personnelle. Un régime de franchises fiscales dans le cadre du système de contrôle "vendeur" est resté en vigueur pour les transferts intracommunautaires jusqu'en 2000, année où il a été supprimé.

La "nouvelle approche"

Le marché unique plus ou moins terminé, l'attention s'est portée sur d'autres enjeux fiscaux. Lors de sa réunion à Vérone en avril 1996, le Conseil des ministres de l'économie et des finances (Ecofin) a approuvé un "document de réflexion" intitulé *La fiscalité dans l'Union européenne* (Commission, 1996a). À cette occasion, le Conseil a institué un "groupe de haut niveau sur la fiscalité dans l'Union européenne", composé de représentants personnels des ministres des finances et présidé par M. Mario Monti, qui était à l'époque le commissaire chargé des questions de fiscalité et du marché unique.

À la suite d'une demande du Conseil de Florence en juin de la même année, qui souhaitait:

un rapport sur le développement des systèmes fiscaux dans l'Union européenne qui tienne compte de la nécessité de créer un environnement fiscal stimulant l'entreprise et la création d'emplois et encourageant une politique environnementale plus efficace,

la Commission a publié son document *La fiscalité dans l'Union européenne: rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux* (Commission, 1996b), qui synthétisait les avis qu'elle avait exprimés jusque-là le groupe de haut niveau et qui faisait écho à un document qu'elle avait publié bien auparavant, intitulé *Possibilités de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté* (Commission, 1980), où elle observait que *la souveraineté fiscale est l'une des*

composantes fondamentales de la souveraineté nationale et où elle soulignait les conceptions très variables des fonctions de l'imposition. En conséquence, le groupe de haut niveau a fait remarquer que:

toute proposition d'action communautaire en matière d'imposition devait tenir compte sans restriction des principes de subsidiarité et de proportionnalité

et a recommandé qu'une telle action se traduise par une "coordination" plutôt que par une "harmonisation".

Le "paquet Monti"

Le paquet de mesures que la Commission a proposé dans son nouveau document intitulé *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne: un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable* (Commission, 1997a) recouvrait un champ d'application très vaste. Il reprenait une série de "dossiers bloqués" pour lesquels des propositions formelles avaient déjà été publiées ou étaient en passe de l'être. Ce paquet initial s'est cependant révélé trop étendu et a été réduit à trois mesures contenues dans une proposition révisée, intitulée *Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne* (Commission, 1997b):

- un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises;
- l'élimination des distorsions dans le domaine de la fiscalité des revenus du capital (proposition d'instaurer une retenue minimale à la source sur les intérêts bancaires);
- des mesures visant à supprimer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre sociétés.

Cette proposition revue n'incluait plus les éléments relatifs à la fiscalité indirecte (le renforcement des pouvoirs du comité TVA, la taxation de l'or d'investissement, du transport de passagers et des produits énergétiques, et le programme anti-fraude Fiscalis), bien que la Commission ait continué à s'en occuper normalement.

Le code de conduite

Le code de conduite a constitué la proposition centrale de la version allégée du "paquet Monti". Il inaugurerait une nouvelle stratégie. Préféré à un instrument légalement contraignant, il revêtait la forme d'un accord politique en vertu duquel les États membres s'engageaient à respecter les principes de la concurrence loyale et à ne pas introduire de mesures fiscales dommageables pour d'autres États. Il portait sur:

les mesures fiscales qui ont, ou peuvent avoir, une influence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté, identifiées comme les mesures fiscales qui fixent un niveau d'imposition effective nettement inférieur (y compris une imposition nulle) à celui qui est normalement appliqué dans l'État membre concerné.

En novembre 1997, la Commission européenne a adopté la version définitive du "paquet Monti" et, en décembre, le Conseil Ecofin a approuvé le code de conduite (Conseil, 1998c).

Les mesures fiscales visées par le code sont à la fois des lois et des réglementations et des pratiques administratives, en particulier:

- les avantages accordés exclusivement aux non-résidents du pays concerné ou appliqués uniquement aux transactions effectuées avec des non-résidents;
- les avantages qui sont, pour le reste, totalement isolés de l'économie domestique, de sorte qu'ils n'ont aucune influence sur la base imposable nationale;

- les avantages exploitables même en l'absence de toute activité économique effective;
- les règles de détermination des bénéficiaires au sein d'un groupe de multinationales et qui divergent des normes internationales généralement admises;
- les mesures qui manquent de transparence, par exemple les avantages qui résultent d'une application moins rigoureuse des exigences légales par l'autorité administrative sans que cette pratique soit rendue publique.

Avec l'adoption de ce code de conduite, le Conseil envisageait une série de mesures concrètes:

1. **le gel des pratiques fiscales dommageables**, en vertu duquel les États membres se sont engagés à ne pas introduire de nouvelles mesures de ce genre;
2. **le démantèlement de ces mesures**: les États membres se sont engagés à réexaminer leurs pratiques et leurs dispositions légales en vigueur et à modifier celles considérées comme dommageables;
3. **l'échange d'informations**: les États membres se sont engagés à s'informer mutuellement des mesures fiscales en vigueur ou envisagées et susceptibles d'entrer dans le champ d'application du code;
4. **la coopération** dans la *lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*;
5. **les aides d'État**: certaines mesures fiscales visées par le code pourraient entrer dans le champ d'application des dispositions sur les aides d'État (articles 92 à 94, renumérotés 87 à 89, du traité CE). Le code prévoit de vérifier si elles sont proportionnées et adaptées aux objectifs poursuivis, et charge la Commission d'évaluer les dispositions fiscales en vigueur dans les États membres ainsi que leurs projets de législation;
6. **les territoires dépendants ou associés**: les États membres qui ont des liens ou des responsabilités particulières vis-à-vis d'autres territoires se sont engagés à ce que ceux-ci appliquent également les principes du code de conduite.

Le "groupe Primarolo"

L'accord du Conseil Ecofin sur le code de conduite prévoyait la mise en place d'un groupe de suivi, qui a été créé le 9 mars 1998 et qui a tenu sa première réunion le 8 mai de la même année, à l'occasion de laquelle il a élu son premier président en la personne de la ministre britannique des finances, Mme Dawn Primarolo, qui a donné son nom au groupe.

La première mission du "groupe Primarolo" a été d'examiner une liste de dispositions fiscales nationales qui paraissaient entrer dans le champ d'application du code. Cette liste avait été élaborée par la Commission essentiellement sur la base des informations fournies par les États membres.

Le groupe a publié son premier rapport intermédiaire à la fin novembre 1998 (Primarolo, 1998). Il y épinglait 85 mesures fiscales qui étaient à première vue de nature dommageable. Une deuxième liste de mesures, basée sur des informations fournies directement par les États membres, s'y est ajoutée à la fin janvier 1999.

En mai 1999, le groupe a publié son deuxième rapport intermédiaire (Primarolo, 1999a), puis a soumis son rapport final au Conseil Ecofin en novembre de la même année (Primarolo, 1999b). Lors de sa séance du 28 février 2000,

le Conseil a décidé de rendre ce rapport accessible au public sans prendre de position sur son contenu.

Ce rapport indiquait que le groupe avait examiné 271 mesures fiscales au sein même des États membres, dans des *territoires européens dont les relations extérieures dépendent d'un État membre au sens de l'article 299.4 du traité CE* (par exemple Gibraltar) et dans des *territoires dépendants ou associés*. Sur ces 271 mesures, 66 ont reçu une "évaluation positive" fondée sur le fait qu'elles affectaient effectivement *la localisation des activités économiques dans la Communauté*. Les autres mesures ont reçu une évaluation négative parce qu'elles n'influaient pas sur cet aspect. Pour le reste, le rapport contenait essentiellement des commentaires détaillés relatifs aux différentes mesures étudiées.

Il présentait aussi les éléments qui ont motivé les évaluations positives formulées par le groupe. Dans le cas de huit mesures fiscales liées à *la fourniture de services financiers à des tiers, le financement intragroupe et la fourniture ou l'octroi de licences d'actifs incorporels contre des paiements de redevances*, par exemple, le groupe a tenu compte de la présence de *certaines ou de la totalité des éléments suivants*:

- les mesures prévoyaient un taux d'imposition nominal réduit;
- elles prévoyaient des marges fixes pour le financement intermédiaire, sans révision régulière de ces marges selon des critères commerciaux normaux;
- elles permettaient la création de réserves considérables qui sont excessives par rapport aux risques sous-jacents réels et qui réduisent les bénéfices imposables;
- elles permettaient de ventiler les bénéfices entre un siège social et une filiale selon une formule contraire au principe de la pleine concurrence, entraînant ainsi une diminution du taux d'impôt effectif appliqué à la société dans son ensemble.

Tableau 2 – Les mesures fiscales examinées par le groupe Primarolo: les États membres

Pays	Mesures examinées	Mesures dommageables
Allemagne	13	1
Autriche	6	2
Belgique	13	5
Danemark	4	1
Espagne	17	3
Finlande	3	1
France	48	4
Grèce	11	1
Irlande	14	5 (dont 4 retirées)
Italie	14	1 (mais pas en vigueur)
Luxembourg	12	5 (dont 2 en phase de retrait progressif)
Pays-Bas	14	10
Portugal	13	1 (en phase de retrait progressif)
Royaume-Uni	9	0
Suède	3	0

Source: Rapport final du groupe Primarolo

Tableau 3 – Les mesures fiscales examinées par le groupe Primarolo: les territoires associés et dépendants

Territoire	Mesures examinées	Mesures dommageables
Antilles néerlandaises	7	3
Aruba (Pays-Bas)	7	4
Gibraltar (Royaume-Uni)	6	3
Guernesey (y compris Aurigny)	7	5
Île de Man	11	6
Îles Vierges britanniques	5	1
Jersey	4	4
Autres territoires	38	0

Source: Rapport final du groupe Primarolo

Le groupe a appliqué des critères similaires aux domaines des assurances, des services intragroupe, des sociétés exonérées ou *offshore*, des sociétés de portefeuille et d'autres mesures fiscales diverses.

Les travaux du groupe Primarolo ont également suscité une série d'autres études et de documents, notamment un passage en revue par la Commission du traitement fiscal réservé par chaque pays aux sociétés de portefeuille, ainsi qu'une étude comparative des pratiques des administrations fiscales des États membres, réalisée par des consultants pour le compte de la Commission.

À la suite de la publication de son rapport final, le groupe Primarolo s'est vu confier une nouvelle mission. Il a été chargé de superviser le gel et le démantèlement des mesures fiscales qu'il a identifiées comme dommageables et que les États membres doivent abroger pour 2003.

Cela implique qu'en pratique, le travail du groupe ne sera jamais terminé, comme l'a fait remarquer Mme Primarolo elle-même face à la commission économique et monétaire du Parlement lors de sa réunion du 10 octobre 2000.

La fiscalité des paiements d'intérêts et de redevances

Au début de 1990, la Commission a publié une proposition relative à un système d'imposition commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des entreprises associées et entre des filiales implantées dans des États membres différents (Commission, 1990a), en vue de supprimer la double imposition. Cependant, bien qu'il ait été révisé deux années plus tard (Commission 1993a) et qu'il ait reçu l'avis favorable du Parlement européen, ce texte n'a pas recueilli de consensus au sein du Conseil et est donc resté lettre morte.

En 1998, la Commission en a présenté une nouvelle version (Commission, 1998d) dans le cadre du "paquet Monti", qui a fait l'objet d'un accord partiel au Conseil. Toutefois, lors de sa réunion du 25 mai 1998, celui-ci a estimé que cette proposition ne pouvait être dissociée du "paquet" et ne pouvait pas être adoptée séparément.

La fiscalité de l'épargne individuelle

L'élément de loin le plus controversé du "paquet Monti" était celui qui proposait l'application d'une imposition effective minimale aux revenus de l'épargne prenant la forme de paiements d'intérêts au sein de la Communauté. Cette proposition de 1998 (Commission, 1998f) s'appuyait sur un "modèle de coexistence": les États membres optent soit pour une retenue à

la source de 20 % prélevée sur les revenus de l'épargne versés aux résidents d'autres États membres, soit pour la fourniture d'informations sur ces paiements aux autorités fiscales des autres États membres⁴.

Il ne s'agissait toutefois pas de la première tentative de la Commission de résoudre ce problème. En 1989, elle avait publié un projet de directive visant à instituer *un système commun de retenue à la source sur les revenus d'intérêts* (Commission, 1989a) prévoyant un taux de 15 %. Cette proposition a finalement été retirée en raison de son absence de progrès au Conseil.

La nouvelle proposition de la Commission offrait des solutions à une série de problèmes techniques. Certains produits financiers, par exemple, combinent les revenus d'intérêts (exprimés sous la forme d'un taux en pourcentage du capital investi et couverts par la directive) et des revenus de dividendes provenant d'actions (exprimés sous la forme d'un rendement par action découlant des bénéficiaires et non couverts par la directive). Le gouvernement luxembourgeois, en particulier, a fait valoir que ce type de fonds de placement devrait être tout à fait exclu du champ d'application de la directive.

La solution rudimentaire proposée par la Commission consistait à permettre l'imposition de ces fonds dans les cas où ils investissent:

*directement ou indirectement plus de 50 % de leurs actifs dans des créances ou des titres correspondants*⁵.

Une proposition qui a émergé des débats au Conseil était la méthode du "réexamen": seule la part des revenus d'un fonds provenant d'intérêts serait soumise à la directive. Cette méthode pouvait s'appliquer à tous les fonds mixtes ou être combinée avec un seuil global du type de celui proposé par la Commission.

Au Conseil, les principales objections formulées à l'encontre de la directive étaient toutefois de portée plus vaste. La proposition antérieure de 1989 (surnommée "proposition Scrivener", d'après le nom du commissaire chargé à l'époque des questions fiscales) avait exclu le marché international des "euro-obligations", estimé à 4000 milliards d'euros en emprunts obligataires en circulation et implanté essentiellement dans la City de Londres. Ces euro-obligations ont cependant été englobées dans la proposition Monti. À la suite de cette inclusion, le gouvernement britannique a publié en septembre 1999 (gouvernement britannique, 1999) un document prônant le retour à l'exclusion de ces euro-obligations et mettant en évidence le risque de voir tout le marché sortir de l'Europe. La tentative de faire la distinction entre les actions détenues par des résidents d'États membres de l'UE (environ 50% du total), qui seraient soumises à l'impôt, et celles détenues par des résidents de pays tiers, qui n'y seraient pas soumises, entraînerait des problèmes administratifs et juridiques inacceptables (par exemple, les options d'achat à la valeur nominale).

L'autre opposant le plus farouche à la proposition était le Luxembourg, où les services financiers constituent un secteur important et dynamique de l'économie. Son opposition, comme dans le cas du Royaume-Uni, se fondait sur la crainte que la mise en œuvre des propositions de la Commission ne chasse les investissements hors de l'UE, notamment vers

⁴ Le projet de directive proposait en fait trois mécanismes: la retenue à la source, la fourniture d'information et le certificat de déclaration, par lequel le contribuable pouvait empêcher l'application de la retenue à la source en prouvant que les intérêts en question avaient déjà été déclarés aux autorités fiscales appropriées.

⁵ Article 5(c)

des centres financiers européens alternatifs tels que Zürich, le Liechtenstein ou l'île de Man, voire des lieux plus éloignés.

Sur un point important, toutefois, les intérêts de ces deux pays divergeaient fortement. La réunion du Conseil européen à Helsinki les 10 et 11 décembre 1999 a débouché sur un accord pour poursuivre les discussions sur le projet de directive en se basant sur le principe que:

tous les citoyens résidant dans un État membre de l'Union européenne devraient payer l'impôt dû sur la totalité des revenus de leur épargne.

En février 2000, le ministère des finances britannique a publié un second document (gouvernement britannique, 2000) qui argumentait de façon irréfutable que cet objectif était impossible à atteindre au moyen d'une retenue à la source car il n'existait aucune garantie que le taux de l'impôt prélevé correspondrait à l'"impôt dû". Selon ce document, seul un échange d'informations entre autorités fiscales pouvait rendre cela possible. En conséquence, le vrai problème était la tradition du secret bancaire, très fortement ancrée dans certains pays:

Une autorité compétente n'est pas tenue de rechercher ou de transmettre à l'autorité compétente d'un autre État membre des informations que ses lois ou pratiques administratives l'empêchent de recueillir ou d'utiliser pour ses propres besoins.

Les arguments de poids du Royaume-Uni ont recueilli un soutien massif au Conseil. Toutefois, le Luxembourg et certains autres États membres ont précisé que la fin du secret bancaire dans l'UE chasserait également les investissements hors de l'Union, à moins que des réformes similaires soient appliquées dans des pays comme la Suisse. De plus, d'autres problèmes se sont manifestés, notamment la question de savoir si, et par quel mécanisme, les sommes recueillies par la retenue à la source dans un État membre seraient transférées vers le pays de résidence des contribuables.

Au terme de longues négociations, un compromis a été conclu au **Conseil européen de Santa Maria de Feira** le 20 juin 2000, selon lequel le modèle d'échange d'informations constituerait l'objectif ultime à introduire dans les sept ans qui suivront l'adoption de la directive. Dans l'intervalle, l'Autriche et le Luxembourg, qui maintiennent le secret bancaire pour les non-résidents, et éventuellement d'autres États membres, introduiraient une retenue à la source sur les intérêts payés aux non-résidents, à un taux qui reste à déterminer, dont une "part appropriée" serait transférée à l'État de résidence.

L'instauration d'une telle législation serait toutefois conditionnée par la conclusion d'un accord sur des mesures similaires envers des pays tiers importants à cet égard. (La Commission a en fait déjà entamé des pourparlers au début 1999 avec la Suisse, le Liechtenstein, Andorre, Monaco et Saint-Marin.) Une décision à l'unanimité devait être prise pour la fin 2002.

Les 26 et 27 novembre 2000, le Conseil Ecofin a conclu un accord sur plusieurs principes:

- l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg introduiront une retenue à la source d'au moins 15 % pendant les trois années qui suivront l'entrée en vigueur de la directive. Ce taux passera à au moins 20 % pendant les quatre années suivantes. L'impôt sera libérateur, c'est-à-dire que les revenus concernés ne pourront plus être frappés par d'autres taxes;
- tous les autres États membres adopteront le système d'échange d'informations après l'entrée en vigueur de la directive, et l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg après sept ans;
- le pays percepteur conservera une portion de 25% du montant de la retenue, les 75% restants étant rétrocédés au pays de résidence du contribuable;

- les fonds de placement mixtes seront couverts selon le principe du "réexamen", dès que 40 % des avoirs seront porteurs d'intérêts;
- les obligations émises avant le 1^{er} mars 2001 ne seront soumises à la directive qu'à l'issue de la période transitoire prévue (clause de sauvegarde destinée à limiter les répercussions sur les titres existants).

Ces conclusions ont été intégrées à une proposition révisée que la Commission a présentée en juillet 2001 (Commission, 2001h) (voir "La fiscalité de l'épargne" dans le chapitre suivant).

L'OCDE et les "pratiques fiscales dommageables"

Entre-temps, des négociations se sont déroulées dans le cadre plus large de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). En avril 1998, le Conseil de l'OCDE, avec l'abstention du Luxembourg et de la Suisse, a adopté un rapport (OCDE, 1998) autorisant la poursuite des travaux sur dix-neuf recommandations de mesures contre les "pratiques fiscales dommageables", notamment un calendrier pour l'identification et la suppression de ces pratiques. Un forum sur les pratiques fiscales dommageables a été créé à cette fin.

En juin 2000, ce forum a présenté au Conseil de l'OCDE un rapport d'avancement (OCDE, 2000a) dans lequel on peut lire:

la concurrence fiscale dommageable est, par sa nature même, un phénomène global et, par conséquent, les mesures prises pour y remédier devront s'appliquer au niveau mondial et faire intervenir l'ensemble des pays.

Les pratiques "dommageables" ont été définies comme celles qui minent la base imposable d'autres pays, en particulier en facilitant l'évasion fiscale. Face à des pratiques de ce genre, les vingt-neuf États membres de l'OCDE se sont engagés (comme dans le code de conduite de l'UE) à ne pas les reconduire ni à en introduire de nouvelles (gel), ainsi qu'à les supprimer dans les cinq ans (démantèlement).

Cependant, ce rapport s'est surtout focalisé sur les pays non membres de l'OCDE, en particulier les "paradis fiscaux", dont l'identification s'effectue sur la base des principaux critères suivants:

- pas de taux d'imposition effectifs, ou seulement des taux nominaux;
- pas d'échanges d'informations effectifs;
- manque de transparence;
- aucune "activité considérable" requise.

Dans un premier temps, le forum a identifié quarante-sept paradis fiscaux potentiels. Préalablement à la parution du rapport, cependant, six de ces quarante-sept États (les Bermudes, les îles Cayman, Chypre, Malte, l'île Maurice et Saint-Marin) ont publié des documents d'"engagement préalable", dans lesquels ils promettaient de supprimer les pratiques incriminées pour 2005. À la suite de ses investigations, le forum a finalement dressé une liste de trente-cinq juridictions "répondant aux critères des paradis fiscaux retenus dans le rapport de 1998" (voir le tableau 4). Ces juridictions comprenaient la plupart des territoires associés et dépendants de l'UE répertoriés dans le rapport Primarolo ainsi que, en Europe, Andorre, le Liechtenstein et Monaco.

Tableau 4 – Les "paradis fiscaux" selon les critères de l'OCDE en 2000

Andorre	Ile de Man*	Montserrat (Royaume-Uni)
Anguilla (Royaume-Uni)	Iles Cook (Nouvelle-Zélande)	Nauru
Antigua-et-Barbuda	Iles Marshall	Niue (Nouvelle-Zélande)
Antilles néerlandaises	Iles Turks et Caicos (Royaume-Uni)	Panama
Aruba (Pays-Bas)	Iles Vierges américaines	Saint-Christophe-et-Nevis
Bahamas	Iles Vierges britanniques	Sainte-Lucie
Barbade	Jersey*	Saint-Vincent-et-les-Grenadines
Belize	Liberia	Samoa
Dominique	Liechtenstein	Seychelles
Gibraltar (Royaume-Uni)	Maldives	Tonga
Grenade	Monaco	Vanuatu
Guernesey/Sercq/Aurigny*		

* Les îles Anglo-Normandes et l'île de Man ne font pas partie du Royaume-Uni, mais sont des dépendances directes de la Couronne britannique (la Reine porte par exemple le titre de "Lord of Man").

Le rapport évoquait également les "mesures défensives" qui pourraient être prises par les membres de l'OCDE à l'encontre des paradis fiscaux. Les juridictions répertoriées sont encouragées à coopérer avec l'OCDE afin de supprimer leurs pratiques fiscales dommageables, mais celles qui n'auront pas pris cet engagement au 31 juillet 2001 ou qui n'auront pas respecté un engagement pris antérieurement seront reprises sur une "liste des paradis fiscaux non coopératifs". Une série de mesures défensives plus directes pourraient également soutenir cette procédure de dénonciation publique, notamment le prélèvement de retenues à la source sur certains paiements faits à des résidents de ces juridictions, et de frais ou de taxes sur les opérations qu'ils effectuent.

La fiscalité des entreprises

Les premières propositions dans le domaine de la fiscalité des entreprises remontent à un rapport rédigé en 1962 par le **comité Neumark** (Neumark, 1962), qui recommandait une harmonisation des régimes d'imposition des sociétés selon le système du double taux, prévoyant l'application d'un taux d'imposition moins élevé aux bénéficiaires distribués (dividendes) qu'aux bénéficiaires non distribués. Ces propositions ont été suivies par le **rapport Van den Tempel** (Van den Tempel, 1970), qui prônait l'établissement d'un système classique d'imposition des sociétés dans la Communauté.

En 1975, la Commission européenne a présenté une proposition d'harmonisation des systèmes d'imposition des sociétés et de retenue à la source sur les dividendes (Commission, 1975). Elle envisageait un système commun d'imputation partielle prévoyant des taux d'imposition situés entre 45 et 55% et un crédit d'impôt pour les bénéficiaires de dividendes, indépendamment de l'État membre où ils résident. Parallèlement, elle proposait que tous les États membres prélèvent une retenue à la source de 25% sur les dividendes distribués par leurs sociétés résidentes. Ce projet a fait l'objet de critiques parce qu'il n'indiquait pas de règles de calcul de la base imposable. C'est en partie pour cette raison, mais aussi à la suite de la "nouvelle approche" préconisant la coordination plutôt que l'harmonisation fiscale, que la Commission a retiré sa proposition en avril 1990.

En réalité, elle avait déjà entamé l'élaboration d'une proposition visant à harmoniser les règles applicables à la détermination de la base imposable des sociétés. Son projet initial contenait des lignes directrices concernant les provisions pour amortissements, les plus-values, les valorisations des stocks, les dotations aux provisions, les ajustements d'évaluations et les frais généraux. Il aurait limité les possibilités de subventionnement indirect par l'intermédiaire de la base imposable, et des incitations fiscales auraient dû être fournies sous la forme de primes en espèces, de crédits d'impôt à l'investissement ou de taux d'imposition légaux préférentiels, plutôt que par l'amortissement accéléré ou d'autres aménagements de la base imposable.

En 1990, trois propositions relatives à la fiscalité des entreprises ont été adoptées:

- la **directive sur les sociétés mères et les filiales** (Conseil, 1990a), relative au traitement fiscal des paiements transfrontaliers de dividendes entre des sociétés mères et des filiales, et à l'imposition des revenus que les premières reçoivent des secondes;
- la **directive sur les fusions** (Conseil, 1990b), qui vise à permettre le report de l'imposition des plus-values dans le cas de certaines opérations transfrontalières liées à la restructuration de groupes d'entreprises;
- la **convention sur l'élimination de la double imposition** (Conseil, 1990c), liée à l'ajustement des bénéfices des entreprises associées.

En outre, une directive antérieure sur **l'assistance mutuelle en matière de fiscalité directe** prévoyait l'échange d'informations, la réponse aux demandes de renseignements et la présence d'un agent d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre en vue de surveiller les activités des sociétés multinationales. La Commission européenne avait également publié un projet de directive sur **la compensation des pertes encourues par les succursales et filiales** (Commission, 1984).

Le rapport Ruding

En mars 1992, un comité d'experts présidé par M. Onno Ruding a publié un rapport (Ruding, 1992) sur les modifications à apporter à la fiscalité des entreprises pour garantir le fonctionnement correct du marché intérieur. Ce rapport était axé sur les priorités suivantes:

- éliminer les régimes fiscaux qui entraînent des discriminations et des distorsions gênant l'actionnariat et les investissements transfrontaliers des entreprises;
- fixer un taux d'imposition légal minimal pour les entreprises ainsi que des règles communes d'instauration d'une base imposable minimale de façon à limiter la concurrence fiscale excessive entre des États membres qui tâchent d'attirer les investissements mobiles ou les bénéfices imposables d'entreprises multinationales;
- encourager la transparence maximale de toutes les incitations fiscales accordées par les États membres.

Le rapport Ruding prévoyait plusieurs mesures spécifiques, parmi lesquelles:

- la fixation d'un **taux d'imposition** compris entre 30 % minimum et 40 % maximum;
- la suppression complète des **retenues à la source** prélevées par les pays d'origine sur les dividendes payés par des filiales à leurs sociétés mères;
- l'application uniforme d'une **retenue à la source** de 30 % sur les **distributions de dividendes** effectuées par des sociétés ayant leur siège en Europe, sous réserve d'une exonération pour celles qui disposent d'une identification fiscale appropriée;
- la fixation d'une **base imposable** minimale applicable aux pratiques d'amortissement, au crédit-bail, aux évaluations des stocks, aux provisions, aux frais d'exploitation, aux frais

d'administration centrale des entreprises, aux cotisations de retraite versées par ou pour des travailleurs expatriés, au report de pertes fiscales et aux plus-values;

- un mécanisme communautaire sur la **compensation des pertes** à l'intérieur de groupes d'entreprises;
- une politique commune sur les **régimes de double imposition** entre les États membres et vis-à-vis de pays tiers;
- **l'harmonisation des dates** auxquelles sont payables les impôts soumis à une application commune.

La Commission a accepté la plupart de ces recommandations spécifiques, mais les États membres se sont vivement opposés à la proposition centrale d'instaurer un taux minimal d'imposition des sociétés. De toute manière, les interventions législatives que le rapport Ruding préconisait ont été mises en veilleuse dès lors que toute l'attention s'est portée sur le code de conduite et sur sa mise en œuvre. L'étude la plus récente de la Commission sur la fiscalité des entreprises (Commission, 2001j), publiée en octobre 2001, observe d'ailleurs à propos de ce rapport que:

ses conclusions et ses recommandations n'ont pas permis beaucoup de progrès dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

Les priorités du commissaire Bolkestein

Au début de l'an 2000, M. Frits Bolkestein a remplacé M. Mario Monti au poste de commissaire européen en charge de la fiscalité. Depuis son installation, il fait preuve d'une grande prudence en matière fiscale et privilégie nettement la coordination par rapport à l'intervention législative. En février 2001, il a fait circuler une note au sein de la Commission qui affirmait clairement que:

l'harmonisation complète des systèmes fiscaux des États membres (...) n'est ni nécessaire ni souhaitable.

Cette évolution était devenue pratiquement inévitable. En effet, la règle de l'unanimité au Conseil empêchait l'adoption d'une législation fiscale controversée et toutes les propositions visant à modifier cette situation dans le cadre du traité de Nice (en introduisant, par exemple, le vote à la majorité sur certains aspects des *systèmes fiscaux* mais en maintenant la règle de l'unanimité pour les *taux d'imposition*) ont été massivement rejetées.

La première conséquence de cette évolution a été une modification de la conception de la Commission relative à la taxe sur la valeur ajoutée. Sans exclure, à terme, l'adoption d'un système "définitif" basé sur le principe de l'origine, la communication de juin 2000 de la Commission sur **Une stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur** (Commission, 2000b) contenait surtout des mesures destinées à améliorer les accords "transnationaux".

En mai 2001, la Commission a publié une communication nettement plus complète, **Politique fiscale de l'Union européenne – Priorités pour les prochaines années** (Commission, 2001f). Dans l'introduction à ce document, elle met en parallèle le volume de la législation sur la TVA et les droits d'accises au début des années 1990 avec:

l'absence d'une politique cohérente en matière de fiscalité directe. Dans le passé, ajoute-t-elle, les discussions des propositions à caractère fiscal s'inscrivaient trop rarement dans le cadre d'une politique plus large de l'Union européenne.

Dans ce cadre plus large, la Commission englobe:

- l'objectif stratégique que le **sommet de Lisbonne**, en 2000, avait assigné à l'UE, à savoir *devenir l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde*. La politique fiscale et son rôle dans l'encouragement de la R&D (recherche et développement) et de l'innovation figurent parmi les moyens d'atteindre cet objectif;
- le prochain **élargissement** de l'Union: avant cette échéance, il est fondamental de consolider et de stabiliser au maximum le corpus législatif fiscal de la Communauté;
- les **défis pour la politique fiscale** que posent le pacte de stabilité et de croissance et les grandes orientations de la politique économique;
- le programme de réformes visant à rendre les régimes de fiscalité plus **favorables à l'emploi**: *Les allègements fiscaux doivent être ciblés sur des domaines ayant des effets positifs sur l'offre*;
- l'objectif de promouvoir des politiques fiscales communes **favorables à l'environnement**.

Face à cet arrière-plan, la Commission envisage plusieurs grands objectifs:

- *la simplification et la transparence* des régimes fiscaux;
- la suppression des dysfonctionnements des marchés, *liés à la mise en œuvre de quinze systèmes d'imposition différents au sein de l'UE*;
- *le renforcement de l'efficacité de l'impôt* afin de compenser les pertes de recettes qui pourraient découler de l'élimination des entraves fiscales;
- la poursuite des efforts visant à *réduire les taux d'imposition nominaux en élargissant simultanément l'assiette imposable*.

Pour ce qui est des moyens d'atteindre ces objectifs, la Commission souligne l'importance *d'une harmonisation poussée dans le domaine de la fiscalité indirecte*, tandis que *les impôts sur le revenu des personnes physiques sont considérés comme pouvant être laissés à l'appréciation des États membres*, à condition que ceux-ci respectent *les principes fondamentaux du traité en ce qui concerne la non-discrimination et la libre circulation des travailleurs*.

Enfin, en ce qui concerne la **fiscalité des entreprises**, la Commission préconise de trouver un équilibre entre la suppression des obstacles directs au marché intérieur et la souveraineté des États membres.

La fiscalité indirecte

Dans cette même communication, la Commission n'hésite pas à qualifier le système "transitoire" actuel de TVA de *complexe, perméable à la fraude et dépassé*. Néanmoins, les États membres continuent de juger inacceptable un système "définitif" basé sur le principe de l'origine, car ils craignent une diminution de leurs recettes. C'est la raison pour laquelle ils ont réaffirmé leur volonté de se concentrer sur l'amélioration du système actuel.

Ils devraient par exemple s'atteler à uniformiser la grande variété des dérogations qui existent en matière de TVA et d'accises. À cet effet, la Commission suggère que toutes les propositions futures relatives à la TVA prévoient:

une révision et une rationalisation des règles et des dérogations s'appliquant à la définition des taux de TVA réduits (...) mais pas avant la fin de 2002.

En ce qui concerne les **taxes sur l'énergie et l'environnement**, il était essentiel, au Conseil, de sortir de l'impasse où était bloquée depuis quatre ans la proposition de 1997 sur la fiscalité des produits énergétiques (Commission, 1997d) *même si l'unanimité ne peut être obtenue*. La fiscalité en matière d'énergie et d'environnement a évolué sans coordination aucune:

La multiplication de taxes nationales qui diffèrent par leur nature, leur mode de calcul, leurs taux, etc. menace l'unité du marché intérieur et risque de perturber le fonctionnement des marchés libéralisés du gaz et de l'électricité.

Pour ce qui est des accises sur le **tabac et l'alcool**, la Commission encourage les États membres à poursuivre leurs efforts visant à réduire les écarts entre les taux qu'ils appliquent.

Enfin, elle attire spécialement l'attention sur la **fiscalité des véhicules**:

Dans onze États membres, une personne qui achète une voiture devra acquitter une taxe d'immatriculation. Si cette personne s'installe ensuite dans un autre État membre pour y vivre et y travailler, il lui faudra faire ré-immatriculer son véhicule et, dans onze États membres au moins, de nouveau acquitter une taxe d'immatriculation, sans possibilité de remboursement ou d'exonération des taxes payées dans le premier pays.

Cela s'ajoute aux systèmes d'imposition "très disparates" à l'achat du véhicule proprement dit. La Commission s'est proposée d'examiner dans quelle mesure ces problèmes contrevenaient au traité et de présenter une communication sur la fiscalité des véhicules pour la fin 2001.

La fiscalité des entreprises

La Commission constate que:

les activités transfrontalières des entreprises engendrent de nombreux problèmes de discrimination, de double imposition, de coûts administratifs excessifs dus à des procédures complexes et à et des retards dans les remboursements d'impôt.

Elle propose trois grandes pistes de réforme:

- *des solutions au coup par coup*, en maintenant la coexistence de quinze systèmes d'imposition différents;
- l'acceptation générale du principe de *l'imposition selon les règles de l'État de résidence*, combiné à la reconnaissance mutuelle des règles fiscales;
- la fixation de *nouvelles règles communes* au niveau européen.

L'accord sur le statut de la société européenne rend incontournable la nécessité de s'atteler à la problématique de l'imposition des entreprises basées en Europe.

L'impôt sur le revenu des personnes physiques

La Commission affirme sans ambages que *les impôts sur le revenu des personnes physiques relèvent de la compétence exclusive des États membres*. Néanmoins, des mesures au niveau communautaire peuvent s'avérer nécessaires pour:

- empêcher les discriminations transfrontalières ou les obstacles à la libre circulation;
- éliminer la double imposition;
- éviter la *non-imposition involontaire* et *l'évasion fiscale*.

Le cas des "personnes physiques ayant **leur résidence fiscale dans un État membre mais exercent leur activité dans un autre**" pose des problèmes particuliers qui ont été en majeure partie résolus par les mesures qui ont suivi la publication d'une recommandation de 1993 (Commission, 1994).

Toutefois, il subsiste:

de nombreux autres problèmes rencontrés par les non-résidents en matière de fiscalité ou le problème de la relation entre fiscalité et sécurité sociale,

comme l'atteste le nombre croissant d'affaires portées devant la Cour européenne de justice.

Parmi les préoccupations récentes figure la pratique de certains États membres au taux d'imposition élevé, qui ont accordé des taux réduits **au personnel expatrié** afin d'attirer des catégories spécifiques de travailleurs qualifiés et d'experts. Il y a enfin plusieurs problèmes dus aux différents **régimes d'imposition des retraites professionnelles**, qui ont fait l'objet d'une récente communication de la Commission (Commission, 2001c).

Les instruments juridiques et autres

Dans sa dernière partie, la communication de la Commission évoque les mécanismes qui pourraient être utilisés pour atteindre les objectifs décrits plus haut.

Elle commence par déplorer la lenteur décevante des progrès dans l'adoption des instruments législatifs ordinaires que sont les directives et les règlements:

Seize propositions de directive de la Commission dans le domaine de la fiscalité sont aujourd'hui sur la table du Conseil. Certaines s'y trouvent depuis le début des années 90.

Dès lors, la Commission propose une série d'autres mécanismes.

1. **Le pourvoi en justice.** La Commission, "gardienne des traités", est habilitée à intenter des procédures d'infraction à l'égard des États membres dont les règles fiscales contreviennent soit au traité, soit à la législation en vigueur. Elle observe cependant dans sa communication qu'une grande partie du *développement rapide de la jurisprudence communautaire en matière de fiscalité directe ces dernières années* étaient le résultat de litiges introduits par des particuliers, son rôle à elle s'étant en général limité à remettre ses "observations" à la Cour européenne.

Néanmoins, la saisine de la Cour présente certains inconvénients. Non seulement les procédures sont coûteuses pour les contribuables et les administrations, mais aussi, dans bien des cas:

l'application générale d'un cas spécifique dans un État membre particulier n'est pas totalement claire.

Par conséquent, les arrêts de la Cour risquent de donner naissance à de nouvelles règles fiscales qui "varient de manière considérable" dans les divers États membres concernés.

C'est la raison pour laquelle la Commission entend *adopter une stratégie plus volontariste dans le domaine des infractions fiscales*, par exemple:

- en se montrant plus prompte à engager des actions lorsqu'elle pense qu'il y a infractions à la législation communautaire;
- en veillant à une application correcte des arrêts de la Cour de justice.

La Commission sera particulièrement attentive au respect de la législation sur les aides d'État lorsque celles-ci ont trait à des mesures fiscales.

2. **Les moyens autres que législatifs.** La Commission a à sa disposition plusieurs instruments qui, contrairement aux règlements et aux directives, ne créent pas directement une législation communautaire.

- L'article 249 du traité (l'ex-article 189) permet à la Commission de *formuler des recommandations ou des avis qui ne la lient pas*. Dans sa communication, la Commission rappelle que des recommandations ont porté leurs fruits dans le passé en matière fiscale, comme celle de 1993 sur la fiscalité des non-résidents.
 - La Commission peut également envisager le recours à des **lignes directrices** et des **documents interprétatifs**, qui pourraient être particulièrement utiles pour clarifier la situation juridique après un arrêt de la Cour.
 - Enfin, les **communications** sont un autre moyen de promouvoir l'élaboration de nouvelles règles fiscales, comme la Commission l'a fait récemment avec celle sur les retraites professionnelles.
- 3. La coopération renforcée.** De nombreuses avancées récentes dans le domaine fiscal – entre autres le code de conduite sur la fiscalité des entreprises et les travaux du groupe Primarolo (voir plus haut) – ont pris la forme d'**accords au sein du Conseil**. Ces accords n'ont aucune force législative. Leur mise en œuvre repose principalement sur la pression des pairs. En outre, beaucoup de conventions entre les États membres en matière de fiscalité directe ne revêtent pas la forme d'une législation communautaire, mais de **traités fiscaux bilatéraux** régi par le droit international.

Cela étant, le traité d'Amsterdam a introduit la possibilité de créer des conventions de ce genre en permettant à de petits groupes d'États membres de conclure des accords de coopération dans le cadre communautaire. Cette option pourrait s'avérer particulièrement utile dans le domaine fiscal, en permettant aux États qui soutiennent une disposition quelconque de la mettre en œuvre même si celle-ci ne recueille pas l'unanimité au Conseil (c'est ce qui s'est passé avec la troisième phase de l'Union économique et monétaire). La Commission voit là un moyen de pousser le dossier de la fiscalité sur l'environnement et l'énergie, où *une majorité d'États membres a fermement manifesté sa volonté de progresser*.

II. Situation actuelle

La fiscalité de l'épargne: évolution récente

La proposition modifiée de directive visant à garantir *une imposition effective, à l'intérieur de la Communauté, des revenus de l'épargne sous forme de revenus d'intérêts*, que la Commission a présentée en juillet 2001 (Commission, 2001h), est toujours à l'examen au Conseil, qui en a cependant déjà approuvé les grandes lignes en juin 2000 (voir ci-avant, "La fiscalité de l'épargne individuelle").

En principe, cette directive ne devrait pas être nécessaire. Le contribuable d'un État membre qui reçoit des intérêts d'actifs situés dans d'autres États membres est tenu de les déclarer dans sa déclaration de revenus ordinaire dans son pays d'origine. Toutefois, en réalité:

la libre circulation des capitaux (...) allée à l'existence du secret bancaire (...) auront pour effet d'accroître le potentiel de fraude fiscale par les personnes⁶.

Seuls la Grèce et le Portugal prélèvent une retenue à la source sur les intérêts versés à des non-résidents, alors que la plupart des États membres appliquent une taxe à ceux payés à leurs propres citoyens (voir le tableau 5). Toutefois, en 1989, quand l'Allemagne a introduit un impôt de ce genre, au taux modeste de 10%, elle a constaté un mouvement massif de fonds vers le Luxembourg, à tel point qu'elle a dû supprimer temporairement cet impôt. Cette situation est devenue un argument utilisé tant par les partisans que par les adversaires de la proposition de la Commission. Les premiers y voient la preuve de la nécessité de mesures fiscales communes dès lors que les capitaux circulent librement, tandis que les seconds y discernent le risque d'une fuite des capitaux à l'extérieur de la Communauté.

L'avenir de la proposition dépend de l'issue des négociations avec les pays tiers et de l'évolution de la problématique dans le cadre de l'OCDE. Le Luxembourg et l'Autriche ont mis comme condition à l'adoption de la directive l'instauration de mesures "équivalentes" dans les pays avec lesquels l'UE négocie.

Les contacts entre la Commission et les administrations fiscales des pays tiers concernés ont été amorcés très tôt, mais le mandat de négociation de la Commission a été remis en question en 2001 par plusieurs pays, notamment le Royaume-Uni, qui estimaient que ces tractations relevaient avant tout de la responsabilité des États membres.

Un compromis a finalement été trouvé le 16 octobre 2001 pour permettre l'ouverture de négociations officielles avec les États-Unis, la Suisse, le Liechtenstein, Monaco, Andorre et Saint-Marin. La Commission agira "en commun" avec la présidence du Conseil, sur la base d'un mandat, et "en concertation étroite et régulière" avec le groupe intergouvernemental de haut niveau sur la fiscalité. Ces pourparlers, que l'Union espère clôturer pour juin 2002, ont pour objectif de conclure des accords permanents, mais susceptibles d'être modifiés ultérieurement.

Quoi qu'il en soit, rien ne permet d'affirmer à l'heure actuelle que la directive pourra être adoptée et appliquée comme prévu.

⁶ Extrait du rapport Ruding (Ruding, 1992)

En effet, elle reste toujours intégrée au "paquet Monti", et l'Autriche et le Luxembourg ont inséré, dans le procès-verbal de la réunion Ecofin des 26 et 27 novembre 2000, une déclaration selon laquelle ils ne soutiendront la directive sur la fiscalité de l'épargne:

qu'en cas d'adoption d'une décision contraignante concernant le démantèlement des soixante-six mesures du code de conduite.

Par ailleurs, les discussions se poursuivent quant à l'application de la directive aux territoires associés et dépendants des États membres.

Tableau 5 – Les retenues à la source sur les revenus des résidents provenant d'intérêts d'obligations publiques (en %)

Pays	Impôt (en %)	Remarques
Allemagne	31,65	La retenue est portée au crédit de l'impôt sur le revenu imposable total.
Autriche	25	La retenue est finale si le contribuable le souhaite. Sinon, le montant est intégré au revenu imposable total.
Belgique	15	La retenue est finale si le contribuable le souhaite. Sinon, le montant est intégré au revenu imposable total. Les premiers 56000 BEF d'intérêts sont exonérés.
Danemark		Tous les revenus d'intérêts sont intégrés au revenu imposable total.
Espagne	18	La retenue est portée au crédit de l'impôt sur le revenu imposable total.
Finlande	29	Retenue finale
France	15	La retenue est finale si le contribuable le souhaite. Sinon, le montant est intégré au revenu imposable total.
Grèce	15	
Irlande	24	La retenue est portée au crédit de l'impôt sur le revenu imposable total. Il existe des abattements pour les retraités, etc.
Italie	12,5	Retenue finale
Luxembourg		Tous les revenus d'intérêts sont intégrés au revenu imposable total. Les premiers 60 000 LUF sont exonérés.
Pays-Bas		Tous les revenus d'intérêts sont intégrés au revenu imposable total. La première tranche de 1000 DFL (2 000 pour les couples mariés) est exonérée.
Portugal	20	Retenue finale, avec possibilité d'intégration à l'impôt sur le revenu.
Royaume-Uni	20	La retenue est portée au crédit de l'impôt sur le revenu imposable total. Les intérêts peuvent être perçus en brut dans certaines circonstances.
Suède	30	

Source: *Les systèmes fiscaux dans les pays de l'Union européenne* (OCDE, 2001a)

L'obtention d'un accord sur la définition commune de la notion de "mesures équivalentes" entre tous les participants aux négociations avec les pays tiers sera d'une importance cruciale. Le gouvernement suisse a répété à plusieurs reprises que ses lois sur le secret bancaire n'étaient pas négociables.

Le 22 janvier 2001, le président du Crédit suisse, M. Lukas Mühlemann, a déclaré qu'une retenue à la source serait:

*efficace pour lutter contre la fraude fiscale et compatible avec notre conception de l'État, ce qui n'est pas le cas d'un échange obligatoire d'informations entre banques et gouvernements*⁷.

La position de négociation de la Suisse est la suivante

- les discussions sur la fiscalité des revenus de l'épargne devraient s'inscrire dans le cadre plus large des négociations bilatérales entre l'Union européenne et la Suisse. Depuis les accords de 1999, il reste six grands dossiers sur la table (notamment ceux de la libre circulation des personnes et du droit d'asile), auquel le dossier fiscal pourrait être ajouté;
- le mandat de négociation suisse a fait l'objet d'un accord au sein du Conseil fédéral suisse, mais il doit également être approuvé par chacun des cantons. Le résultat des négociations devra suivre la même filière constitutionnelle, voire être soumis à un référendum;
- le principe d'une retenue à la source pourrait être acceptable, mais pas celui d'échanges d'informations;
- un accord éventuel de la Suisse sera conditionné par l'adoption de "mesures équivalentes" par les autres pays tiers, ainsi que par les territoires associés et dépendants des États membres de l'UE.

À l'occasion d'un séminaire de l'Association suisse des banques organisé en juin 2001 à Berne, les banquiers suisses se sont déclarés prêts à accepter un accord avec l'Union européenne sur la fiscalité de l'épargne, mais à condition que les pays asiatiques tels que le Japon, Singapour et Hong Kong appliquent eux aussi des "mesures équivalentes". Voilà un élément de plus qui confirme que l'avenir de la directive dépendra en fin de compte de l'évolution du dossier sur le plan international (voir ci-avant, "L'OCDE et les "pratiques fiscales dommageables", et le chapitre suivant).

En outre, plusieurs aspects techniques sont encore à débattre, par exemple l'extension du système d'échange d'informations des particuliers aux personnes morales et la teneur exacte de ces informations.

La réforme du système de TVA

La complexité du système "transitoire" de TVA constitue l'un de ses défauts majeurs, car il permet de nombreuses interprétations nationales de la législation en la matière (ainsi que des notions de fraude et d'évasion fiscales). Le système de base instauré par la sixième directive TVA est truffé de dérogations, d'exonérations, d'options et de régimes spéciaux. Ces trois "régimes spéciaux" sont d'ailleurs à l'origine d'autres problèmes, en ce qui concerne les ventes à distance⁹, les personnes morales exonérées de TVA (hôpitaux, banques, pouvoirs

⁷ Propos publiés dans le *Financial Times* du 23 janvier 2001

⁸ Il s'agit de la position que les représentants suisses ont présentée à la commission économique et monétaire du Parlement européen le 3 décembre 2001.

⁹ Les sociétés de vente par correspondance ou assimilées qui effectuent des ventes à un État membre au-dessus d'un certain seuil devaient prélever la TVA au taux en vigueur dans ce pays (celui où les biens étaient livrés) et, si nécessaire, nommer des "agents fiscaux" afin d'assurer l'acquittement de la taxe. Quant aux consommateurs, ils n'avaient aucun moyen de savoir si le taux correct de TVA avait été appliqué. En 1998, la Commission a présenté une proposition visant à supprimer le recours obligatoire à des représentants fiscaux, que le Conseil a adoptée en octobre 2000 (Conseil, 2000b).

publics, etc.) et les nouveaux moyens de transport (voir plus loin, "La fiscalité des véhicules").

La Commission a envisagé de résoudre partiellement ces problèmes en permettant la prise de décisions de détail sans entraîner l'application complète de l'article 93. Elle a proposé un projet de directive pour accorder plus de pouvoir de décision au **comité TVA**, composé de représentants nationaux et présidé par elle (Commission, 1997e). Néanmoins, les États membres n'ont guère montré d'enthousiasme pour cette mesure, pour modeste qu'elle soit. Le Parlement européen s'est également montré réticent à permettre la prise de décisions par un organe sur lequel il ne peut exercer le moindre contrôle démocratique.

Comme cela a déjà été signalé, la communication de la Commission de juin (Commission, 2000b) accorde la priorité à l'amélioration du système "transitoire" actuel de préférence à la création d'un système "définitif" fondé sur le principe de l'origine. Un nouveau programme d'action en trois phases étalées sur deux ans répertorie (ou réaffirme) neuf propositions de mesures législatives (voir le tableau 6).

Outre les mesures qu'elle annonçait dans son programme 2000, la Commission a fait part de son intention de publier des propositions sur le **lieu de livraison des marchandises**, les **agences de voyages** (celle-ci était attendue pour la fin 2001) et la **refonte de la sixième directive** et a dressé la liste de plusieurs "priorités potentielles futures" (voir le tableau 10).

Tableau 6 – Le programme d'action "TVA" de juin 2000

Propositions déjà présentées	Date d'adoption prévue	Date réelle
Comité TVA (COM(1997)325)	2000/2001	Toujours en examen
Assistance mutuelle en matière de recouvrement (COM(1998) 364)	2000/2001	Juin 2001
Droit à la déduction (COM(1998)377)	2000/2001	Toujours en examen
Redevables de la TVA (COM(1998)660)	2000/2001	17 octobre 2000
Nouvelles propositions	Date de publication prévue	Date réelle
Imposition des services postaux	Juin/juillet 2000	Toujours en attente
Fiscalité du commerce électronique	Juin/juillet 2000	Juin 2000
Facturation électronique	Automne 2000	Novembre 2000
Coopération administrative et assistance mutuelle	Décembre 2000	Juin 2001
Taux normal minimal de TVA (révision)	Juillet 2000	Septembre 2000

Les propositions initiales de la Commission en matière de **taux de TVA** (Commission, 1987b) visaient un "rapprochement" au sein de deux tranches d'imposition: un taux normal dans une fourchette de 14 à 20% et un taux réduit dans une fourchette de 5 à 9%. Cependant, les dispositions principales du système qui ont été finalement adoptées (Conseil, 1992b) étaient les suivantes:

- un taux normal minimal de 15% pouvant être révisé tous les deux ans;
- la possibilité pour les États membres d'appliquer un ou deux taux réduits d'au moins 3% aux biens et services énumérés à l'annexe H de la 6^e directive TVA modifiée;
- des dérogations accordées à certains États membres pour leur permettre d'appliquer un taux zéro, un taux "superréduit" ou un taux "parking" (transitoire) en attendant l'introduction d'un système définitif de TVA;
- la suppression des taux dits "de luxe" ou des taux les plus élevés?

Malgré la fixation d'un "plancher" à un taux normal, la Commission craignait à l'époque que les différences qui subsistaient n'engendrent de multiples distorsions de la concurrence.

Cependant, plusieurs rapports qu'elle a publié par la suite ont montré que la suppression des contrôles fiscaux aux frontières intérieures de la Communauté *n'a pas entraîné* de modifications significatives des comportements d'achats transfrontaliers ni de distorsions sensibles de la concurrence, ni non plus de déplacements du commerce en raison des disparités des taux de TVA.

Dès lors, la Commission n'a plus proposé de modifier le taux minimal de 15%, mais a en revanche tenté à plusieurs reprises d'instaurer **un taux maximal de 25 %**. Le Conseil a rejeté la première de ces tentatives (Commission, 1995b), en s'engageant uniquement à mettre tout en œuvre pour ne pas élargir la fourchette de 10%. Le Parlement a lui aussi rejeté le taux maximal, en motivant essentiellement cette décision par l'incompatibilité de la proposition avec le pacte de stabilité alors en projet et visant à limiter les déficits budgétaires des États membres, ainsi que par les restrictions excessives des marges de manœuvre que ces taux plafonds imposeraient.

En 1998, la Commission a déposé une nouvelle proposition de plafonnement des taux, cette fois en suggérant une fourchette de 15 à 25% (Commission, 1998a). Le Conseil s'y est de nouveau opposé. La seule autre initiative prise depuis lors a été la confirmation du taux minimal de 15% jusqu'en 2005 (Conseil, 2001a). Toutefois, la Commission a annoncé son intention de formuler de nouvelles propositions relatives aux **taux réduits**. L'application très variable de l'annexe H constitue selon elle une source majeure de complications et de distorsions du système (voir le tableau 8 et le chapitre suivant), d'autant que la législation actuelle permet la subsistance, jusqu'à la mise en œuvre d'un système "définitif", de taux "superréduits", de taux zéro et de taux "parkings" (voir le tableau 7).

Tableau 7 – Les taux de TVA en vigueur dans les États membres (mai 2001)

État membre	Taux superréduit	Taux réduit	Taux normal	Taux "parking"
Belgique	-	6	21	12
Danemark	-	-	25	-
Allemagne	-	7	16	-
Grèce	4	8	18	-
Espagne	4	7	16	-
France	2,1	5,5	19,6	-
Irlande	(0)/4,2	12,5	20	12,5
Italie	4	10	20	-
Luxembourg	3	6	15	12
Pays-Bas	-	6	19	-
Autriche	-	10/12	20	-
Portugal	-	5/12	17	-
Finlande	-	8/17	22	-
Suède	-	6/12	25	-
Royaume-Uni	(0)	5	17,5	-

Source: Commission (DOC/2905/2001)

Les taux réduits de TVA

La législation communautaire¹⁰ oblige la Commission à publier régulièrement des rapports sur les taux réduits de TVA. Le dernier rapport en date est celui d'octobre 2001 (Commission, 2001i).

¹⁰ Article 12, paragraphe 4, de la sixième directive TVA, 77/388/CEE.

Les taux réduits ou "superréduits" peuvent se présenter de diverses manières:

- sur les biens et les services visés à **l'annexe H** de la sixième directive;
- sur les fournitures **d'électricité** et de **gaz naturel**, au titre de l'article 12, paragraphe 3, alinéa b, de la directive;
- sur les biens et les services non énumérés à l'annexe H, dans le cadre de diverses **exemptions et dérogations** au titre de l'article 28, paragraphe 2, de la directive. Celles-ci peuvent être maintenues jusqu'à l'instauration du régime "définitif" de TVA. L'Autriche et le Portugal bénéficient également de dérogations transitoires spéciales;
- sur les **services à forte intensité de main-d'œuvre**, au titre de l'article 28, paragraphe 6, introduit à la suite d'une directive spéciale (Conseil, 1999a). À titre expérimental, jusqu'à la fin 2002, les États membres ont la possibilité d'appliquer des taux réduits à un ou plusieurs des trois services visés dans la nouvelle annexe K. Neuf États membres font usage de cette possibilité (voir le tableau 9).

Le rapport fait état de demandes régulières –dont beaucoup émanent d'États membres qui accusent les dispositions actuelles de provoquer des effets perturbateurs– visant à étendre l'application de l'annexe H à de nouveaux biens et services.

Les critiques de ces États membres portent notamment sur les éléments suivants:

- la manière discrétionnaire et fragmentaire dont les taux sont appliqués. En effet, les États membres ne sont pas tenus de les appliquer à tous les biens et services de la catégorie visée;
- la différence entre les taux réduits (de 5 à 14%) et superréduits;
- l'absence de définition commune des biens et des services de l'annexe H, et des lacunes dans la formulation et l'application des dérogations;
- une complexité accrue, due au fait que certaines dérogations sont permanentes et d'autres transitoires.

La Commission écrit dans son rapport qu'*ellen'a pas l'intention* de modifier l'annexe H avant la fin de la période expérimentale des taux réduits sur les services à haute intensité de main-d'œuvre (c'est-à-dire la fin 2002). Toutefois, elle s'est engagée à:

définir une stratégie viable qui soit axée sur quatre objectifs principaux, à savoir la simplification et la modernisation des règles existantes, une application plus uniforme des dispositions actuelles et une nouvelle mise en œuvre de la coopération administrative.

La Commission espère ainsi *lancer un débat dans le monde des affaires et dans les États membres* sur le dossier des taux réduits de TVA. Elle envisage en tout cas la possibilité de créer une nouvelle structure basée sur deux fourchettes de taux réduits, applicable chacune à une liste précise de biens et de services:

- un taux proche du minimum actuel de 5% pour les biens de première nécessité ou qui remplissent une finalité sociale. Ce taux pourrait être *obligatoire*;
- un taux réduit supérieur applicable aux autres biens et services "pour des raisons historiques ou d'opportunité économique".

Tableau 8 – Les taux réduits de TVA sur les catégories de biens et de services visés à l’an

0 = taux zéro (exemption avec restitution de la taxe payée antérieurement); [ex] = ex

Catégorie	B	DK	D	EL	E	F	IRL	I	L	N
1. Denrées alimentaires	6 12 21	25	7 16	8	4 7	5,5 19,6	0 12,5 20	4 10	3	€
2. Approvisionnement en eau	6	25	7	8	7	5,5	[ex]	10	3	€
3. Produits pharmaceutiques	6 21	25	16	8 18	4	5,5 19,6	0	10 20	3 15	1'
4. Matériel médical pour personnes handicapées	6 21	25	7	8 18	4 16	5,5 19,6	0	10 20	3 15	€ 1'
5. Transport de personnes (voir n° VI)	6 0 [ex]	[ex] 0	7 16	8	7	5,5	[ex]	[ex] 10	[ex] 3	1'
6. Livres, journaux, périodiques	6 0/6 0/6	25 0/25 25	7 7 7	4 4 4	7	5,5/19,6 2,1/19,6 2,1/19,6	0 12,5 12,5	4 4 4	3 3 3	[e] €
7. Spectacles,... Radio et télévision	[ex] 6 21	25	[ex] 7 16	[ex] 4 8 18	[ex] ¹ 7 16	2,1 5,5 19,6	[ex] 12,5 20	4 10 20	3 15 [ex]	€ € €
8. Écrivains, compositeurs,...	6 21 [ex]	[ex]	7	8	7	5,5	20	[ex] 20	3	1' [e]
9. Logement social	6	25	16 7	8	4	5,5 19,6	12,5	4 10	3 15	1'
10. Biens de production agricoles	6 12 21	25	7	8	7	5,5	12,5	4 10 20	3	€
11. Logement hôtelier	6 [ex]	25	16	8	7	5,5	12,5	10	3	€
12. Manifestations sportives	6 [ex]	[ex] 25	16	8	7 16	19,6	[ex]	10 20	3 [ex]	€
13. Utilisation d'infrastructures sportives	6 [ex]	[ex] 25	[ex]	8	[ex] 16	19,6	12,5	20	3	1' € [e]
14. Services sociaux	6 21 [ex]	25	7	8	7	19,6	[ex]	[ex] 4 10 20	3 15 [ex]	1'
15. Services de crémation	6	[ex]	16	8	7 16	19,6	20 [ex]	20	3	[e]
16. Soins médicaux et dentaires	6 21 [ex]	[ex]	7 [ex]	8	7	19,6 5,5	[ex] 20	[ex]	3 [ex]	[e] 1'
17. Collecte des déchets ménagers et voirie	21	25	[ex] 16	8	7	19,6 5,5	[ex] 20	10	3	1' [e]

(1) Organisés par des organismes de droit public ou reconnus comme organismes de bienfaisance par l'État membre concerné.

**Tableau 9 – L'application des taux par les États membres aux catégories de services à ha
visés à l'annexe K de la 6^e directive TVA**

Fournitures de services visés à l'article 28, paragraphe 6	B	DK	D	EL	E	I
1 Petites réparations						
a) Vélos	6	25	16	18	16	19
b) Chaussures	6	25	16	18	16	19
c) Vêtements et linge de maison (y compris raccommodage et retouches)	6	25	16	8	16	19
2 Rénovation et réparation de logements privés (à l'exception des matériaux qui représentent une partie importante de la valeur des fournitures)	6 ¹	25	16	18	7 ²	5,
3 Nettoyage de vitres et nettoyage de logements privés	21	25	16	18	16	5
4 Services de soins à domicile (ex.: aide à domicile et soins aux enfants en bas âge, aux personnes âgées, aux malades ou aux handicapés)	21	25	16	8	16	5
5 Coiffure	21	25	16	18	7	19

¹ Rénovation et réparation de logements privés de plus de cinq ans

² Travaux de maçonnerie pour la réparation de logements privés

³ Rénovation et réparation de logements privés de plus de deux ans

⁴ Travaux de peinture et de plâtrage pour la rénovation et la réparation de logements privés de plus

⁵ Uniquement sur l'île de Man

Les télécommunications et le commerce électronique

Selon les dispositions normales de l'article 9 de la sixième directive TVA, les services sont imposés sur la base du lieu d'établissement de leur prestataire. Les prestataires installés dans l'Union européenne doivent donc appliquer la TVA aux montants facturés, contrairement à ceux qui sont établis hors de l'UE. Si leurs clients sont assujettis à la TVA, cette situation ne cause qu'une distorsion minime de la concurrence car la taxe payée en amont peut être déduite. Par contre, les clients non assujettis sont fortement tentés d'acheter à un prestataire hors UE afin d'éviter le paiement de la taxe.

Jusqu'il y a peu, les possibilités de ce type d'évasion fiscale étaient assez limitées. Les progrès technologiques rapides rendent cependant de plus en plus avantageux l'achat de services de télécommunications à des prestataires non établis dans l'Union européenne. Les problèmes de pertes de revenus nationaux ne proviennent pas tant des usagers individuels du téléphone que des grandes organisations exonérées de la TVA, notamment celles qui sont actives dans le secteur des services financiers. La distorsion de la concurrence entre les fournisseurs établis dans l'Union et leurs concurrents hors UE est aussi très importante.

En mars 1997, devant les propositions de directive de la Commission en la matière, les quinze États membres ont simultanément demandé et accordé mutuellement une dérogation aux dispositions normales de l'article 9. Ainsi, le lieu d'imposition des services de télécommunications est passé de l'établissement du prestataire à celui de l'acheteur, et ce dernier est devenu redevable de la taxe: c'est ce que l'on a appelé la procédure d'"imposition inversée". Ce système a finalement été rendu permanent, de préférence à la proposition initiale de la Commission (Commission, 1997c), qui voulait modifier le lieu d'imposition mais laisser au prestataire le soin du prélèvement de la taxe et obliger les fournisseurs établis hors de l'UE à s'inscrire au registre de la TVA dans un seul État membre.

Toutefois, les services de télécommunications ne sont que la partie visible de l'iceberg. L'essor soudain d'Internet et l'avènement du commerce électronique ont amené la Commission à publier une communication sur le **commerce électronique et la fiscalité indirecte** (Commission, 1998e), qui a été suivie par un projet de règlement et un projet de directive (Commission, 2000a).

Les progrès des technologies de l'information permettent désormais aux clients de télécharger certains produits originaires de sources qui peuvent se situer n'importe où dans le monde. De plus, la distinction entre les "biens" et les "services" est devenue moins nette: les logiciels ou les documents électroniques, par exemple, sont des "biens" dénués de toute forme matérielle. La solution préconisée par la Commission consiste à faire entrer tous ces produits dans la catégorie des "services".

Ces propositions n'ont fait que résoudre partiellement le problème. Certains produits, comme les livres et les journaux, peuvent exister sous une forme matérielle ou électronique. Si les premiers sont imposés comme des biens et les seconds comme des services, la concurrence peut subir des distorsions considérables (au Royaume-Uni, par exemple, les taux de TVA seraient dans ce cas de 0% et de 17,5%).

Cependant, le problème principal réside dans l'avantage fiscal que ce système procure aux fournisseurs installés à l'extérieur de l'Union. En effet, les biens électroniques téléchargés depuis une source intracommunautaire sont soumis à la TVA, mais pas ceux importés depuis une source extracommunautaire. Pour les fournisseurs américains ou japonais, l'avantage tarifaire se situe entre 15 et 20 %. De leur côté, les fournisseurs de l'UE qui vendent des produits à des clients établis dans des pays tiers doivent leur facturer de la TVA.

Quatre solutions ont été proposées pour remédier à cette situation.

1. **La proposition initiale de la Commission.** Comme elle l'avait fait dans le domaine des télécommunications, la Commission a suggéré d'obliger les fournisseurs extracommunautaires à s'inscrire au registre de la TVA d'un seul État membre, qui deviendrait le lieu de livraison et où la TVA devrait être prélevée sur les ventes d'un montant supérieur à 100 000 euros. Parallèlement, les fournisseurs intracommunautaires n'auraient plus à appliquer la TVA aux produits qu'ils vendent à des clients dans des pays tiers. Cette proposition s'est heurtée à une vive opposition au Conseil, qui redoute que les fournisseurs extracommunautaires ne s'enregistrent dans l'État membre où le taux de TVA est le plus bas, c'est-à-dire le Luxembourg.
2. **La proposition de la France.** La France, qui occupait à l'époque la présidence du Conseil (Conseil, 2000a), a proposé que ces fournisseurs s'immatriculent à la TVA dans tous les États membres où leurs ventes dépassent 5 000 euros par an. Cependant, ce système renverserait la situation actuelle, car il mettrait les prestataires extracommunautaires dans une position concurrentielle défavorable par rapport à leurs homologues de l'UE, ce qui vaudrait inmanquablement à celle-ci des plaintes en violation des accords commerciaux internationaux au sein de l'Organisation mondiale du Commerce (OMC).
3. **La proposition de compromis du Conseil.** Les négociations au sein du Conseil ont finalement abouti à une solution de compromis semblable à celle obtenue pour le secteur des télécommunications.
 - Comme dans la proposition originale de la Commission, les fournisseurs extracommunautaires seraient tenus de s'immatriculer à la TVA dans un seul État membre.
 - Cependant, le taux de TVA serait celui en vigueur *dans le pays du client*.
 - Un mécanisme de compensation transférerait les recettes du pays d'enregistrement au pays de consommation. Cette solution avait déjà été évoquée par la commission économique et monétaire du Parlement européen.

Ce système se heurte cependant à la critique qu'il dépend grandement de la capacité des fournisseurs à identifier leurs clients correctement (s'agit-il d'entreprises? de particuliers? où sont-ils installés?). Or, dans les transactions par Internet, ces éléments peuvent être impossibles à déterminer.

4. **La proposition du Royaume-Uni.** Le Royaume-Uni n'a pas soutenu ce compromis, mais a proposé la solution appliquée aux États-Unis, qui consisterait à détaxer dans les deux ou trois prochaines années toutes les fournitures relevant du commerce électronique. Les fournisseurs implantés dans l'UE et ceux établis à l'extérieur seraient ainsi sur un pied d'égalité, de même que, du moins au Royaume-Uni, les vendeurs de livres électroniques et de livres imprimés.

Les discussions sur cette problématique se poursuivent au sein du Conseil.

Le droit de déduction

Déjà avant la mise en place du régime transitoire, le reproche le plus fréquent adressé au système de TVA de la Communauté européenne portait sur les retards dont pâtissaient les entreprises qui souhaitaient obtenir le remboursement de la taxe payée en amont de la part d'un État membre autre que celui où elles étaient implantées.

Deux directives TVA fixent le cadre légal de ces transferts: la huitième (Conseil, 1979a), qui traite des remboursements en général, et la treizième (Conseil, 1986), qui concerne les remboursements aux entreprises établies dans des pays tiers.

Le mécanisme prévu par la huitième directive oblige les demandeurs à introduire une demande de restitution accompagnée des originaux des factures ou des documents d'importation, à produire la preuve de leur assujettissement et à satisfaire à des critères complexes¹¹. En principe, ils devraient être remboursés au bout de six mois, mais, en réalité, ils sont souvent contraints de préfinancer ces restitutions pendant des périodes beaucoup plus longues. En outre, pour combler la mesure, la directive stipule que les frais des transferts bancaires lors des remboursements sont à la charge des demandeurs.

La solution évidente serait de permettre aux commerçants de déduire la taxe normalement dans leur pays d'établissement, mais les recettes n'aboutiraient pas dans les caisses du Trésor public auquel elles reviennent, l'État membre du vendeur encaissant des rentrées au détriment de celui de l'acheteur. La proposition la plus récente de la Commission en la matière (Commission, 1998b) vise à instaurer un mécanisme administratif de compensation de ces recettes entre le pays qui les perçoit et celui où la déduction est opérée.

La Commission et le Parlement européen accordent la plus haute priorité à l'adoption de cette directive.

Les seuils d'exemption de la taxe pour les PME

Pour les petites entreprises, l'assujettissement à la TVA a toujours été un fardeau considérable. Par rapport à la taxe payée, le coût du respect de ce système est souvent inversement proportionnel à leur taille. De plus, le régime transitoire actuellement en vigueur alourdit encore ce fardeau pour les entreprises impliquées dans des transactions intracommunautaires. La TVA est également une source de problèmes pour les services des administrations fiscales qui s'occupent des petites entreprises. Celles-ci sont nombreuses, mais génèrent des recettes fiscales relativement faibles. Les administrations ne sont pas en mesure de vérifier les restitutions de TVA des détaillants sur la base des demandes de déduction de la taxe versée en amont.

C'est donc à la fois pour réduire les frais des entreprises concernées et pour éviter le prélèvement d'une taxe plus coûteuse à gérer que ce qu'elle ne rapporte que la plupart des États membres appliquent des régimes spéciaux aux PME. L'article 24 de la sixième directive TVA leur permet d'ailleurs d'exempter du paiement de la taxe les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à un certain seuil et d'appliquer des procédures simplifiées aux autres. Cependant, ces seuils, ces critères et ces régimes varient largement d'un État membre à l'autre. La plupart, mais pas tous, exonèrent les PME dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas un certain montant, mais conservent une possibilité d'imposition. Certains pays prévoient une période minimale d'enregistrement, tandis que d'autres combinent l'exonération avec une "taxe d'égalisation" destinée à réduire les distorsions potentielles de la concurrence.

Hormis l'exemption, tous les États membres mettent en œuvre divers régimes simplifiés, dont la plupart s'appliquent à des seuils relativement élevés. Une étude de l'OCDE (OCDE, 1994) a répertorié les régimes les plus courants: des réductions de la taxe nette due, l'allongement des périodes de paiement et de restitution, l'assujettissement sur la base des paiements reçus et effectués, et la simplification des calculs de l'assujettissement et des enregistrements. Les détaillants font souvent l'objet de régimes spéciaux. L'OCDE constate également que les pays

¹¹ Articles 2 et 7 de la directive.

qui appliquent des systèmes de TVA "clairs" (un seul taux avec une large base) octroient en général moins d'exemptions que ceux qui appliquent une grande variété de taux et/ou une large gamme d'exonérations ou de taux zéro. En d'autres termes, les régimes simplifiés apparaissent comme des solutions de moindre mal à la complexité de l'ensemble du système de TVA.

Tableau 10 – Les mesures en suspens ou proposées en matière de TVA

Mesure	Situation
Seuils d'exemption de la taxe pour les PME	Proposée en 1987 (COM(87)525), mais retirée le 21.11.96 (voir le dernier point de la liste)
Compétences du comité TVA	Proposée en 1997 (COM(1997)325). Priorité du programme d'action
Droit de déduction	Proposée en 1998 (COM(1998)377). Priorité du programme d'action
Fiscalité du commerce électronique	Proposée en 2000 (COM(2000)349). Figure dans le programme d'action.
Facturation électronique	Proposée en 2000 (COM(2000)650). Figure dans le programme d'action.
Coopération administrative et assistance mutuelle	Proposée en 2001 (COM(2001)294). Figure dans le programme d'action.
Imposition des services postaux	Promise dans le programme d'action for 2000, mais pas publiée.
Refonte de la 6 ^e directive	Promise dans la communication sur la politique fiscale.
Lieu de livraison des marchandises	Promise dans la communication sur la politique fiscale.
Imposition des agences de voyages	Promise dans la communication sur la politique fiscale. Publication en 2001
Rapport sur les taux réduits	Promise dans le programme d'action.
Traitement des subventions et des services publics	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Traitement des services financiers et des services d'assurances	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Promotions de ventes, bons de réduction, etc.	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Fourniture de marchandises: assemblage, réseaux de distribution, vente à distance	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Coordination des douanes et de la fiscalité	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Lieu d'imposition des services: révision générale	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Rationalisation des dérogations de l'article 27	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Rationalisation des options, droits et dérogations	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Rationalisation des taux de TVA réduits	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action.
Régimes appliqués aux petites entreprises	Fait partie des "priorités potentielles futures" du programme d'action. Voir ci-dessus.

- "Programme d'action": voir la *Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen: Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur*, COM(2000)348 du 07.06.2000
- "Communication sur la politique fiscale": *Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen: Politique fiscale de l'Union européenne – Priorités pour les prochaines années*, COM(2001) 260

En 1987, la Commission a proposé d'instaurer des seuils communs (Commission, 1987c):

- un seuil de 10 000 écus en deçà duquel l'exemption serait *obligatoire*;
- une fourchette de 10 000 à 35 000 écus à l'intérieur de laquelle l'exemption serait *facultative*;
- un seuil de 150 000 écus en deçà duquel les régimes devraient *obligatoirement* être simplifiés.

Bien que le Parlement européen ait rendu presque immédiatement un avis favorable au sujet de cette proposition (Parlement européen, 1987) – et malgré des appels répétés en faveur d'une refonte en profondeur des régimes spéciaux appliqués aux petites entreprises¹² –, elle est restée entre les mains du Conseil jusqu'en 1996, année où elle a été retirée. Actuellement, cette question figure parmi les "priorités potentielles futures" du programme d'action de la Commission en matière de TVA (voir le tableau 10).

Les droits d'accises

Alors qu'autrefois, des droits d'accises étaient appliqués à une grande variété de produits dans différents États membres, la législation limite aujourd'hui cette application à trois catégories: les boissons alcoolisées, les cigarettes ainsi que les autres produits manufacturés du tabac, et les hydrocarbures. Un certain niveau d'harmonisation minimale a été atteint (par exemple à propos de la définition commune de catégories fiscales), mais des désaccords incessants quant à la *structure* des droits d'accises compliquent toujours la prise de décisions sur les *taux*.

Les boissons alcoolisées

Dans le cas des boissons alcoolisées, toutes les tentatives d'introduction d'un système simple reposant sur la teneur en alcool se sont heurtées à la résistance farouche des sept États membres qui n'appliquent pas de droits d'accises sur le vin (ce sont essentiellement des pays viticoles). Au lieu de cela, les produits font l'objet d'une répartition sommaire entre plusieurs catégories fiscales:

- le vin;
- la bière;
- les spiritueux;
- les produits "intermédiaires".

Les propositions initiales de la Commission dans le cadre du programme du marché unique (Commission, 1987d) suggéraient l'application d'un taux communautaire unique pour les diverses boissons alcoolisées, fixé en calculant la moyenne des taux nationaux existants. Toutefois, contrairement au cas de la TVA, peu de droits d'accises nationaux sur l'alcool sont proches du taux moyen, de sorte qu'aucun État membre n'a trouvé ces propositions acceptables.

La Commission a ensuite proposé (Commission, 1989b) des taux *minimaux* et des taux *cibles*, lesquels feraient l'objet d'une convergence à long terme. En fin de compte, seuls les taux minimaux ont été conservés dans la directive (Conseil, 1992c). En vertu de celle-ci, le Conseil aurait dû avoir révisé les taux pour la fin de l'année 1994 et adopté les modifications nécessaires. Cependant, la Commission n'a présenté aucune proposition. Au lieu de cela, un *rapport sur les taux d'accise* a finalement été publié (Commission, 1995a), qui proposait

¹² Commission (2000b), dernière page.

d'étudier l'ensemble de la question par des consultations générales avec les administrations nationales, des représentants du secteur et d'autres groupes d'intérêt.

Un nouveau rapport, accompagné sans doute d'une nouvelle proposition législative, était attendu pour la fin 2001.

Le degré de concurrence entre les différentes boissons alcoolisées est un élément clé de la problématique. Dans un arrêt qu'elle a rendu en 1983 sur les taux d'accises sur le vin et la bière au Royaume-Uni (affaire 170/78, Rec. 1985), la Cour européenne de justice a estimé que ces produits pouvaient être considérés comme équivalents dès lors qu'ils peuvent satisfaire des besoins identiques. La Commission partage également cette vision traditionnelle selon laquelle toutes les boissons alcoolisées sont plus ou moins en concurrence (Commission, 1979).

Une étude récente (Commission, 2001a) a cependant abouti à une conclusion moins tranchée:

Notre analyse permet de conclure qu'aucun modèle systématique n'indique que certains types de boissons sont complémentaires ou substitutifs les uns par rapport aux autres. (...) Les élasticités croisées entre les prix des boissons révèlent une sensibilité insuffisante des prix des boissons alcoolisées.

Globalement, la consommation de bière, de vin et de cidre était peu sensible aux variations des droits d'accises, contrairement aux vins mousseux, aux spiritueux et aux produits "intermédiaires".

L'étude en question a également examiné **l'utilité des taux minimaux en vigueur**. Alors que ceux-ci n'avaient plus été modifiés depuis 1992, les auteurs expliquent que cette utilité s'érode d'année en année en raison de l'inflation. Si ces minima avaient été indexés suivant le taux d'inflation de l'Union européenne, quatre États membres auraient dû augmenter certaines accises. Cependant:

la directive a eu un certain effet en 1993, mais, dans sa forme actuelle, elle serait généralement inefficace.

Les auteurs de l'étude ont exploré d'autres solutions, entre autres celle où tous les pays appliqueraient les *taux minimaux indexés*. Il en résulterait un glissement de la consommation de vin et de bière vers celle de spiritueux, en particulier en Europe du Nord.

Une autre possibilité serait d'en revenir à l'instauration de *taux cibles (taux moyens)*. Les conséquences de cette mesure dépendraient largement des élasticités croisées. La consommation de spiritueux et de bière augmenterait en Europe du Nord, mais celle de vin risque de décroître, même brutalement. Dans la majeure partie de l'Europe du Sud, les achats de spiritueux diminueraient et ceux de vin suivraient le mouvement ou resteraient globalement constants.

Enfin, les auteurs de l'étude ont sondé **l'effet des différences de taux sur les mouvements transfrontaliers de produits**. Il existe des écarts substantiels entre le Royaume-Uni et la France, entre la Suède et le Danemark et entre ce dernier pays et l'Allemagne. Ils occasionnent des manques à gagner dans les pays aux droits les plus élevés. Les principales conclusions de cette comparaison sont les suivantes:

- les mouvements transfrontaliers licites n'entraînent que des pertes modestes pour ces pays. Ce phénomène est le plus marqué au Royaume-Uni, avec un manque à gagner de 400 millions d'euros par an;
- par contre, les manques à gagner dus au trafic international illégal présentent un tableau très différent (voir le chapitre suivant);

- en termes absolus, c'est le Royaume-Uni qui subit les pertes les plus élevées. Toutefois, en termes de parts de marché:

le problème est le plus grave au Danemark et en Suède, où près du quart des spiritueux consommés sont achetés à l'étranger.

Les produits du tabac

La structure de base des accises sur le tabac au sein de la Communauté a été instaurée en 1972, mais de nombreuses directives l'ont modifiée dès l'année suivante. Ces modifications ont finalement été réunies dans un texte consolidé (Conseil, 1995).

Celui-ci définit les catégories des produits du tabac soumis à des accises: les cigarettes, les cigares et cigarillos, le tabac à coupe fine pour cigarettes à rouler et le tabac à fumer. Les taxes qui s'appliquent aux **cigarettes** sont les suivantes:

- un droit d'accise proportionnel (*ad valorem*), sous la forme d'un pourcentage du prix de détail maximal¹³ par référence à la catégorie la plus répandue;
- un droit spécifique, sous la forme d'un montant fixe par millier de cigarettes, et dont le montant ne peut pas être inférieur à 5 % de la somme de la taxe proportionnelle et de la taxe spécifique, et doit être compris entre 5 % minimum et 55 % maximum de la charge fiscale totale (accises proportionnelles, spécifiques et TVA);
- le niveau des accises doit être identique pour toutes les cigarettes, quel que soit leur prix de vente;
- la TVA est appliquée au taux standard sur le prix, accises comprises;
- le total des accises sur les cigarettes (droits proportionnels et spécifiques, mais hors TVA) doit être au moins égal à 57 % du prix de vente au détail de la catégorie la plus répandue, selon les chiffres fixés au 1^{er} janvier de chaque année (la "règle des 57 %").

En ce qui concerne les **taux**, les premières propositions de la Commission (Commission, 1987e et 1987f) visaient à leur harmonisation absolue. Pour les produits du tabac, elle proposait la moyenne arithmétique. Pour les cigarettes, il s'agissait du taux spécifique moyen (19,5 écus par millier d'unités à l'époque) majoré du taux proportionnel moyen (53 %, TVA comprise). En fin de compte, les directives sur les cigarettes (92/79/CEE) et sur les autres produits du tabac (92/80/CEE) n'ont fixé que des taux minimaux:

- cigarettes: 57% du prix de détail, taxes comprises;
- tabac à rouler: 30 % du prix de détail, taxes comprises, soit 20 écus par kilo;
- cigares et cigarillos: 5 % du prix de détail, taxes comprises, soit 7 écus par millier d'unités ou par kilo;
- tabac à fumer: 20 % du prix de détail, taxes comprises, soit 15 écus par kilo.

¹³ Au Royaume-Uni, le prix de vente au détail des cigarettes est fixé par référence:

"(a) au montant le plus élevé entre:

- (i) le prix de détail conseillé en vigueur sur le territoire national pour les cigarettes de la catégorie visée;
- (ii) le prix de détail (ou le prix le plus élevé s'il y en a plusieurs) tel qu'il est indiqué sur les emballages des cigarettes concernées au moment du calcul;

(b) à défaut d'un prix conseillé ou affiché, au prix de détail plus élevé auquel les cigarettes de la catégorie visée sont normalement vendues au Royaume-Uni au moment du calcul."

(Loi de finances 2000, chapitre 17, partie 13, modifiant la partie 5 de la loi de 1979 fixant les accises sur les produits du tabac).

Ces minimaux harmonisés au niveau communautaire s'accommodent de variations très larges des taux généraux et des prix. Au Royaume-Uni, le poids des accises, en euros, est supérieur de 400 % au poids des accises espagnoles. Le rendement des accises sur les cigarettes, exprimé en euros par millier d'unités, dépasse les 100 euros au Royaume-Uni, en Irlande, au Danemark, en Finlande et en Suède, alors qu'il est loin en deçà des 70 euros en Espagne, en Italie, au Portugal, en Grèce et au Luxembourg. Ces écarts peuvent être à l'origine d'importants mouvements transfrontaliers de cigarettes, taxes comprises, tant licites (pour la consommation personnelle) qu'illicites (pour la revente).

La difficulté d'obtenir une harmonisation plus poussée reflète la structure du secteur communautaire du tabac. L'application d'une taxe spécifique sur les cigarettes favorise les produits les plus coûteux des firmes privées en minimisant les différences de prix, tandis qu'une taxe proportionnelle (surtout si elle est combinée à la TVA) crée l'effet inverse, en multipliant ces différences. Certains États membres ont choisi d'appliquer une taxe spécifique minimale, alors que d'autres l'appliquent à son taux maximum, ce qui alimente les variations des prix de détail.

Les taux et la structure des droits d'accises sont révisés tous les trois ans. La Commission a rédigé son dernier rapport (Commission, 2001b) sur la base d'une analyse approfondie des taux et des structures des accises sur les produits du tabac et a formulé une proposition de directive qui modifie la législation en vigueur. Elle a également proposé de modifier les directives actuelles¹⁴ afin de porter la périodicité des révisions à quatre ans.

Un des problèmes du système actuel est la "règle des 57 %". Dans les cas où le niveau des taux est déjà proche du minimum de 57 %, une augmentation du prix de base risque de faire tomber ces taux sous ce seuil et d'obliger les États membres à augmenter leurs accises, et ce même si le prix final est comparativement élevé. Cette hausse risque *d'aggraver* les écarts entre les prix finaux. Ainsi, la Suède éprouve d'énormes difficultés à respecter le taux minimal, alors que le prix des cigarettes et le rendement des accises dans ce pays sont déjà très élevés. Le taux minimal des accises – l'addition des droits spécifiques (11,27 %) et des droits proportionnels (39,20 %) –, y atteint seulement 50,47 %. C'est pour cette raison que la Suède bénéficie d'une dérogation temporaire à la règle des 57 % jusqu'au 31 décembre 2002 inclus (Conseil, 1999b).

Dans son projet de directive, la Commission proposait de remédier à ce genre de situation en remplaçant cette règle par la fixation d'un *taux minimum pour les accises spécifiques*, de sorte que les États membres auraient dû appliquer:

- soit la règle minimale des 57 % (somme des accises spécifiques et proportionnelles) sur le prix de détail, taxes comprises, de la catégorie la plus répandue;
- soit un montant minimum (somme des accises spécifiques et proportionnelles) de 100 euros par millier de cigarettes pour la catégorie la plus répandue.

Cependant, pour accélérer la convergence des taux, la Commission a également proposé de *combinaison* des accises spécifiques minimales avec la règle des 57 %. Dans ce cas, les États membres auraient dû appliquer:

- la règle minimale des 57 % (somme des accises spécifiques et proportionnelles) sur le prix de détail, taxes comprises, de la catégorie la plus répandue, *et*
- un montant minimum (somme des accises spécifiques et proportionnelles) de 70 euros par millier de cigarettes.

¹⁴ Article 4 de la directive 92/79/CEE et article 4 de la directive 92/80/CEE.

Le montant minimum des accises spécifiques que la Commission proposait était inférieur à la moyenne communautaire (90 euros par millier de cigarettes). Ce mécanisme aurait uniquement eu des répercussions dans les États membres qui respectent la règle des 57 % mais qui, en raison de leurs prix relativement bas, peuvent comprimer le montant réel de leurs accises. Ce sont cinq pays (l'Espagne, l'Italie, la Grèce, le Portugal et le Luxembourg) qui, en fin de compte, auraient dû augmenter leurs droits d'accises (voir le tableau 11).

**Tableau 11 – Estimation de la hausse des prix des cigarettes
à la suite des propositions de la Commission**
(sous réserve d'un rapport inchangé entre les droits spécifiques et proportionnels)

Pays	%age d'augmentation (marque la plus répandue)
Espagne	27
Grèce	18
Italie	18
Portugal	16
Luxembourg	11

Source: Note interne de la Commission

Les propositions de la Commission ont suscité une vive controverse. Ses adversaires affirmaient que l'augmentation du prix des cigarettes allait non seulement alimenter l'inflation (en particulier dans les pays candidats qui appliquent actuellement des taux faibles) et porter atteinte aux producteurs de tabac, mais aussi qu'elles étaient inutiles car, depuis 1993, les taxes sur les cigarettes dans l'UE sont en voie de convergence. Le taux de divergence par rapport à la moyenne était tombé d'environ 6,5 % à un peu moins de 6 %. Toutefois, cet écart connaît à nouveau un accroissement, certes marginal, depuis 1998.

En novembre 2001, le Conseil est arrivé à un compromis qui consistait à réduire le seuil *alternatif* de 100 à 95 euros par millier de cigarettes et à abaisser le seuil *additionnel* de 70 à 60 euros par millier d'unités à partir de juillet 2002, avant de le majorer à 64 euros dès juillet 2006. L'Espagne et la Grèce devraient bénéficier de dérogations jusqu'en 2005 pour le minimum de 60 euros et jusqu'en 2008 pour le seuil de 64 euros.

Cependant, lors de sa session du même mois, le Parlement a rejeté ce compromis et a refusé de rendre un avis en mettant le dossier en commission. Celle-ci a chargé son rapporteur, M. Katiforis, de négocier avec le Conseil et la Commission.

Les huiles minérales

La structure de base des accises sur les huiles minérales au sein de la Communauté a été fixée par une directive de 1992 (Conseil, 1992d). Celle-ci impose aux États membres d'appliquer un droit d'accise sur les huiles minérales servant de carburants ou de combustibles. Elle accordait certaines exemptions qui devaient être évaluées pour la fin 1997. Les droits sont spécifiques: ils sont calculés par 1000 litres de produit ou par 1000 kilos. Les catégories de produits sont l'essence au plomb, l'essence sans plomb, le gazole, le fuel lourd, le gaz de pétrole liquéfié (GPL), le méthane et le pétrole lampant.

Dans le cadre du programme du marché unique, les propositions initiales de la Commission (Commission, 1987g) tendaient à l'harmonisation absolue des droits d'accises sur la base des

taux moyens (la moyenne arithmétique pour le pétrole et le GPL et une moyenne pondérée pour le mazout). Même dans son document de juin 1989 (Commission, 1987h) sur une nouvelle approche, la Commission écrit que des taux uniques ou des fourchettes de taux devraient être appliqués aux huiles minérales parce que *les risques de distorsions de concurrence (...) sont plus élevés dans ce secteur que dans ceux de l'alcool et du tabac.*

Néanmoins, comme ce fut le cas avec l'alcool et le tabac, le Conseil a uniquement retenu des taux minimaux (Conseil, 1992e):

- essence au plomb: 337 écus par 1000 litres;
- essence sans plomb: 287 écus par 1000 litres, à condition que *le taux de l'accise soit toujours inférieur à celui appliqué sur l'essence au plomb;*
- gazole: 245 écus par 1000 litres, avec des taux réduits pour le gazole de chauffage;
- mazout (diesel): 13 écus par 1000 kg;
- LPG et méthane utilisés comme carburants: 100 écus par 1000 kg; dans les autres cas: 36 écus par kg ou 0 écu par kg;
- pétrole lampant utilisé comme carburant: 245 écus par 1000 litres, sinon 18 écus par 1000 litres ou 0 écu.

La directive du Conseil stipule que ces taux doivent être revus tous les deux ans *et pour la première fois pas plus tard que le 31 décembre 1994 (...) sur la base d'un rapport et, le cas échéant, d'une proposition de la Commission.* Toutefois, le premier rapport de la Commission n'a pas été officiellement publié avant septembre 1995 (Commission, 1995a) et il ne contenait aucune proposition formelle, bien que les projets préalables eussent envisagé d'apporter plusieurs modifications aux taux minimaux, de calculer ceux-ci sur la base de l'essence sans plomb au lieu de l'essence au plomb et de rétrécir l'écart entre les taux appliqués au pétrole et ceux frappant le diesel.

La Commission y faisait observer que l'augmentation des droits d'accises minimaux sur les combustibles de chauffage, malgré de nombreux arguments en sa faveur, dépendait de l'extension du champ d'application de ces droits aux combustibles concurrents (par exemple le gaz naturel et le charbon). Elle a donc entamé des consultations approfondies avec les administrations nationales, des représentants du secteur et d'autres groupes d'intérêts, et a organisé une conférence sur les droits d'accises du 13 au 15 novembre 1995 à Lisbonne.

Deux ans plus tard, comme le requérait la directive, elle a fait une nouvelle proposition (Commission, 1997d), qui consistait à étendre le système existant à l'ensemble des produits énergétiques, et en particulier à ceux qui peuvent servir directement ou indirectement de substituts aux huiles minérales: le charbon, le coke, le lignite, les bitumes et leurs dérivés, le gaz naturel et l'électricité.

Dans le cas de l'électricité, précisément, la Commission proposait de la taxer, elle, plutôt que les combustibles servant à la fabriquer, mais prévoyait la possibilité d'abattements si cette électricité était produite à partir de combustibles respectueux de l'environnement. Elle prévoyait aussi des abattements divers pour les secteurs à forte consommation énergétique. Les *droits d'accises minimaux* qu'elle introduisait figurent dans le tableau 12.

Tableau 12 – La proposition de la Commission de 1997 sur la fiscalité énergétique

Produits énergétiques utilisés comme combustibles de propulsion	
Pétrole (en €par 1000 l)	417
Pétrole lampant (en €par 1000 l)	310
Gaz naturel (en €par gigajoule)	2,9
Gazole (en €par 1000 l)	310
GPL (en €par 1000 kg)	141
Produits énergétiques utilisés comme combustibles de propulsion à certaines fins industrielles et commerciales	
Gazole (en €par 1000 l)	32
GPL (en €par 1000 kg)	41
Pétrole lampant (en €par 1000 l)	30
Gaz naturel (en €par gigajoule)	0,3
Produits énergétiques utilisés comme combustibles de chauffage	
Gazole de chauffage (en €par 1000 l)	21
Pétrole lampant (en €par 1000 l)	7
Gaz naturel (en €par gigajoule)	0,2
Produits énergétiques solides (en €par gigajoule)	0,2
Fuel lourd (en €par 1000 kg)	18 ou 22
GPL (en €par 1000 kg)	10
Électricité (en €par Mw/h)	1

Jusqu'à présent, le Conseil n'a pas accepté ces propositions.

La proposition la plus récente de la Commission, visant l'imposition du carburant d'aviation (Commission, 2000d), s'est heurtée à un problème d'un genre différent, mais semblable à celui rencontré dans le cas de la retenue à la source, à savoir qu'un droit ne pourrait être prélevé avec efficacité que sur les vols intérieurs ou sur ceux au départ de l'Union européenne, ce qui entraînerait des conséquences néfastes sur la position concurrentielle des opérateurs installés sur le territoire communautaire.

La lutte contre la fraude fiscale indirecte

Dans sa communication de mai 2001, la Commission note que:

la fraude fiscale, dans le domaine de la fiscalité directe comme dans celui de la fiscalité indirecte, est un phénomène de plus en plus préoccupant pour les États membres de l'Union européenne, mais également dans le monde entier.

Le troisième rapport de la Commission sur la coopération administrative dans le domaine de la **taxe sur la valeur ajoutée** (Commission, 2000c), par exemple, commence par cette observation cinglante:

Le régime transitoire de TVA est en vigueur depuis plus de six ans. On aurait pu s'attendre à ce que les problèmes de mise en œuvre soient, depuis, résolus et que le système fonctionne sans heurts. Il apparaît cependant que ce n'est pas le cas. Il semble que ces six années aient donné aux fraudeurs le temps d'analyser les possibilités de lucre qu'offre le régime transitoire de TVA alors que, d'une manière générale, les États membres n'ont pas relevé le défi que constitue la fraude.

Un rapport antérieur de la Cour des comptes de l'UE a estimé que l'écart entre le montant de TVA payable en théorie, basé sur des chiffres du PIB, et celui effectivement perçu atteignait 70 milliards d'euros, soit 21% des revenus des États membres.

Le fait que, dans le système transitoire, les biens circulent en général entre États membres sans être imposés est à l'origine de nombreuses fraudes à la TVA. Avec le système d'avant 1993, les exportations d'un État membre vers un autre étaient aussi soumises au taux zéro, mais la TVA était perçue aux frontières au moment de l'entrée des biens dans le pays importateur. Fin 1992, les contrôles frontaliers ont été supprimés et la TVA est devenue payable uniquement au lieu de livraison. Des possibilités de fraude naissent aussi de la complexité de certains documents, par exemple lors des demandes de déduction de la taxe payée en amont sur la base de factures falsifiées.

Le rapport remis par la Commission en janvier 2000 expose les grandes lignes de ses investigations en matière de fraude. Son examen d'un millier de fraudes à la TVA a révélé des pertes réelles à hauteur de 1,3 milliard d'euros, que la Commission estime n'être que "la partie visible de l'iceberg". Un des problèmes vient de ce qu'un nombre relativement faible d'agents de la TVA devait contrôler 24 millions d'opérateurs assujettis effectuant des opérations intracommunautaires pour un montant de 930 milliards d'euros par an. Un deuxième problème réside dans *la très faible activité en matière de coopération administrative et l'extrême lenteur des réponses aux demandes d'informations*. De plus, le système d'échange d'informations sur la TVA (SITE) n'est pas mis à profit de façon optimale.

Dans le domaine des **droits d'accises**, les mouvements illégaux, tels que ceux de boissons alcoolisées et de tabac à destination du Royaume-Uni, ont généralement pour origine une violation des dispositions contenues dans la directive de 1992 sur les mouvements de produits soumis à des droits d'accises (Conseil, 1992a). Les consommateurs finals individuels peuvent transférer des biens pour lesquels les droits ont été acquittés d'un pays à l'autre sans payer d'autres droits pour autant que les produits concernés soient destinés à leur consommation personnelle. Des "quantités autorisées" ont été fixées, en dessous desquelles on présume une consommation personnelle. Cette notion de "consommation personnelle" donne cependant lieu à bien des interprétations: très vite, des camionnettes blanches sont parties, en ferry ou par le tunnel, du Royaume-Uni vers la France afin de rassembler des stocks de marchandises pour des mariages, des fêtes, des rencontres de football, etc.¹⁵.

¹⁵ Des plaintes récentes signalent que les autorités douanières britanniques, dans leur volonté de limiter l'afflux de boissons alcoolisées et de produits du tabac, poursuivent quiconque importe davantage que les "quantités autorisées". Comme, en principe, tous les citoyens de l'Union ont le droit d'importer des quantités illimitées de marchandises pour leur usage personnel, la Commission a ouvert une procédure d'infraction à l'égard du Royaume-Uni en octobre 2001.

Qui plus est, on a décelé plus récemment l'existence de mouvements à très grande échelle contrôlés par des bandes organisées, en particulier concernant des trafics de cigarettes destinées à la revente illégale.

Les cigarettes font également l'objet de fraudes beaucoup plus étendues et coûteuses aux quatre coins de l'Union européenne. La violation des procédures de transit a permis aux contrebandiers d'introduire des produits dans un État membre afin d'y organiser la livraison vers un autre État membre en bénéficiant du régime de suspension de l'imposition. En théorie, les droits deviennent payables lorsque les produits sont mis sur le marché de la consommation dans le pays de la livraison finale. En réalité, les produits disparaissent souvent en cours de route.

Comme dans le cas des mouvements légitimes résultant des fortes différences entre les taux de TVA, les conséquences de la fraude sont à la fois des manques à gagner et des préjudices occasionnés aux commerçants qui respectent la loi (c'est le phénomène de "concurrence fiscale dommageable"). Ainsi, on a estimé à un demi-million de litres la quantité de bière qui traverse la Manche vers l'Angleterre *chaque jour*¹⁶, dont à peu près la moitié est revendue illégalement. Le manque à gagner pour les finances britanniques était évalué à 1,5 milliard de livres sterling par an. En 1999, on estimait que 18 % des cigarettes sur le marché britannique provenaient de la contrebande. Cette proportion était supérieure à celle de l'Italie (12 à 15 %), qui pratique pourtant des droits inférieurs à ceux du Royaume-Uni. La perte pour le Trésor britannique se montait à 2,5 milliards de livres.

À la différence des mouvements légitimes, dans le cadre desquels au moins une partie des revenus revient au pays de livraison qui pratique le taux le plus bas, les mouvements frauduleux parviennent en général à échapper complètement à la taxe. Cela peut avoir des conséquences non seulement sur les budgets nationaux mais aussi sur les "ressources propres" de l'Union européenne. De plus, les mouvements frauduleux sont fréquemment assurés par des groupes organisés qui sont liés à d'autres activités criminelles, comme l'écoulement de drogues illégales, le contournement des contrôles à l'immigration et le blanchiment de capitaux.

Au moment de l'adoption du système transitoire de TVA et du régime de suspension des droits pour les marchandises soumises à des accises, l'espoir était de limiter les risques de fraude par une coopération très étroite entre les administrations fiscales nationales. La proposition de doter l'UE d'un service douanier autonome a été rejetée, mais des initiatives ont été prises en vue d'améliorer la coopération entre les autorités nationales via des systèmes intégrés, des échanges et des programmes de formation à l'intention des fonctionnaires des douanes, par exemple le programme Matthaëus et, son successeur, Fiscalis (Conseil, 1998a), et via des mesures visant à améliorer l'assistance mutuelle pour le recouvrement des taxes non payées (Conseil, 1998b).

Aujourd'hui, il est clair que la coopération entre les autorités fiscales est insuffisante. En 1999, le Conseil a mis en place un groupe de travail ad hoc qui, dans le rapport qu'il a remis l'année suivante, propose une série de mesures à prendre par la Commission et par les États membres.

Les propositions les plus récentes en matière de TVA (Commission, 2001g) ont pour but de renforcer la coopération entre les administrations fiscales nationales en supprimant les obstacles qui subsistent aux échanges d'informations.

¹⁶ *Sunday Times*, 14 septembre 1997.

Elles poursuivent trois grands objectifs:

- soumettre ces échanges à des règles claires et contraignantes;
- intensifier les contacts directs entre les organismes nationaux de lutte contre la fraude;
- intensifier les échanges d'informations.

En ce qui concerne les droits d'accises, la Commission a proposé de créer un système de contrôlé informatisé (EMCS) (Commission, 2001m) et suggère que les États membres puissent s'échanger des informations relatives à certaines taxes prélevées sur les primes d'assurances.

Enfin, l'édition 2000 du rapport annuel sur la *Protection des intérêts financiers de la Communauté et la lutte contre la fraude* (Commission, 2001d) était accompagnée d'un *Plan d'action pour 2001-2003* (Commission, 2001e), qui prônait une "culture de la prévention" (par exemple "l'étanchéité de la législation à la fraude", un renforcement des instruments juridiques de détection et de sanctions et une coopération accrue avec les pays tiers, en particulier les pays candidats).

La fiscalité des pensions de retraite professionnelles¹⁷

En juin 1997, la Commission a publié un livre vert sur *Les retraites complémentaires dans le marché unique* (Commission, 1997f), dans lequel elle attirait l'attention sur une série de problèmes spécifiques affectant l'évolution de ces régimes de retraite dans l'Union européenne, et en particulier par-delà les frontières nationales. On lit dans le chapitre V, intitulé *L'importance de la fiscalité pour les pensions complémentaires*, que:

les règles fiscales qui ont été élaborées au fil des ans sont extrêmement complexes et spécifiques à chaque État membre.

Cette complexité fait obstacle à la libre circulation des travailleurs et au marché unique des services financiers. Le rapport sur les résultats de la consultation instaurée par ce document (Commission, 1999a) indique que:

l'industrie et le secteur financier considèrent que ces distorsions sont les principaux obstacles à l'établissement d'un véritable marché intérieur des pensions complémentaires.

En avril 2001, la Commission a publié le document *L'élimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles* (Commission, 2001c). Il s'agit d'une communication, et non d'un projet de législation, dans laquelle la Commission distingue trois niveaux d'imposition possibles.

1. Les cotisations. Le problème principal est de savoir si elles doivent être payées sur la base des revenus avant ou après impôt, en d'autres termes si elles doivent être incluses ou non dans l'impôt sur le revenu. Tous les États membres appliquent certaines exemptions, mais se différencient les uns des autres en ce qui concerne:

- le montant de ces exemptions;
- la création de fonds où les primes prélevées sur les revenus exonérés peuvent être versées.

¹⁷ Pour un traitement plus complet de ce sujet, on se référera au document "The taxation of occupational pensions", briefing ECON 517, Parlement européen, Direction générale des Études, juillet 2001.

2. Les rendements des investissements. Lorsque les régimes de pensions complémentaires sont organisés sur la base d'un fonds de placement, il s'agit de savoir si l'impôt doit être prélevé sur:

- le rendement du fonds;
- l'appréciation de sa valeur capitalisée.

La Commission constate l'application d'un certain niveau d'impôt au Danemark, en Italie et en Suède.

3. Les allocations de retraite. La Commission observe que la plupart des États membres taxent les allocations de retraite proprement dites, mais que les taux d'imposition et les franchises fiscales varient considérablement. Dans certains cas, il existe une distinction entre:

- les allocations régulières en guise de revenus;
- les versements forfaitaires.

Ces derniers sont parfois détaxés ou imposés à un faible taux, mais ils peuvent aussi être parfois carrément interdits.

Les systèmes d'imposition: TEE, ETT, EET

Les systèmes d'imposition des pensions se répartissent en trois catégories.

1. **Taxe, exonération, exonération (TEE):** les cotisations doivent être payées sur la base du revenu après impôt, mais ni le revenu des investissements ni les prestations de retraite ne sont, en principe, soumis à l'impôt. Seuls l'Allemagne et le Luxembourg appliquent ce système.
2. **Exonération, taxation, taxation (ETT):** les cotisations peuvent être prélevées sur le revenu brut, mais les revenus des investissements et les prestations sont imposés. Le Danemark, l'Italie et la Suède appliquent ce système.
3. **Exonération, exonération, taxation (EET):** les cotisations et les revenus des investissements ne sont pas soumis à l'impôt, mais bien les prestations de retraite. C'est le système qu'appliquent tous les autres États membres.

Selon les dispositions de la convention modèle de l'OCDE en matière de fiscalité¹⁸, un retraité est normalement imposable dans le pays où il réside, et ce même si les cotisations à son fonds de pension ont été versées dans un autre pays et indépendamment du fait qu'elles aient été prélevées sur le revenu net ou brut.

Cette situation entraîne plusieurs conséquences.

- Lorsque les cotisations ont été prélevées sur le revenu brut et que la pension est payée dans un pays où les allocations ne sont pas taxées (EET/ETT ? TEE), l'impôt peut être évité totalement.
- Lorsque les cotisations ont été prélevées sur le revenu net et que la pension est payée dans un pays qui taxe les allocations (TEE ? EET/ETT), l'imposition peut être double.
- Lorsque les cotisations ont été prélevées sur le revenu brut et que la pension est payée dans un pays qui taxe les allocations (EET/ETT ? EET/ETT), il y a un transfert de capitaux fiscaux du pays où le retraité a travaillé vers celui où il réside.

¹⁸ Cette convention n'a pas force contraignante, mais la plupart des traités fiscaux bilatéraux la respectent largement.

- Inversement, il n'y a pas de transfert fiscal lorsque les cotisations ont été imposées et que la pension est versée dans un pays où les allocations de retraite ne sont pas taxées (TEE ? TEE).

La Commission préconise *l'alignement des systèmes d'imposition des pensions des États membres sur la base du principe EET* (c'est-à-dire un échange des systèmes allemand et luxembourgeois), mais elle ne propose aucune législation dans ce sens. Elle admet que les différents systèmes subsisteront encore pendant quelque temps et suggère des solutions concrètes, sans aller jusqu'à l'harmonisation.

- La conclusion d'accords permettant d'éviter la double imposition, tels que ceux qui existent entre le Danemark et la Suède ou entre les États-Unis et le Canada.
- De même, le phénomène de l'évitement de l'impôt pourrait être résolu en aménageant des exceptions au principe de la fiscalité des pensions sur la base du pays de résidence, comme le prévoit la convention fiscale entre les Pays-Bas et le Portugal.

Les autres enjeux

- **Les cotisations versées à un fonds de pension dans un autre État membre doivent-elles donner droit à des allègements fiscaux sur la même base que celles investies dans un fonds national?**

La Commission répond que la législation communautaire l'impose et déclare qu'elle vérifiera les règles en vigueur dans les États membres et qu'elle:

prendra les mesures nécessaires pour garantir le respect effectif des libertés fondamentales du traité CE, en ce compris la saisine de la Cour de justice sur la base de l'article 226 (...).

- **Les cotisations versées à un fonds de pension dans un autre État membre doivent-elles être déductibles des impôts si le fonds répond aux conditions en vigueur dans son propre pays mais pas dans celui des cotisants?**

Le principe de la "reconnaissance mutuelle" impliquerait une réponse affirmative, mais la Commission déclare que:

les États membres peuvent exiger que les fonds étrangers remplissent les mêmes conditions que celles imposées aux fonds nationaux.

- **Lorsqu'un travailleur quitte une entreprise pour une autre, qu'en est-il de ses droits au fonds de pension professionnelle auquel il cotisait dans la première entreprise?**

Les principales solutions sont soit de "geler" ces droits jusqu'à la retraite du travailleur, soit de transférer le capital accumulé au fonds de pension de son nouvel employeur. L'inconvénient de la première formule est qu'un retraité qui a souvent changé d'employeur percevra des allocations de retraite d'un grand nombre de fonds mais qu'au total, sa pension sera inférieure que s'il avait cotisé à un seul fonds (ne fût-ce par exemple qu'en fonction du calcul de l'allocation sur la base du dernier salaire reçu). Quant à la seconde formule, la Commission reconnaît elle-même qu'elle est souvent *difficile, voire impossible à mettre en œuvre*. En outre, si le travailleur change également d'État membre, sa situation peut se compliquer d'un problème fiscal, en ce sens que l'État d'où le capital de retraite est transféré peut prélever un impôt égal au montant des exonérations dont le travailleur a bénéficié du fait de ces cotisations.

La Commission estime que ces cas de figure risquent de donner lieu à des infractions au traité, notamment lorsque les capitaux de retraite sont imposés lorsqu'ils sont transférés d'un État membre à l'autre, mais pas à l'intérieur d'un même pays.

- Les allocations versées au départ d'un fonds de pension basé dans un État membre différent du pays de résidence du bénéficiaire sont en principe imposables dans ce dernier pays. **Cependant, comment le pays de résidence peut-il avoir la certitude que les allocations en provenance d'un fonds situé dans un autre État membre sont bel et bien déclarées au fisc?** Ce risque de manque à gagner pour les recettes publiques existe avec les retraités qui ont travaillé dans un pays avant de vivre leur retraite dans un autre, mais il est surtout palpable avec les retraités qui *continuent de résider dans le pays où ils ont travaillé* mais qui bénéficient d'un fonds de pension étranger, par exemple parce qu'ils étaient employés par une entreprise ayant son siège à l'étranger.

En ce qui concerne les paiements effectués au sein d'un *même* État membre, la Commission affirme qu'ordinairement, les législations nationales:

imposent l'obligation aux organismes de pension nationaux d'informer les autorités fiscales nationales de tout paiement d'allocations de retraite et, dans certains cas, de déduire l'impôt à la source.

Une solution serait d'instaurer une obligation semblable dans le cas des paiements transfrontaliers, par exemple sur la base d'un échange d'informations analogue à celui envisagé à propos des intérêts bancaires et autres versés à des non-résidents. La Commission signale que la législation ad hoc est déjà en place dans la directive sur l'assistance mutuelle (Conseil, 1997b) et propose d'organiser des consultations au sein du comité visé à l'article 9, paragraphe 1, de cette directive pour régler les modalités précises de ces échanges d'informations.

- **Pourquoi les entreprises actives dans plusieurs États membres ne pourraient-elles pas créer un "fonds de pension paneuropéen" auquel ses travailleurs pourraient s'affilier, quel que soit le pays où ils travaillent?** Un fonds de ce genre pourrait être enregistré dans un seul État membre, mais devrait avoir autant de compartiments que d'États membres où l'entreprise emploie du personnel et être géré de façon à ce que chacun de ces compartiments soit conforme à la législation fiscale de l'État auquel il se rapporte. Ce fonds devrait prélever lui-même l'impôt (sur le rendement de l'investissement dans le cadre du système ETT ou sur les allocations de retraite dans les systèmes EET ou ETT) et le verser à l'autorité fiscale compétente. La Commission:

invite les États membres à explorer avec elle la manière dont la proposition (...) pourrait être concrétisée.

Le Conseil a examiné plusieurs de ces enjeux en octobre 2001 et s'est engagé à étudier prochainement les problèmes de la double imposition et de la non-imposition.

La fiscalité des véhicules

En 1997, la Commission a publié un document sur la fiscalité des véhicules dans l'Union européenne (Commission, 1997h), dans lequel on lit que tous les États membres:

s'appuient sur une large palette d'instruments fiscaux pour prélever des recettes budgétaires importantes sur les usagers de la route privés et commerciaux.

Cependant, des pressions diverses ont provoqué de profondes différences dans les grandes stratégies appliquées, avec pour conséquence que nous sommes encore loin d'un véritable marché unique.

Les instruments fiscaux

Dans cette étude, la Commission classe les instruments fiscaux dans trois grandes catégories.

1. **Les taxes à l'acquisition, l'achat ou l'immatriculation d'un véhicule.** Tous les États membres prélèvent une **taxe sur la valeur ajoutée** à l'achat d'un véhicule neuf. Dans le cadre du régime spécial introduit par le régime transitoire de TVA, cette taxe est prélevée dans le pays de destination, même si l'acheteur est le consommateur final. À cette fin, les véhicules "neufs" sont définis comme ceux dont le kilométrage est inférieur à 6 000 kilomètres ou qui sont en circulation depuis moins de six mois. Pour les véhicules commerciaux, la TVA est en général déductible en amont. Dans certains États membres, la TVA sur les voitures est déductible entièrement, dans d'autres partiellement, dans d'autres encore, pas du tout.

Le système transitoire a supprimé les taux de TVA "de luxe" (ou les droits d'accises spéciaux) que plusieurs États membres appliquaient aux véhicules à moteur. Cependant, la plupart de ces pays ont remplacé ces recettes par une **taxe à l'immatriculation** habituellement calculée sur la base des caractéristiques du véhicule et due au moment de l'émission de la plaque et des documents d'immatriculation¹⁹. Cette taxe est parfois majorée de **frais d'immatriculation** destinés à couvrir les frais administratifs.

2. **Les taxes sur la détention ou la propriété d'un véhicule.** Tous les États membres imposent le paiement d'une **taxe routière annuelle**, en général via l'achat d'une vignette à apposer sur le pare-brise. Cette taxe peut être un montant fixe ou, comme la taxe d'immatriculation, un montant variable en fonction de la puissance, de l'âge ou d'autres caractéristiques du véhicule. En outre, tous les conducteurs sont tenus de contracter une **assurance** de tiers, dont les primes peuvent être imposées.
3. **Les taxes sur l'utilisation des véhicules.** Tous les États membres appliquent une **TVA** et des **droits d'accises** sur le **carburant** des véhicules à moteur. La législation communautaire stipule que les accises sur l'essence au plomb doivent être supérieures à celles sur l'essence sans plomb. En outre, la taxe sur le diesel destiné aux véhicules commerciaux est en général inférieure à celle sur l'essence. Plusieurs pays ont des systèmes de péage pour l'utilisation de certaines autoroutes, tandis que six États membres imposent l'achat d'une *eurovignette* aux automobilistes empruntent leurs autoroutes.

La diversité de ces systèmes nationaux a créé des problèmes au marché unique.

La concurrence et le prix des véhicules

Plusieurs études ont révélé que le prix avant impôt de modèles identiques de voitures pouvait varier de plus de 20 % entre les États membres, ce qui a donné lieu à une vaste controverse entre les constructeurs et, d'une part, leurs distributeurs, d'autre part, les automobilistes, les distributeurs indépendants et les "négociants parallèles".

- Ces derniers affirment que la possibilité pour les constructeurs de vendre des voitures par le truchement de réseaux de distributeurs agréés (le résultat d'une "exemption par catégorie" à la politique normale de concurrence, actuellement en révision) leur a permis de segmenter le marché unique et de maintenir des prix et des marges bénéficiaires plus élevées dans certaines parties de ce marché. Ils les accusent d'entraver les efforts de la Commission visant à garantir que tous les modèles de voiture puissent être achetés dans un État membre et être livrés dans un autre.

¹⁹ Le Royaume-Uni est le seul État membre à ne pas appliquer de taxe d'immatriculation.

- Les constructeurs répondent que la segmentation du marché découle en grande partie des différences entre les systèmes d'imposition des États membres, où le niveau d'imposition peut dépendre des définitions données aux catégories de véhicules, qui peuvent varier largement, de sorte qu'un même modèle peut avoir des spécifications différentes en fonction du pays auquel il est destiné. Plus substantiellement, les différences très profondes dans les taux d'imposition – en particulier les taxes d'immatriculation, qui peuvent aller de 0 % du prix du véhicule avant impôt au Royaume-Uni à 180 % au Danemark – ont fait en sorte que des prix *après impôt* très proches soient divisés en différentes proportions entre le prix *avant impôt* et les taxes. Les prix avant impôt les moins chers sont ceux des pays qui appliquent les taxes les plus élevées.

L'étude de la Commission fait remarquer judicieusement que:

les États membres où la production automobile est abondante ont tendance à appliquer des taxes d'immatriculation faibles à nulles.

La fiscalité des véhicules en circulation

L'application de la TVA aux transactions commerciales sur les véhicules en circulation est régie par la septième directive TVA (Conseil, 1994), qui fonctionne relativement bien. Toutefois, l'application du principe de destination aux véhicules détenus et utilisés par les consommateurs finaux a donné lieu à des problèmes importants.

Dans son étude, la Commission observe par exemple que:

le traitement des particuliers qui se déplacent d'un État membre vers un autre avec leur voiture, à titre temporaire ou permanent, peut, dans certains cas, être plus restrictif aujourd'hui qu'avant 1993.

Selon la législation actuelle, **un véhicule utilisé dans un pays autre que le pays de résidence habituel de son conducteur** n'est pas taxable dans le pays où il est utilisé à condition qu'il n'y circule pas plus de six mois par an. L'application de cette règle pose cependant des problèmes multiples: celui de l'établissement et de la preuve de la résidence du conducteur, la question de savoir qui peut conduire un véhicule imposé dans un autre pays, etc.

La situation des véhicules qui passent d'un pays à l'autre à l'occasion d'un **transfert de résidence** est normalement couverte par la directive sur *les franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers* (Conseil, 1983). La Commission constate dans son étude que cette directive est en réalité dépassée depuis que les taxes à l'importation sont interdites dans le marché unique et dès lors qu'elle ne concerne pas d'autres taxes.

Elle attire aussi l'attention sur le problème particulier que pose le **secteur de la location de voitures**:

À l'heure actuelle, un véhicule immatriculé dans un État membre ne peut pas être loué par un résident d'un autre État membre pour être utilisé dans ce dernier pays.

En réalité, la libre circulation des voitures de location n'existe pas, et si c'était le cas, remarque la Commission, la plupart des agences de location travailleraient sans doute depuis les pays qui appliquent les taxes les moins élevées.

En 1998, la Commission a déposé une proposition globale qui couvrait à la fois les mouvements temporaires et permanents de véhicules (Commission, 1998c). Elle l'a révisée l'année suivante, à la suite des amendements apportés par le Parlement européen

(Commission, 1999b). Cette nouvelle mouture interdisait le prélèvement de nouvelles taxes d'immatriculation en cas de transfert de résidence et assouplissait la règle des six mois déterminant le caractère temporaire des transferts de véhicules, en l'étendant par exemple à neuf mois pour les transferts présentant un "lien professionnel". Elle permettait aussi l'utilisation du véhicule par des personnes autres que leur propriétaire et contenait des dispositions sur la location de voitures et sur des circonstances particulières, comme la démolition des véhicules à la suite de dégâts irréversibles.

Cependant, le Conseil n'a que très peu débattu de ce texte et il est aujourd'hui peu probable qu'il l'adopte. C'est la raison pour laquelle, dans sa communication de 2001, la Commission a promis de réexaminer toute la problématique de la fiscalité des véhicules (voir ci-dessus) dans le but de remédier à quelques-unes des lacunes du système actuel par le biais de la coopération plutôt que de la législation.

La fiscalité du transport de personnes

Il n'est pas inutile de rappeler, dans le contexte de la politique des transports, que le problème de la TVA sur le transport de personnes est encore loin d'être résolu. L'article 9, paragraphe 2, alinéa b, de la sixième directive TVA stipule que:

le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues.

Si l'on devait appliquer ce principe à la lettre, cela signifierait qu'un trajet entre deux États membres ou davantage serait taxé en "tranches" correspondant à la distance parcourue sur le territoire de chaque pays. Les différentes tranches pourraient être imposées à des taux différents, les produits des taxes seraient versés à des Trésors différents et les opérateurs de transports seraient tenus de s'inscrire au registre de la TVA des différents pays traversés.

Toutefois, la suppression des contrôles aux frontières en 1993 a rendu l'application de ces règles quasiment impossible. Dans son rapport de 1994 sur le fonctionnement du système transitoire de TVA (Commission, 1994b), la Commission constatait que la mise en œuvre effective de ces règles était difficilement vérifiable.

Précisément, l'article 28, paragraphe 5, de la sixième directive stipule qu'une fois que le système "définitif" de TVA sera en place, *les transports de personnes seront taxés dans le pays de départ pour le trajet effectué à l'intérieur de la Communauté*. La Commission a tenté d'accélérer cette réforme en publiant un projet de directive (Commission, 1992), mais ce texte, qui proposait soit l'imposition au lieu d'établissement de l'opérateur de transport, soit l'exonération de tous les transports de personnes, a provoqué une vaste levée de boucliers et a finalement été retiré.

La réforme de l'impôt des sociétés

À la fin de 1998, les gouvernements des États membres ont demandé à la Commission de réaliser *une étude analytique sur la fiscalité des entreprises au sein de l'Union européenne*. Cette demande s'est muée en une obligation formelle à la mi-1999. La Commission a alors désigné deux groupes d'experts, l'un issus des milieux universitaires, l'autre du monde des affaires et des syndicats. Cette étude a débouché sur un rapport d'environ 700 pages, annexes comprises, qui a été publié en octobre 2001 (Commission, 2001j) et qui a été suivi d'une communication de la Commission (Commission, 2001k).

Les obstacles fiscaux aux activités transfrontalières des entreprises

Les auteurs de l'étude ont commencé par souligner que les grandes lignes du rapport Ruding de 1992 (voir le chapitre précédent) étaient toujours d'actualité, mais que *le contexte économique général a considérablement changé depuis le début des années 1990*. Ils épinglent deux grands bouleversements qui ont pesé sur le fonctionnement du système d'imposition: le marché unique (dès 1993) et l'Union économique et monétaire (dès 1999). Aujourd'hui, les entreprises européennes:

sont confrontées à une zone économique unique où quinze systèmes différents d'imposition des sociétés s'appliquent.

Cette situation nuit à l'efficacité et à la transparence de l'économie et occasionne des frais supplémentaires aux entreprises européennes, qui considèrent de plus en plus l'UE, et non plus tel ou tel État membre, comme leur marché domestique.

Elle crée aussi une série d'obstacles aux activités transfrontalières. Exemples:

- les entreprises sont tenues d'affecter des bénéfices à chaque juridiction sur une base de pleine concurrence par le jeu d'une comptabilité séparée, soit opération par opération;
- les États membres sont réticents à admettre la déductibilité des pertes encourues par des sociétés affiliées dont ils ne peuvent imposer les bénéfices;
- les réorganisations transfrontalières qui engendrent une perte de matière taxable pour un État membre sont susceptibles de générer une taxation sur plus-values et d'autres charges;
- les conflits entre les compétences fiscales des États membres risquent de créer des phénomènes de double imposition;
- enfin et surtout, l'obligation de se conformer à une multitude de règles fiscales dans différents pays constitue un obstacle considérable, plus particulièrement pour les petites et moyennes entreprises (PME).

Les taux réels d'imposition

Les écarts entre les taux réels d'imposition au sein du marché unique influent aussi sur le comportement des entreprises. Ils faussent notamment la compétitivité relative d'entreprises concurrentes sur le même marché, ce qui détermine le choix d'implantation des activités économiques. Cependant:

du point de vue de l'efficacité économique, les systèmes d'imposition devraient idéalement être "neutres" en termes de choix économiques. (...) Le choix d'un investissement, de son financement ou de sa localisation ne devrait en principe pas être guidé par des considérations fiscales.

Cette analyse doit néanmoins être tempérée par d'autres considérations:

- la fiscalité n'est qu'un des déterminants des décisions d'investissement. En outre:
 - dans tous les cas, la fiscalité implique un choix politique et peut nécessiter un arbitrage entre efficacité économique pure et d'autres options politiques et préférences nationales légitimes;*
- dans le cadre de l'Union européenne, il ne faut pas perdre de vue le principe de la subsidiarité;
- enfin, *la faiblesse des méthodologies existantes* et le manque de données disponibles n'ont pas permis de dégager des preuves empiriques des répercussions de la fiscalité sur les décisions économiques concrètes.

Il n'en reste pas moins que les taux réels d'imposition des entreprises varient considérablement entre les États membres (voir le tableau 13). Ces écarts sont d'environ 37 % pour les investissements marginaux et 30 % pour les investissements plus rentables, à quoi s'ajoutent les différences de traitement que les États membres réservent aux investissements dans ou en provenance d'autres pays, de sorte que:

le poids effectif de la fiscalité subie par la filiale (...) d'une société dépend essentiellement du pays où [cette] filiale est implantée. (...) L'amplitude des variations de la pression fiscale effective subies par les filiales localisées dans différents pays d'accueil peut atteindre 30 points, indépendamment de la manière dont ces filiales sont financées.

En outre:

- en moyenne, les investissements à destination ou en provenance d'autres pays sont plus lourdement taxés que les investissements identiques fait sur le territoire national;
- le fonctionnement du système fiscal international veut que les multinationales étrangères actives dans un pays d'accueil subissent une pression fiscale effective inférieure à celle que supportent les entreprises de ce pays.

Tableau 13 – Taux de l'impôt réel moyen des sociétés, par pays, 2001
(sur les actifs, les sources de financement et au total)

Pays	Total 1999	Total 2001	Biens incorporels Immeubles	Bâtiments industriels	Machines	Actifs financiers	Stocks	Bénéfices non distribués	Nouvelles actions	Dettes
Autriche	29,8	27,9	26,4	28,2	26,2	30,9	27,6	30,7	30,7	22,6
Belgique	34,5	34,5	30,7	36,1	31,0	39,2	35,3	39,1	39,1	25,8
Danemark	28,8	27,3	19,9	33,3	24,7	29,3	29,3	30,7	30,7	21,0
Finlande	25,5	26,6	25,7	26,6	23,9	28,3	28,3	30,0	30,0	20,8
France	37,5	34,7	27,8	38,2	38,4	35,6	33,8	39,0	39,0	26,8
Allemagne	39,1	34,9	30,8	36,0	33,0	39,2	35,4	38,7	38,7	27,7
Grèce	29,6	28,0	33,3	28,5	31,3	11,9	34,8	32,4	32,4	19,7
Irlande	10,5	10,5	8,9	15,8	8,2	9,8	9,8	11,7	11,7	8,2
Italie	29,8	27,6	22,5	27,1	24,9	35,1	28,4	28,7	28,7	25,5
Luxembourg	32,2	32,2	28,6	33,7	29,2	36,6	32,9	36,6	36,6	24,0
Pays-Bas	31,0	31,0	26,7	32,6	29,2	34,2	32,5	35,2	35,2	23,3
Portugal	32,6	30,7	31,3	30,1	26,9	34,4	30,9	34,8	34,8	23,0
Espagne	31,0	31,0	31,1	31,8	27,4	34,2	30,7	35,2	35,2	23,3
Suède	22,9	22,9	19,6	23,4	19,7	25,7	25,7	26,0	26,0	17,1
Royaume-Uni	28,2	28,3	24,2	34,0	24,7	29,3	29,3	31,8	31,8	21,7

Source: SEC(2001)1681

Base d'imposition ou taux d'imposition?

Un aspect crucial de l'étude est celui qui concerne la mesure dans laquelle les variations de la fiscalité effective résultent de *différences entre les taux d'imposition* ou de *différences entre les bases d'imposition*.

Les auteurs d'une étude antérieure (Baker & McKenzie, 1999 & 2001) avaient constaté que:

la composition de la base d'imposition a peu d'impact sur la pression fiscale effective et que le niveau du taux d'imposition est le vrai facteur explicatif de la différence de charge fiscale effective.

Les simulations réalisées par les auteurs de l'étude de la Commission ont abouti dans une large mesure au même constat. On peut en retenir deux conclusions:

- **l'instauration d'un taux d'imposition nominal uniforme dans l'ensemble de l'Union européenne** est de loin le moyen le plus efficace de réduire la dispersion des taux effectifs d'imposition;
- l'instauration d'une **base d'imposition commune** ou l'application de la **base d'imposition du pays d'origine** aux bénéfices réalisés dans l'UE ne réduiraient pas cette dispersion, mais risquent au contraire de l'aggraver si les taux nominaux n'étaient pas eux aussi harmonisés.

Ces conclusions ont manifestement posé des problèmes à la Commission, car elle écrit dans sa communication qu'elles sont le résultat d'une "analyse statique", sans appréhender les effets dynamiques possibles de l'harmonisation d'aspects particuliers de la fiscalité pris isolément.

Au stade actuel, la Commission ne dispose pas d'éléments suffisamment probants pour recommander telle ou telle forme d'action précise en vue de rapprocher les taux minimaux d'imposition des sociétés ou de fixer un taux minimum de l'impôt sur les sociétés.

En lieu et place, la Commission suivre l'évolution *de manière à mieux appréhender les effets dynamiques des réformes en cours.*

Le cadre de solutions éventuelles

L'étude dégage deux moyens possibles de supprimer les obstacles dans le domaine de la fiscalité des entreprises dans le marché intérieur:

- des mesures "ciblées" visant à supprimer des obstacles précis;
- des solutions globales pour traiter les causes profondes.

La partie IV de l'étude, qui envisage les solutions à apporter aux obstacles au bon fonctionnement du marché intérieur imputables à la fiscalité des entreprises, est consacrée à l'analyse de ces mesures.

Ses auteurs soulignent l'importance intrinsèque de certaines mesures ciblées, indépendamment de l'introduction de solutions globales, mais reconnaissent en même temps que l'instauration de toutes les mesures ciblées ne suffira pas à combler toutes les lacunes fondamentales de la législation sur la fiscalité des entreprises en Europe.

C'est la raison pour laquelle, dans sa communication, la Commission envisage une stratégie à deux niveaux, qui combine des mesures précises et des mesures d'ensemble.

Les mesures ciblées

Préalablement à leur analyse des mesures ciblées, les auteurs de l'étude constatent que:

en l'absence de solutions politiques, les contribuables ont été contraints de recourir aux procédures judiciaires pour contourner les règles discriminatoires et autres obstacles fiscaux. En conséquence, il existe une très importante jurisprudence de la

Cour européenne de justice (CEJ) dans le domaine de la compatibilité des législations fiscales nationales avec le traité.

Cependant, l'exécution des arrêts de la Cour est du ressort des États membres, *qui omettent souvent de tirer les conclusions générales que ces arrêts appellent.*

C'est pourquoi la première proposition d'action contenue dans la communication de la Commission consiste à **formuler des orientations sur les arrêts importants de la Cour de justice et de coordonner leur mise en œuvre.** Viennent ensuite les mesures spécifiques.

- **L'extension du champ d'application des directives "fusions" et "mères-filiales".** La Commission avait déjà introduit des propositions de modifications en 1993 (Commission, 1993b). Elle présentera de nouvelles modifications dès 2003, après des consultations avec les États membres.
- **De nouvelles propositions relatives à la compensation transfrontalière des pertes.** Les auteurs de l'étude rappellent que la Commission avait déjà déposé des propositions visant à permettre aux sociétés mères de prendre en compte les pertes subies par ses filiales dans d'autres États membres (Commission, 1990b), mais que le Conseil ne les avait pas adoptées et avait clôturé le débat. Deux possibilités s'offrent à la Commission: soit présenter une version modifiée de la directive, soit adopter le système d'imposition conjointe mis en œuvre au Danemark, qui consiste à taxer l'ensemble du groupe sur une base consolidée. La Commission retirera sa proposition de 1990, étudiera ces possibilités et *fera rapport sur ses intentions législatives* avant la fin 2003.
- **Des mesures relatives aux prix de transfert,** qui, indique l'étude, posent un grand nombre de problèmes. La Commission s'est engagée à réunir dès 2002 un "Forum conjoint sur les prix de transfert", qui sera doté d'un caractère permanent et qui sera chargé, entre autres:
 - de stimuler l'élaboration et la diffusion de meilleures pratiques sur les accords de prix préalables;
 - d'évaluer les possibilités d'uniformisation des méthodes de fixation des prix dans le cadre des lignes directrices de l'OCDE;
 - de proposer, pour 2003, une directive relative à la convention d'arbitrage.
- **La double imposition.** L'étude reconnaît que le parachèvement du réseau de conventions de double imposition de l'UE serait utile, mais ajoute que la meilleure solution serait *la conclusion, selon les dispositions de l'article 293 du traité, d'une convention fiscale multilatérale entre les États membres, qui conférerait le droit d'interprétation à la Cour.* Une autre possibilité serait d'élaborer une version spécifique à l'UE de la convention modèle de l'OCDE. La Commission retient cette solution comme première étape vers un modèle communautaire de convention fiscale et promet une communication sur ce thème en 2004.

Les solutions globales

L'étude, relayée par la communication de la Commission, n'envisage aucune solution globale sans la mise en place **d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés pour toutes leurs activités entreprises dans l'UE, dans le cadre d'un corps de règles uniques.** Dès lors, les transactions exclusivement internes d'un groupe n'auraient plus de conséquences fiscales et les pertes d'un ou de plusieurs éléments du groupe pourraient être compensées par les bénéfices d'un ou de plusieurs autres éléments. L'étude analyse plusieurs mécanismes permettant l'instauration de cette assiette fiscale consolidée.

1. *L'imposition selon les règles de l'État de résidence (reconnaissance mutuelle)*

Les entreprises qui déploient des activités dans plusieurs États membres calculeraient leur assiette fiscale consolidée selon les règles du pays où la société mère est établie, de sorte que le groupe tout entier serait régi par un seul code fiscal et dépendrait d'une administration fiscale unique. Cela implique que les États membres reconnaissent mutuellement la validité de leurs codes fiscaux respectifs.

Cette solution présente plusieurs avantages. Elle pourrait être adoptée rapidement car elle ne nécessite pas la rédaction d'un code des impôts commun ou harmonisé, et elle conviendrait parfaitement aux PME. Cependant, les différences profondes qui existent entre les systèmes nationaux ne permettraient pas encore de mettre les entreprises sur un pied d'égalité, de sorte qu'en fonction de l'État d'imposition, les groupes d'entreprises seraient soumis à des régimes différents.

C'est la raison pour laquelle l'étude recommande un certain degré d'alignement préalable des systèmes d'imposition nationaux, à moins que la solution ne soit adoptée comme option facultative pour les entreprises établies dans des États membres qui ont une base d'imposition suffisamment proche.

2. *L'imposition sur une base commune*

Cette solution a la préférence des représentants des entreprises (Unice, 2000). Elle implique l'élaboration d'un nouveau code fiscal commun qui coexisterait aux côtés des quinze codes nationaux. Comme dans la solution précédente, les règles fiscales seraient gérées par l'État membre qui abrite le siège de la société mère.

Par rapport à l'imposition selon les règles de l'État de résidence, la formule de l'imposition sur une base commune présente l'avantage de créer un environnement semblable pour tous les groupes d'entreprises, quel que soit le pays où siège leur société mère. Elle permet également d'espérer qu'au fil du temps, les différents codes nationaux convergent vers le code commun.

Toutefois, l'inconvénient de cette formule est qu'elle obligerait les administrations des États membres à gérer deux codes fiscaux en parallèle (leur propre code national et le code commun), un problème qui s'ajouterait à celui inhérent à l'élaboration du code commun, même si l'accord intervenu sur les normes comptables européennes est déjà un bon point de départ. En outre, l'usage du code commun serait facultatif et n'aplanirait nullement les différences de traitement des entreprises (en réalité, le nombre de systèmes différents passerait de quinze à seize!).

3. *L'imposition sur une base commune consolidée*

Le remplacement des quinze codes nationaux par un texte unique harmonisé applicable uniformément dans l'ensemble de l'Union résoudrait ces inconvénients. Cette formule n'implique pas que les États membres adoptent un *taux d'imposition unique*, mais qu'ils calculent l'impôt sur une base identique.

Cette solution est celle que la Commission a défendue dans ses propositions antérieures, car elle apporte une réponse complète aux problèmes de la consolidation et de l'harmonisation de l'environnement fiscal des entreprises. Elle présente cependant le gros défaut de ne pas correspondre au stade actuel de l'évolution institutionnelle. Les États membres devraient non seulement négocier le code commun, mais aussi s'entendre sur son application à toutes les entreprises, mêmes celles qui ne sont actives que sur le plan national.

4. L'impôt européen sur le revenu des sociétés

L'étude a aussi analysé la possibilité de permettre aux entreprises, en particulier aux grandes multinationales, d'opter pour une imposition au niveau européen.

Dans sa forme la plus pure, l'impôt serait administré par une nouvelle autorité unique, il instaurerait un taux d'imposition uniforme dans l'ensemble de l'UE et son produit servirait à financer les institutions communautaires.

Il s'agirait en tout cas d'une avancée considérable vers la création d'une "Europe fédérale".

Toutefois, à moins qu'elle ne remplace tous les impôts nationaux sur les entreprises, cette formule présente les mêmes inconvénients que celle qui fixe une base commune d'imposition: elle implique de rédiger un nouveau code fiscal qui s'ajouterait aux quinze codes nationaux.

Le mécanisme de répartition

Hormis dans le cas de l'application "pure" d'un impôt européen sur le revenu des sociétés, ces diverses solutions impliquent que la compétence d'imposition des entreprises actives dans plusieurs États membres appartienne à un seul pays. Il sera donc nécessaire, comme l'observe la Commission, de mettre au point un **mécanisme de répartition** acceptable par tous les participants, de manière à ce que les recettes fiscales soient distribuées correctement aux trésors publics auxquels elles reviennent.

Par rapport à cela, le précédent de la formule de compensation envisagée pour le système "définitif" de TVA n'incite guère à l'optimisme. En revanche, le mécanisme de répartition de l'impôt sur les sociétés serait relativement simple.

En effet, l'assiette fiscale des entreprises serait identique pour toutes leurs activités réalisées sur le territoire de l'UE, indépendamment du fait qu'elles opèrent dans le cadre de l'imposition selon les règles de l'État de résidence ou dans le cadre de la base d'imposition commune, consolidée ou non. Il serait seulement nécessaire de répartir cette base entre les États membres concernés, qui y appliqueraient leurs propres taux d'imposition.

Le statut de la société européenne

En décembre 2000, le Conseil européen de Nice est enfin parvenu à s'entendre sur la proposition de statut de la société européenne (*Societas Europaea*), vieille déjà de quinze ans. Un règlement et une directive en la matière (Conseil, 2001b) entreront en vigueur en 2004.

Cependant, ce statut ne répond pas à la question de la fiscalité des entreprises. Lorsqu'il a adopté ce projet en septembre 2001, le Parlement européen a demandé que le rapprochement des règles fiscales applicables à la société européenne fasse l'objet d'un rapport et de propositions de la Commission trois ans au plus tard après l'entrée en vigueur du règlement (Parlement européen, 2001b).

La Commission s'est engagée à ce que *la législation communautaire actuelle en matière d'imposition des sociétés soit pleinement applicable* à la société européenne dès 2004. Parallèlement, elle évaluera:

les possibilités d'appliquer aux sociétés européennes un régime général d'impôt sur les sociétés et une base consolidée d'imposition des sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités à l'échelle de l'UE.

Un "large débat"

Ni les auteurs de l'étude ni la Commission ne font un choix entre les différentes possibilités d'instauration d'une assiette d'imposition consolidée pour les entreprises. En guise de première étape, la Commission encourage *un dialogue structuré associant toutes les parties prenantes*. Elle se propose d'organiser, au premier semestre 2002, une **conférence européenne sur la fiscalité des entreprises**, à la suite de quoi, en 2003, elle présentera ses propres conclusions.

Le "large débat" qu'elle préconise devra aborder plusieurs thèmes fondamentaux.

- **Une coopération à l'échelle communautaire ou des coopérations renforcées?** Aucune des options proposées (en particulier celle de l'imposition selon les règles de l'État de résidence et celle de l'imposition sur une base commune) ne devra être mise en œuvre directement par tous les États membres. Puisque le traité d'Amsterdam prévoit la possibilité pour des groupes d'États qui le souhaitent d'avancer ensemble dans certains dossiers, ce mécanisme pourrait être appliqué à l'impôt sur les sociétés. Cette formule "à deux vitesses" fonctionne déjà avec l'euro et avec l'accord de Schengen. Cela dit, il n'est pas sûr que cette dissociation du marché unique favorise l'amélioration de l'efficacité économique générale.
- **Des solutions facultatives ou obligatoires?** La formule de l'imposition sur une base commune ou des variantes moins ambitieuses de l'impôt européen sur le revenu des entreprises permettraient à celles-ci de choisir entre l'application d'un nouveau régime fiscal européen ou un des quinze systèmes nationaux. Cette option du libre choix serait un gage de souplesse mais ajouterait aussi à la complexité de la situation, surtout pour les administrations fiscales. Dès lors, on pourrait envisager d'imposer le régime commun à toutes les entreprises actives dans plusieurs États membres.
- **Est-il opportun de prendre des mesures de consolidation de l'assiette fiscale sans une certaine harmonisation des taux d'imposition?** Cette question touche à un enjeu fondamental. Les conclusions de l'étude de la Commission indiquent que des différences entre les assiettes fiscales peuvent, dans une certaine mesure, compenser des écarts entre les taux d'imposition et que l'harmonisation des bases imposables sans l'alignement des taux *creuserait* ces écarts. C'était d'ailleurs déjà une des conclusions du rapport Ruding et de propositions antérieures de la Commission.
- **Une intervention dans le domaine de la fiscalité des entreprises indépendamment des autres régimes d'imposition et des autres paramètres économiques permettra-t-elle d'améliorer le niveau général de la prospérité?** On lit dans l'étude:

Dans la mesure où des distorsions et/ou des imperfections préexistent dans l'économie de marché (dysfonctionnements du marché), la fiscalité peut être utilisée pour intégrer ces éléments exogènes (pollution, par exemple) et par là améliorer l'efficacité économique.

Les différences entre les bases d'imposition que les États membres appliquent aux entreprises peuvent refléter des mécanismes de ce genre, de sorte que leur élimination risque d'être contre-productive. Il faut aussi tenir compte de l'opinion qui consiste à affirmer que le système actuel, où *l'activité économique d'un pays est imposée suivant l'assiette et les taux d'imposition de ce pays*, est plus simple que la consolidation, et lui est donc préférable, comme on a pu le lire dans le *Financial Times*²⁰.

²⁰ *Financial Times*, 24 octobre 2001.

- Il reste enfin une question politique incontournable: **dans quelle mesure les États membres sont-ils prêts à sacrifier leur souveraineté fiscale au profit de l'efficacité économique?** Certes, la souveraineté nationale n'est plus absolue dans le domaine fiscal. Comme le note l'étude, des réglementations fiscales peuvent être incompatibles avec le traité CE et être par conséquent déclarées nulles.

Par ailleurs, nous avons vu que les auteurs de l'étude ont constaté que la politique fiscale implique des compromis entre l'efficacité économique pure d'une part et d'autres objectifs légitimes, de l'autre (par exemple entre le principe d'équité ou la nécessité de la redistribution des richesses). Dès lors que tous les États membres de l'Union européenne sont des démocraties, les électeurs devraient pouvoir choisir un niveau d'imposition relativement bas ou élevé, ou encore des structures fiscales spécifiques (même si les résultats visés ne sont pas prioritairement l'efficacité économique ou des avantages concurrentiels quelconques).

Un impôt communautaire?

À la mi-2001, le ministre belge des finances, M. Didier Reynders, qui venait d'accéder à la présidence du Conseil Ecofin, a soulevé l'idée d'introduire un "impôt communautaire" pour alimenter le budget de l'Union européenne. La plupart de ses confrères se sont opposés à cette idée²¹, qui a cependant reçu un accueil favorable de la part de quelques autres, dont le ministre allemand, M. Eichel.

M. Reynders comme M. Eichel ont bien précisé que cet impôt *se substituerait* à d'autres taxes et qu'il n'alourdirait donc pas la pression fiscale. Il présenterait cependant l'avantage de créer une relation directe entre les dépenses de l'UE et la levée d'impôts, qui est difficilement perceptible dans le système de financement actuel de l'Union, alimenté par le budget des États membres. M. Eichel a ajouté que cette mise en parallèle des décisions de dépenses et de la sollicitation de recettes pourrait améliorer l'efficacité de l'administration publique et la sensibiliser à un comportement plus économe. Le Parlement européen, par exemple, pourrait être appelé à se prononcer sur les levées de recettes et plus uniquement, comme c'est le cas aujourd'hui, sur les propositions de dépenses.

Plusieurs taxes pourraient ainsi se muer, totalement ou partiellement, en un "impôt communautaire".

La taxe sur la valeur ajoutée

On a coutume de croire qu'une portion de la TVA que les consommateurs paient sur les biens et les services qu'ils achètent va directement dans les caisses de l'Union européenne. Or, il n'en est rien. La composante "TVA" des "ressources propres" de l'UE résulte du calcul du montant qui *serait* prélevé en appliquant un certain pourcentage à l'assiette commune de TVA dans tous les États membres, indépendamment du taux réel de TVA. Au Royaume-Uni, par exemple, les denrées alimentaires figurent dans cette base imposable, alors qu'elles ne pas frappées de TVA dans ce pays. Le transfert à l'UE qui y correspond est donc prélevé sur les recettes générales de l'État.

Une possibilité serait de verser à l'Union de réels transferts de TVA. Les factures d'achats de biens et de services mentionneraient séparément une "TVA communautaire" (à l'instar de la TVA locale et fédérale appliquée aux États-Unis) qui serait aussi déductible séparément.

²¹ Le ministre néerlandais des finances, Gerrit Zalm, aurait déclaré: "La dernière fois qu'un impôt européen a été introduit, c'était à l'époque du duc d'Albe... et il s'en est suivi quatre-vingts années de guerre!".

Évidemment, ce procédé ne ferait que compliquer un système déjà complexe. Une solution plus simple a été proposée en 1962 par le comité Neumark, créé deux ans plus tôt par la Commission pour évaluer la problématique de la fiscalité indirecte au sein du marché commun (Neumark, 1962): elle consistait à appliquer une TVA au stade de la prévente, combinée à la taxe prélevée sur la vente au niveau national.

Il serait cependant plus ambitieux de verser *la totalité des recettes de TVA*, appliquée suivant des taux uniformes, au budget de l'Union, qui ristournerait les excédents aux États membres (c'est le système en vigueur en Allemagne). Cette solution éviterait du même coup l'obstacle du système "définitif" de TVA suivant le principe de l'origine: puisque toutes les recettes iraient au même budget, il ne serait pas nécessaire de créer un mécanisme de compensation. Elle transformerait l'UE en un véritable "espace fiscal unique"²².

Malheureusement, pour faire accepter une de ces solutions, l'assiette de la TVA devrait être harmonisée sur tout le territoire de l'UE, ce qui, malgré les mesures de la sixième directive TVA, est encore loin d'être le cas. Les déficiences qui continuent d'entacher ce système ont joué un rôle implicite dans la décision que l'Union a prise en 1992 de réduire la portion de la TVA dans ses ressources propres pour introduire la "quatrième ressource", liée au PNB.

L'impôt des sociétés

Une deuxième option serait d'instaurer une taxe communautaire concomitamment à la réforme de l'impôt des sociétés évoquée ci-avant. Le vecteur idéal serait l'impôt européen sur le revenu des sociétés ou les recettes prélevées dans les entreprises qui opteraient pour le code d'imposition commun.

Cependant, le caractère facultatif de ces régimes ferait obstacle à cette solution. Laisser le choix aux entreprises entre une imposition selon les règles nationales (avec l'impôt destiné aux gouvernements) ou selon une base européenne commune (avec l'impôt destiné directement à l'UE) risque de créer de fortes tensions politiques. En outre, les gouvernements et l'Union européenne se trouveraient dans une instabilité fiscale permanente.

Il serait dès lors préférable de renoncer au libre choix de l'assiette fiscale et d'imposer le régime commun à toutes les entreprises présentes dans plusieurs États membres.

Les taxes écologiques et autres

De nombreuses autres suggestions d'impôt communautaire ont été avancées, la plupart dans le domaine des droits de douane ou des accises. On pourrait effectivement considérer les droits tarifaires et les prélèvements sur les importations en provenance de pays tiers comme un impôt communautaire, d'après une logique qui veut que les marchandises concernées entrent sur le marché unique européen et non dans tel ou tel État membre. Cette logique pourrait également être appliquée à d'autres domaines.

L'un d'eux, par exemple, est celui des taxes destinées à limiter la pollution. Dès lors que les émissions polluantes produites dans État membre peuvent constituer un facteur exogène entraînant des dépenses dans le chef d'autres pays, il serait normal d'y appliquer un instrument fiscal européen. C'est ce que la Commission avait proposé une première fois en 1992, une seconde en 1995 (Commission, 1995d), avec la taxe communautaire sur les émissions de dioxyde de carbone.

²² Pour de plus amples détails, voir "L'option fédérale", dans "Options pour un régime définitif de TVA", Parlement européen, Direction générale des Études, *Série Affaires économiques*, E-5, 1995.

Faute d'un accord à ce sujet au sein du Conseil, la Commission a envisagé d'autres options dans sa communication sur *Les taxes et les charges environnementales dans le marché unique* (Commission, 1997g).

Compte tenu des problèmes qu'occasionnent les divergences entre les régimes nationaux de fiscalité des véhicules (voir ci-avant, "La fiscalité des véhicules"), une taxe d'immatriculation européenne pourrait être explorée. Elle pourrait prendre la forme d'une vignette obligatoire pour tous les véhicules de l'Union européenne. Ce système est d'ailleurs déjà appliqué par six États membres.

Principes

Même si le principe d'un impôt communautaire était accepté, le choix entre ces différentes propositions ne sera pas aisé. Il pourrait être facilité par l'acceptation de deux règles générales.

1. Lorsqu'une activité économique est régie exclusivement ou principalement au niveau européen, il serait logique que l'impôt qui la grève soit versé directement au budget communautaire. Ce pourrait être le cas de l'impôt payé par les sociétés constituées d'après le statut de la société européenne ou par celles qui relèvent de l'impôt européen sur le revenu des entreprises (voir plus haut), ainsi que des recettes issues de la fiscalité des transports (comme la vignette européenne).
2. Afin de réduire les frais administratifs des systèmes de compensation des recettes fiscales entre les États membres, les taxes concernées pourraient être dirigées vers le budget communautaire. On songe par exemple à la TVA sur le commerce électronique ou aux taxes visées par la version modifiée de la huitième directive TVA, voire, le cas échéant, aux recettes des retenues à la source sur l'épargne.

III. L'évolution internationale

Les paradis fiscaux

La publication des rapports de 1998 et de 2000 de l'OCDE (voir le chapitre 1) a provoqué des réactions indignées dans certains des "paradis fiscaux" répertoriés. Le directeur général de la commission des services financiers de Jersey²³, par exemple, a déclaré que l'OCDE avait *pêché ces noms dans des magazines de compagnies aériennes*. Un membre du Sénat de Jersey a déposé une proposition visant à proclamer l'indépendance totale de l'île par rapport à la Couronne britannique. Des appels semblables ont également été entendus sur l'île de Man.

Les autorités de plusieurs territoires épinglés ont contesté les principaux arguments de l'OCDE, en affirmant que les petits pays devraient pouvoir jouir de l'avantage économique naturel que leur procure leur capacité d'imposer des taux d'imposition inférieurs à ceux des grands pays car ils tirent plus de revenus du commerce international qu'ils n'en perdent en revenus nationaux. Même si l'existence de "paradis fiscaux" peut exercer des pressions sur les recettes fiscales des grands pays, les territoires concernés ne font qu'agir rationnellement dans l'intérêt de leur population. Pour certains petits pays, l'exploitation de cet avantage naturel peut en effet être la seule façon de contrecarrer la pauvreté.

Depuis lors, des pourparlers intensifs ont eu lieu et un grand nombre des territoires qui figuraient sur la liste initiale de l'OCDE ont passé des compromis avec elle. La plupart ont admis la nécessité d'appliquer certaines réformes à leurs régimes fiscaux, voire le côté positif de ces réformes: un "sceau d'approbation" de l'OCDE pourrait les aider à se construire une réputation de gestion financière saine. Après la publication du rapport 2000, Aruba, les Antilles néerlandaises, Bahreïn, l'île de Man et les Seychelles ont été retirés de la "liste noire" après avoir publié des lettres d'engagement. Puis, le 23 août 2001, l'OCDE a annoncé que Tonga ne figurait plus non plus sur cette liste (voir le tableau 4).

Le rapport 2001

L'OCDE a publié son plus récent "rapport d'étape" sur les pratiques fiscales dommageables en novembre 2001 (OCDE, 2001d). Comme ils l'avaient fait pour les rapports précédents, le Luxembourg et la Suisse se sont abstenus lors de son adoption, rejoints cette fois par la Belgique et le Portugal. On lit dans ce document:

La mondialisation de l'économie a eu pour effet secondaire d'ouvrir aux personnes physiques et morales de nouvelles possibilités d'évasion fiscale.

Il en résulte que les gouvernements ne peuvent plus s'appuyer sur leurs sources nationales de renseignements pour assurer l'application de leur législation fiscale. Seuls les échanges d'informations entre les administrations fiscales peuvent dissuader et dévoiler des fraudes dans les transactions transfrontalières.

L'OCDE signale qu'elle a modifié la position initiale qu'elle avait prise dans ses rapports de 1998 et de 2000 à la suite de ses discussions internationales bilatérales et multilatérales.

Grâce au dialogue entre les membres de l'OCDE et les juridictions considérées comme des paradis fiscaux, l'OCDE a pu mieux comprendre les préoccupations des juridictions...

Cette meilleure compréhension a conduit l'OCDE à modifier quelque peu les quatre critères d'identification des paradis fiscaux qu'elle avait élaborés dans son rapport de 1998.

²³ Richard Pratt, cité par le *Financial Times* du 4 août 2000.

- Elle écrit que le premier de ces critères – l'absence d'impôts ou l'application d'impôts minimes –:

n'est pas suffisant en soi pour déterminer l'existence d'un paradis fiscal. L'OCDE reconnaît que chaque juridiction est libre de percevoir ou de ne pas percevoir des impôts directs et, si elle en perçoit, de fixer le taux d'imposition jugé adéquat.

- Le deuxième critère est celui du manque de transparence. Il vise à garantir que:
 1. la législation soit appliquée de manière visible et cohérente aux contribuables qui se trouvent dans une situation similaire;
 2. les informations nécessaires aux autorités fiscales pour déterminer la situation d'un contribuable soient en place.

Le manque de transparence peut se traduire par des décisions "secrètes", des taux d'imposition négociés ou des pratiques analogues (par exemple la création d'un régime fiscal particulier pour une entreprise précise afin d'attirer ses investissements). La transparence implique que les états financiers soient établis conformément aux normes comptables généralement acceptées et qu'ils soient vérifiés ou déposés. Les autorités doivent également pouvoir identifier les propriétaires-bénéficiaires.

- Le troisième critère, celui de l'échange effectif de renseignements, doit comprendre plusieurs éléments:
 - la mise en place d'un mécanisme juridique permettant de fournir des renseignements à l'autorité fiscale d'un autre pays en réponse à une demande relative à une enquête fiscale précise;
 - la présence de sauvegardes garantissant que les renseignements fournis seront uniquement utilisés aux fins pour lesquelles ils ont été demandés;
 - une protection adéquate des droits des contribuables et de la confidentialité de leurs affaires fiscales;
 - si les renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête fiscale pénale, leur communication ne doit pas être conditionnelle au fait que l'acte qui fait l'objet de l'enquête constitue une infraction pénale selon la loi de la juridiction requise;
 - si les renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête fiscale civile, la juridiction requise devrait les communiquer sans tenir compte de l'intérêt qu'elle peut avoir à obtenir elle-même ces informations.
- Le quatrième critère énoncé dans le rapport de 1998 est l'absence d'activités substantielles. Il avait été retenu parce qu'il permettait de supposer *qu'une juridiction tente peut-être d'attirer des investissements et des opérations qui ont une motivation purement fiscale*. Toutefois, en raison de la difficulté pratique qu'il y a à cerner avec précision la notion d'activité "substantielle" et à la suite des pourparlers avec les juridictions, ce critère a été supprimé.

Le rapport tient également compte de plusieurs autres préoccupations soulevées par les paradis fiscaux. Ainsi, le délai d'engagement a été reporté de juillet 2001 au 28 février 2002, ce qui donne un an, au lieu de six mois, aux juridictions pour élaborer leurs plans de mise en œuvre. Celles qui éprouvent des difficultés administratives peuvent bénéficier de l'aide des pays de l'OCDE.

Enfin, le rapport aborde le cadre des "mesures défensives coordonnées" susceptibles d'être prises à l'encontre des paradis fiscaux non coopératifs. Elles ne pourront cependant être

appliquées à ces juridictions avant qu'elles ne le soient *aux pays membres de l'OCDE avec des régimes préférentiels dommageables*. Plusieurs considérations présideront à la mise en place de ce cadre:

- les mesures devront être proportionnées et viser à neutraliser les effets nocifs des pratiques fiscales dommageables;
- leur adoption sera laissée à la libre appréciation de chaque pays;
- chaque pays sera libre de les appliquer *en les proportionnant et en les hiérarchisant selon le degré auquel la pratique considérée est susceptible d'être dommageable*.

La lutte contre le blanchiment d'argent

Ces deux dernières années, cependant, l'attention s'est focalisée davantage sur les activités du groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI) (voir l'introduction) que sur les mesures spécifiques à l'encontre des paradis fiscaux. Bien que plusieurs juridictions figurent sur ces deux listes noires, le GAFI a poursuivi une palette d'objectifs beaucoup plus large et a aussi orienté ses investigations vers des pays beaucoup plus grands.

En 1990, il a publié une liste de quarante recommandations (qui a été révisée en 1996) conçue comme une norme internationale en vue de l'adoption de mesures contre le blanchiment. Les recommandations principales sont les suivantes:

- le blanchiment des produits de la criminalité grave devrait constituer une infraction pénale et donner lieu à la saisie et à la confiscation de ces produits;
- les institutions financières devraient être en mesure d'identifier tous leurs clients, y compris les propriétaires-bénéficiaires, et de conserver des archives utiles;
- elles devraient mettre en œuvre un ensemble complet de mesures de contrôle et signaler les transactions suspectes aux autorités nationales compétentes;
- elles devraient elles-mêmes être soumises à des mesures adéquates de contrôle et de supervision de la part des autorités nationales;
- les pays devraient mettre en œuvre une coopération internationale à tous les niveaux.

En février 2000, le GAFI a publié un premier rapport qui énonçait des critères permettant d'identifier *les règles et pratiques préjudiciables qui entravent la coopération internationale dans la lutte contre le blanchiment de capitaux* ainsi que des contre-mesures possibles. En juin, l'OCDE a adopté le rapport officiel du GAFI (OCDE, 2000b), qui synthétisait les conclusions de ses quatre groupes d'examen régionaux (Amériques, Asie-Pacifique, Europe, Afrique et Moyen-Orient). Ce document épinglait de "graves problèmes systématiques" dans quinze juridictions qualifiées dès lors de non coopératives, parmi lesquelles figurait, en Europe, le Liechtenstein.

Un an plus tard, en juin 2001, le GAFI a publié son deuxième rapport officiel (OCDE, 2001c), dans lequel il constatait que quatre juridictions – les Bahamas, les îles Caïman, le Liechtenstein et Panama – avaient remédié aux lacunes identifiées l'année précédente, de sorte que ces entités ont été supprimées de la liste des pays et territoires non coopératifs (PTNC). Par contre, le GAFI y a ajouté six nouvelles juridictions: l'Égypte, le Guatemala, la Hongrie, l'Indonésie, le Myanmar et le Nigeria. Le groupe recommandait aussi que des contre-mesures soient prises à l'égard de Nauru, des Philippines et de la Russie dès la fin septembre 2001, sauf si les gouvernements de ces pays promulguaient dans l'intervalle *des textes législatifs significatifs répondant aux préoccupations définies par le GAFI en matière de blanchiment de capitaux*. En outre, en septembre, la liste s'est allongée de deux pays (la Grenade et l'Ukraine), portant le total des PTNC à dix-neuf (voir le tableau 14).

Tableau 14 – La liste du GAFI des juridictions non coopératives, septembre 2001

Dominique	Indonésie	Philippines
Égypte	Israël	Russie
Grenade	Liban	Saint-Christophe-et-Nevis
Guatemala	Myanmar	Saint-Vincent-et-les-Grenadines
Hongrie	Nauru	Ukraine
Iles Cook (Nouvelle-Zélande)	Nigeria	
Iles Marshall	Niue (Nouvelle-Zélande)	

Le 6 août 2001, la Russie a promulgué une loi fédérale sur la lutte contre la légalisation des revenus obtenus par des voies criminelles, de sorte qu'elle a pu échapper aux contre-mesures. À la fin août, Nauru a à son tour promulgué une loi sur le blanchiment de capitaux, mais celle-ci a été jugée inappropriée. La prise de contre-mesures vis-à-vis de ce pays a cependant été retardée à la fin novembre pour lui permettre de reproposer un texte. Les deux pays demeurent provisoirement sur la liste noire.

Les événements du 11 septembre 2001 à New York et à Washington ont alors modifié considérablement la situation. Réunis à Washington le 6 octobre 2001, les ministres des finances et les gouverneurs des banques centrales des pays du G7 ont proposé d'étendre la mission du GAFI aux fins spécifiques de la lutte contre le financement du terrorisme. Lors d'une réunion extraordinaire quelques semaines plus tard, le GAFI a décidé de s'atteler à ce nouvel objectif et a adopté une série de recommandations spéciales en la matière, en vertu desquelles ses membres s'engagent à:

- ratifier et mettre en œuvre la résolution 1373 des Nations unies (voir ci-dessous);
- criminaliser le financement du terrorisme, les actes terroristes et les organisations terroristes;
- geler et confisquer les avoirs de terroristes;
- signaler les transactions soupçonnées d'être liées au terrorisme;
- fournir une aide maximale à la mise en œuvre de la loi dans les autres pays et aux autorités réglementaires dans leurs enquêtes sur le financement du terrorisme;
- imposer des critères de lutte contre le blanchiment de capitaux aux systèmes alternatifs de transfert de fonds²⁴;
- renforcer les mesures d'identification des clients dans les transferts télégraphiques internationaux et domestiques;
- veiller à ce que divers organismes, en particuliers ceux à but non lucratif, ne servent pas d'écran au financement du terrorisme.

Tous les pays ont pris l'engagement d'évaluer leur mise en œuvre de ces recommandations pour la fin 2001 et à les appliquer pleinement pour juin 2002. Les pays non membres du GAFI ont également été invités à s'y conformer, et peuvent à cet effet disposer d'une assistance technique.

Un mois plus tard, les Nations unies ont adopté à l'unanimité la résolution 1373, qui invite tous les États membres à criminaliser tous les cas de fourniture ou de collecte de fonds sur leur territoire destinés à financer des activités terroristes, à geler l'argent du terrorisme et à

²⁴ Par exemple le *hawala*, le système de transfert de fonds utilisé au Moyen-Orient et en Asie pour contourner les banques.

refuser l'asile à quiconque finance, organise, soutient et exécute des actes terroristes et à ceux qui les hébergent.

Le 6 novembre 2001, les ministres de l'économie et des finances des pays de l'Union européenne et de l'Association européenne de libre-échange (AELE) (la Suisse, la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein) ont promis leur appui total aux mesures internationales. À l'occasion d'une conférence de presse, le ministre suisse de l'économie, M. Pascal Couchepin, a rappelé avec insistance que son pays avait adopté, dès 1998, des mesures semblables à celles que l'UE se préparait à appliquer en vertu de sa directive sur le blanchiment de capitaux. La Suisse avait déjà bloqué 24 comptes bancaires pour un total de 12 millions de francs suisses dans le cadre de sa participation à la "guerre contre le terrorisme".

Enfin, à la mi-novembre, les ministres des finances du FMI ont décidé de prendre des mesures au titre de son article quatre sur le contrôle annuel des procédures: pour le 1^{er} février 2002, tous les gouvernements membres devaient resserrer leurs normes réglementaires et en combler les lacunes de manière à pouvoir repérer les financements du terrorisme.

Tableau 15 – Les critères de définition des pays et territoires non coopératifs selon le GAFI

Rubriques principales	Catégories	Exemples
Lacunes dans les réglementations financières	Absence ou insuffisance des réglementations et des dispositifs de surveillance visant les institutions financières	
	Inadéquation des règles concernant la délivrance d'agrément et l'établissement des institutions financières, y compris l'évaluation des antécédents des directeurs et des propriétaires-bénéficiaires	<i>Absence de mesures pour empêcher des criminels d'exercer un contrôle ou d'acquérir une participation importante dans des institutions financières</i>
	Insuffisances des obligations d'identification des clients imposées aux institutions financières	<i>Existence de comptes anonymes ou de comptes à des noms manifestement fictifs Aucune obligation de vérifier l'identité du client et du propriétaire-bénéficiaire Inexistence de programmes de formation à la lutte contre le blanchiment de capitaux dans les institutions financières Aucune obligation de conserver des archives relatives aux clients et aux transactions pendant un délai raisonnable (5 ans)</i>
	Caractère excessif des régimes de secret applicables aux institutions financières	
	Absence d'un système efficace de déclaration des transactions suspectes	
Obstacles soulevés par d'autres secteurs de réglementation	Inadéquation des règles de droit commercial concernant l'enregistrement des entreprises et des personnes morales	
	Absence d'identification du ou des propriétaires-bénéficiaires des entreprises ou des personnes morales	
Obstacles à la	Obstacles à la coopération entre	<i>Lois interdisant l'échange international</i>

coopération internationale	autorités administratives	<i>d'informations</i> <i>Interdiction pour les autorités administratives de mener des enquêtes pour le compte de leurs homologues étrangers</i> <i>Mauvaise volonté évidente pour répondre constructivement à des demandes</i> <i>Pratiques restreignant l'investigation de transactions suspectes, en particulier au motif que celles-ci peuvent concerner des transactions fiscales</i>
	Obstacles à la coopération entre autorités judiciaires	<i>Défaut d'incrimination du blanchiment des produits de la criminalité grave</i> <i>Lois interdisant l'échange international d'informations</i> <i>Mauvaise volonté évidente de répondre constructivement à des demandes d'entraide judiciaire</i> <i>Refus de coopérer au niveau judiciaire dans les cas qui impliquent des infractions reconnues comme telles par la juridiction requise, en particulier au motif que des questions fiscales sont en cause</i>
Inadéquation des ressources consacrées à la lutte contre le blanchiment de capitaux	Insuffisance des ressources dans les secteurs public et privé	<i>Incapacité de fournir des ressources financières, humaines ou techniques adéquates aux autorités administratives et judiciaires</i> <i>Incompétence ou corruption des agents</i>
	Absence d'une unité centralisée ou d'un mécanisme équivalent	

La notion de "concurrence fiscale déloyale"

Les mesures internationales contre les paradis fiscaux, le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme ont plusieurs caractéristiques en commun. Les principaux éléments qui permettent de considérer une juridiction comme non coopérative sont le manque de transparence des activités financières et l'absence d'échanges d'informations avec les autorités d'institutions internationales et de pays tiers. Un critère important dans les deux cas est l'application du principe de l'identification du client par les organismes financiers.

Cependant, la présence parmi les critères du GAFI servant à identifier les pays non coopératifs du refus de coopérer *au motif que des questions fiscales sont en cause* constitue un problème majeur. Peut-on déterminer avec certitude que les questions fiscales entrent dans la même définition de la "criminalité organisée" que le blanchiment de l'argent de la drogue ou que le terrorisme international?

- Premièrement, la législation fiscale varie d'un pays à l'autre, de sorte qu'un délit fiscal dans telle juridiction n'en est pas nécessairement un dans telle autre. Pour cette raison, des mesures administratives ou judiciaires telle que la levée du secret bancaire ont souvent été refusées lorsqu'elles étaient demandées par une administration fiscale étrangère. Les pressions qui visent à aplanir ces différences peuvent entrer en conflit avec les droits souverains des pays de déterminer leurs propres régimes et taux d'imposition.
- Deuxièmement, il importe de distinguer la **fraude fiscale**, qui consiste à ne pas payer un impôt dû (par exemple en ne déclarant pas les intérêts d'un compte bancaire à l'étranger) de l'**évasion fiscale**, qui consiste à organiser sa gestion financière de manière à être

redevable d'un minimum d'impôt. La fraude fiscale est en général illégale, tandis que l'évasion ne l'est pas. Toutefois, tant dans les documents de l'Union européenne que dans ceux de l'OCDE, cette distinction est souvent trouble. Le secrétaire général de l'OCDE, par exemple, a utilisé l'expression "évasion fiscale illégale" et a expliqué que "par "évasion fiscale", l'OCDE entendait "évasion inacceptable"²⁵. D'un autre côté, rares sont ceux qui refuseraient aux entreprises et aux personnes physiques le droit de mener une **gestion fiscale prudente** dans le cadre de la loi, et, pour les prestataires de services financiers, le droit de se concurrencer pour attirer des clients.

- Enfin, il n'existe pas de définition commune de la notion de "dommageable" en matière de concurrence fiscale. Ainsi, si l'on compare le code de conduite de l'UE et le rapport Primarolo, d'une part, et les rapports de l'OCDE, d'autre part, on constate des différences importantes. Les documents de l'OCDE révèlent un souci quasi exclusif à l'égard de **l'érosion de la base imposable et des revenus** provoquée par la concurrence fiscale. Les documents de l'UE, quant à eux, axent les préoccupations sur les effets de la concurrence fiscale sur la **la localisation des activités économiques au sein de la Communauté**, sur la **structure et l'incidence de l'imposition** et sur **l'emploi**. Dans le cas de l'UE, il existe aussi un lien significatif avec la **politique de concurrence** de la Communauté, selon laquelle non seulement les aides d'État, mais aussi les avantages fiscaux peuvent être illégaux.

Pour l'application des mesures communautaires en matière d'aides d'État, le caractère fiscal d'une mesure est indifférent, puisque l'article 92 [renuméroté 87] s'applique aux mesures d'aide "sous quelque forme que ce soit". (Commission 1998g)

Toutefois, pour entrer dans le champ d'application de ces articles, *la mesure doit affecter la concurrence et les échanges entre États membres, sans compter que les règles relatives aux aides d'État ne s'appliquent pas aux mesures générales qui sont ouvertes à tous les acteurs économiques opérant sur le territoire d'un État membre et qui s'étendent à l'ensemble du territoire de l'État.*

Ces éléments peuvent expliquer les différences de point de vue entre les États-Unis et l'Union européenne dans le cadre des mesures internationales.

Concurrence et coopération fiscales

On ne peut éluder le sempiternel débat sur la concurrence et la coopération fiscales.

Question simple en apparence (...): la concurrence fiscale (...) est-elle une bonne ou une mauvaise chose? (Edwards & Keen, 1994)

La concurrence fiscale

Plusieurs arguments plaident en faveur de la concurrence entre les systèmes fiscaux.

- En premier lieu, la concurrence présente:

la grande utilité d'ajouter des contraintes constitutionnelles inadéquates aux pressions intrinsèques qu'exercent les décideurs, guidés par la poursuite de leurs propres intérêts, en faveur de la fixation de taux d'imposition excessivement élevés. (Edwards & Keen, 1994)

²⁵ M. Donald J. Johnston, dans une intervention au colloque de haut niveau sur la concurrence fiscale dommageable, les 29 et 30 juin 2000.

L'hypothèse selon laquelle toutes les dépenses publiques seraient bénéfiques en soi, quel que soit le compromis adopté entre les dépenses et les recettes, est rejetée. Dans la mesure où une proportion peut être considérée comme "inutile", les améliorations du bien-être ne peuvent compenser complètement les augmentations de la charge fiscale.

- Deuxièmement, la concurrence fiscale est considérée comme compatible avec la "présomption de décentralisation" du principe de subsidiarité et, en tout cas, comme le moteur d'une maximisation du bien-être économique. La concurrence ne joue pas entre des systèmes fiscaux isolés, mais plutôt perçus comme des ensembles intégrant un volet de recettes et un volet de dépenses. L'équilibre souhaitable entre les recettes et les dépenses publiques n'est pas nécessairement identique partout. Lorsque les décisions sont décentralisées, le niveau d'imposition et de disponibilité de services publics est donc davantage susceptible de correspondre aux préférences des citoyens.
- Les mesures visant à limiter la concurrence fiscale par l'"harmonisation" ou la "coopération" sont considérées comme des incitants à la constitution de "cartels fiscaux" qui usent de leur pouvoir de monopole pour maximiser les recettes au détriment d'autres besoins économiques tout aussi importants (investissements des entreprises, épargne et consommation privée, etc.). Les zones de "cartellisation" ont en tout cas tendance à perdre leur compétitivité. Les avantages initiaux de la limitation de la concurrence finissent par s'estomper à mesure que l'activité économique se "relocalise" dans les pays tiers.
- Quatrièmement, les avantages qui résultent de la coopération ne sont pas nécessairement partagés équitablement entre les participants et ils peuvent se traduire par des pertes pour ceux qui, autrement, mèneraient une concurrence plus efficace. Dans ce contexte, la devise *small is competitive* se vérifie: les économies de petite taille sortent gagnantes de la concurrence fiscale, contrairement aux plus grandes, qui ont tout à gagner de la coopération aux dépens des plus petites.

La concurrence fiscale est aussi un des mécanismes permettant aux pays relativement pauvres de se remettre à niveau.

Lorsque le capital est mobile et que le pays est petit, le coût en recettes des incitations fiscales que procure ce pays peut être très réduit, voire négatif, si celui-ci réussit à attirer des investissements étrangers. S'il présente un taux de chômage élevé, l'élément des capitaux étrangers peut être combiné avec celui des travailleurs qui auraient normalement émargé au chômage. (Tanzi, 1996).

La situation récente de l'Irlande illustre parfaitement ce mécanisme.

- Dans les situations où les taux d'imposition sont très divergents, le jeu du marché (c'est-à-dire la concurrence) sera plus propice à l'instauration d'une convergence que des mesures politiques d'harmonisation ou de coordination. L'ouverture des frontières entre les pays limite naturellement leur propension à appliquer des taux d'imposition plus élevés que leurs voisins aux biens négociables, car une augmentation marginale de ces taux entraîne une diminution marginale des recettes à la suite de l'effet combiné de l'élasticité de la demande et de l'afflux du produit visé. Ce mécanisme pourrait s'avérer extrêmement puissant à l'intérieur de l'Union européenne avec l'alcool et les produits du tabac si les dernières entraves à la libre circulation étaient supprimées. Bien entendu, dans un environnement concurrentiel, les pressions poussent les taxes à la baisse, alors qu'elles les poussent en général à la hausse dans un contexte de coordination.

Le "rapport d'étape" 2001 de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (OCDE, 2001d) s'ouvre sur un aperçu de quelques avantages récemment enregistrés dans une situation de concurrence fiscale.

L'environnement plus ouvert et plus concurrentiel de ces dernières décennies a eu de nombreux effets positifs sur les systèmes fiscaux, notamment la réduction des taux d'imposition et l'élargissement de l'assiette de l'impôt (...). Cette évolution peut être considérée comme le résultat, en partie, du jeu de la concurrence, qui a incité les pays à rendre leur système fiscal plus attrayant pour les investisseurs. Tout en diminuant les taux globaux d'imposition, un environnement concurrentiel peut être un gage de plus grande efficacité des programmes de dépenses publiques.

- Enfin, il reste la question politiquement très sensible relative au droit des démocraties à déterminer leurs propres taux et régimes d'imposition. En particulier, le principe qui affirme "pas d'imposition sans représentation", et sur lequel s'appuie la démocratie parlementaire, est difficilement conciliable avec l'octroi d'une capacité de décision en matière fiscale aux institutions européennes, qui ne sont pas encore démocratiques à 100 %. C'est en grande partie pour cette raison que le vote à la majorité au Conseil dans ce domaine a été systématiquement rejeté jusqu'ici. En matière de fiscalité, la doctrine de la souveraineté parlementaire était celle de la souveraineté nationale: la concurrence dans le cadre traditionnel du droit international paraît plus logique qu'une harmonisation ou une coordination dans le cadre du droit communautaire.

La coopération fiscale

À côté de cela, d'autres arguments plaident en faveur de la limitation de la concurrence fiscale au profit de l'harmonisation et de la coordination.

- En premier lieu, la concurrence fiscale présente le risque que les pays ne façonnent leur système d'imposition de manière à:

attirer une plus grande portion de la base imposable dans le monde, donc à exporter une partie de leur pression fiscale (Tanzi, 1996).

C'est le principal reproche opposé aux "paradis fiscaux" identifiés par l'OCDE. Si cette politique peut se comprendre du point de vue des territoires concernés et produit une réelle amélioration de la prospérité, ces arguments ne suffisent pas à compenser les pertes qu'elle provoque dans la majorité des autres pays. Ces pratiques sont mises en place spécialement pour *encourager le non-respect de la législation fiscale d'autres pays*²⁶. En outre, comme les paradis fiscaux eux-mêmes ne reçoivent qu'une petite portion des recettes qui transitent par leurs juridictions, les principaux bénéficiaires sont en réalité *les gros fraudeurs fiscaux*²⁷.

- Deuxièmement, même dans les pays où les régimes fiscaux ne sont pas aménagés intentionnellement pour attirer des capitaux, la concurrence fiscale risque de provoquer une "course aux moindres taux", en particulier dans le domaine de la fiscalité du capital lorsque celui-ci est mobile. En outre, même si les niveaux de dépenses publiques et d'imposition sont globalement identiques entre les pays, les différences entre leurs systèmes risquent malgré tout d'exercer une pression à la baisse sur les recettes. Il se peut

²⁶ OCDE, 2001d.

²⁷ Voir la lettre de l'ancien directeur de l'unité de l'OCDE sur la concurrence fiscale, Frances Horner, publiée dans le *Financial Times* du 4 mai 2001.

très bien, par exemple, que deux pays appliquent des taux d'imposition relativement semblables, mais que le premier pratique une fiscalité indirecte élevée mais taxe plutôt modérément les entreprises et que le deuxième mène une politique inverse. Dans le premier pays, la concurrence fiscale exercera une pression à la baisse sur la fiscalité indirecte, tandis que cette pression s'exercera sur l'impôt des sociétés dans le second.

- En troisième lieu, dans les situations où un facteur est mobile (le capital) et où un autre ne l'est pas (le travail), la concurrence fiscale déséquilibrera le régime d'imposition en déplaçant la pression fiscale sur le facteur "immobile". On a observé ce phénomène dans l'Union européenne entre 1985 et 1994 (globalement, mais pas dans les États membres pris isolément): les impôts sur les autres facteurs de production se sont déplacés sur le facteur "travail". Il en a résulté une hausse des coûts non salariaux, qui a vraisemblablement contribué à aggraver le taux de chômage. Il s'agit du principal argument que la Commission avance lorsqu'elle prône une coopération fiscale accrue (entre autres dans le livre blanc sur la croissance, la compétitivité et l'emploi) (Commission, 1993c).
- Quatrièmement, on peut admettre que les États conservent leur autonomie de décision dans la détermination de l'équilibre entre recettes et dépenses publiques, mais il faut en maîtriser les retombées, par exemple lorsque de faibles dépenses publiques dans un pays entraînent une pollution qui se propage aux pays voisins, ou lorsque l'insuffisance de l'offre d'enseignement d'un pays l'amène à faire une chasse aux qualifications en brandissant des incitations fiscales. Il existe plusieurs modèles économiques qui permettent d'amortir ces chocs exogènes dans les économies nationales (intégration des facteurs externes via la fiscalité ou des compensations obligatoires, etc.). Cependant, dans un environnement multinational, les meilleures solutions passent par la conclusion d'accords, de conventions, de traités, etc., bref par la coopération.
- Cinquièmement, la mondialisation a accru le volume du commerce international, de sorte que les coûts de la complexité et de l'incompatibilité des systèmes fiscaux sont devenus de plus en plus flagrants. C'est aussi une des conclusions centrales de plusieurs études sur la fiscalité des entreprises menées à l'intérieur de l'Union européenne (Ruding, 1992, Commission, 2001j et 2001k). En outre, la complexité des régimes fiscaux et les grandes divergences entre les taux d'imposition encouragent l'évasion et la fraude fiscales. Les grandes entreprises doivent souvent se débattre face à une multitude de juridictions fiscales et consacrer des moyens considérables à leur gestion fiscale. La complexité tout aussi grande dans le domaine de la TVA a carrément contribué à promouvoir l'économie souterraine sur le marché de l'emploi, tant du côté de l'offre que de la demande²⁸.
- Sixièmement, les mesures que les gouvernements ont prises pour combattre la fraude fiscale ont aussi renforcé la complexité de leurs régimes d'imposition, en imposant *de plus lourdes charges et des coûts plus élevés à l'administration fiscale et aux contribuables qui se conforment à leurs obligations*²⁹.

Ces arguments plaident pour la coordination des systèmes fiscaux et pour la coopération dans la prévention des abus.

²⁸ C'est principalement en raison des écarts croissants entre la taille des économies des États membres mesurée par rapport à leur PIB et celle mesurée à l'aune des recettes de TVA qu'a été prise la décision d'ajouter l'élément du PIB à la détermination des "ressources propres" de la Communauté (accord d'Édimbourg, 1992).

²⁹ OCDE, 2001d.

- Enfin, la concurrence fiscale illimitée risque de façonner des systèmes fiscaux qui maximisent l'efficacité économique au détriment de tous les autres facteurs, comme celui de la redistribution des richesses. Or, cette finalité sociale fait partie intégrante de la plupart des régimes d'imposition nationaux. Dès lors que la coopération vise à la préserver, elle doit être une priorité politique.

Les conclusions de cette analyse économique ne sont pas surprenantes: si la concurrence fiscale présente un potentiel de risque (pas dans l'absolu, mais à partir d'un certain stade), un certain degré de coopération (mais pas sa généralisation absolue) s'avère indispensable. Pour paraphraser Edwards & Keen, un certain degré de coordination fiscale est nécessaire dès que les gains de prospérité résultant de l'élimination des comportements non coopératifs excèdent la propension au gaspillage.

Cela dit, on ne peut faire l'impasse sur la question de savoir si les facteurs économiques doivent être considérés isolément ou non. L'auteur d'une étude récente sur la politique fiscale de l'Union européenne (Cnossen, 2001) fait observer ce qui suit:

Les jeux de compensation entre la neutralité et l'autonomie fiscales sont nombreux. Il appartient à l'économiste de les mettre en lumière et d'évaluer les coûts d'autres formes d'intervention, mais il appartient au responsable politique de déterminer la nature et l'ampleur précises de ces compensations.

Dans le contexte communautaire, ce constat s'applique aux enjeux institutionnels de la souveraineté et de la responsabilité démocratique, qui sont actuellement débattus au plus haut niveau. On ne pourra sans doute tenter de répondre aux questions relatives au niveau de pouvoir où doivent s'opérer les choix des systèmes et des taux d'imposition et à celle, encore plus délicate, de la destination des recettes fiscales, qu'une fois que l'Union aura défini sa future structure constitutionnelle.

La taxe Tobin

À l'occasion d'une conférence qu'il a donnée à l'université de Princeton, en 1972, le professeur américain James Tobin, prix Nobel d'économie, fut le premier à proposer la levée d'un impôt sur les transactions financières, y compris les opérations de change (Tobin, 1972). Il a approfondi cette idée dans une allocution à l'*Eastern Economic Association*, dont il occupait la présidence (Tobin, 1978). Depuis lors, l'introduction de ce qu'il est désormais convenu d'appeler la "taxe Tobin" refait régulièrement surface dans les agendas politiques. Il est vrai que chaque fois que les marchés financiers mondiaux sont en pleine turbulence, l'idée de *jeter quelques grains de sable dans les rouages bien huilés de la finance internationale* ne manque pas d'attrait.

Le mécanisme imaginé par l'économiste américain consiste à prélever un impôt, minime, mais à un taux uniforme, *ad valorem*, sur les transactions boursières. Le Pr Tobin lui-même a proposé les taux de 0,2, 0,5 et 1 %. En 1995, l'actuel Premier ministre français, M. Lionel Jospin, a évoqué le chiffre de 0,1 %, un taux *qui ne pénaliserait pas les investissements à dix ans mais les placements à dix jours*³⁰. En effet, cette taxe ne grèverait que d'une manière négligeable les transactions qui sont le produit de placements à long terme. Par contre, elle pèserait beaucoup plus lourd sur les opérations de spéculation à court terme (par exemple l'achat et la vente de devises en l'espace de quelques semaines, jours ou heures).

³⁰ Jospin, L., 1995-2000, *Propositions pour la France*.

On a calculé qu'une taxe de 0,1 % rapporterait plus de 50 milliards de dollars de recettes annuelles, même dans l'hypothèse où le volume actuel des transactions diminuerait de moitié, où 20 % de ces opérations seraient exonérées de cet impôt et où 20 % y échapperaient. Ces recettes représentent plus du double du budget que l'Onu et ses organismes consacrent actuellement aux programmes de stabilisation, à l'aide au développement et à l'aide humanitaire, aux opérations de maintien de la paix et à leurs autres activités.

Les débats récents

Le dernier regain d'intérêt en date pour la taxe Tobin est à rattacher à l'essor du mouvement antimondialisation en 2000 et 2001. Parmi les revendications des manifestants figurent l'imposition de limitations à la libre circulation des capitaux sur le plan international et une augmentation massive des dépenses pour soulager la pauvreté dans le monde, deux objectifs que la taxe Tobin pourrait contribuer à concrétiser.

À la fin août 2001, M. Laurent Fabius, le ministre français des finances, jusque-là opposé à cette taxe, s'est déclaré ouvertement en sa faveur et l'a inscrite à l'ordre du jour du conseil économique et financier informel entre la France et l'Allemagne qui s'est tenu à Berlin, mais son homologue allemand, M. Hans Eichel, a marqué d'emblée son opposition à cet impôt. Pourtant, une semaine plus tard, M. Gerhard Schröder, le chancelier allemand, a annoncé sa décision de créer un groupe de travail franco-allemand de haut niveau pour s'occuper du contrôle des flux internationaux de capitaux (en attirant particulièrement l'attention sur les problèmes liés à la taxe Tobin).

Les 22 et 23 septembre, les réactions des autres ministres des finances de l'Union européenne, réunis en conseil informel Ecofin, étaient globalement hostiles à la taxe. Néanmoins, le président en exercice du Conseil, M. Didier Reynders, ministre belge des finances, a fait part de son intention de demander à la Commission de réaliser une étude de faisabilité pour la fin de l'année.

*Le pour et le contre*³¹

La taxe Tobin poursuit plusieurs objectifs:

- les transactions spéculatives à court terme *déstabilisent* les marchés monétaires. Une réduction de leur volume réduirait également la volatilité des taux de change, ce qui améliorerait le climat financier du "véritable" commerce de biens et de services;
- la taxe agirait comme une sorte de "pare-chocs fiscal" entre les économies. Avec elle, les gouvernements qui verraient le taux de change de leur monnaie sous pression devraient moins augmenter leurs taux d'intérêt à court terme pour défendre une parité donnée. Les effets potentiellement néfastes sur la croissance et l'emploi seraient par conséquent réduits;
- bien entendu, la taxe générerait des recettes, estimées à quelque 360 milliards de dollars par an pour un taux de 0,5 % et un chiffre d'affaires d'un billion de dollars pour chacun des 240 jours d'activité du marché des changes³². Le Pr Tobin a suggéré de verser cette taxe à un fonds central géré par le FMI ou la Banque mondiale, afin de constituer un surcroît considérable de ressources pour les programmes de stabilité internationaux.

³¹ Le Parlement européen a consacré une étude approfondie à cette question (Parlement européen, 1999).

³² Estimation de David Felix (Felix, 1995).

Cependant, le prélèvement de la taxe Tobin pose aussi quelques problèmes décourageants:

- la taxe devra être avalisée par l'ensemble des places financières de la planète, sans quoi les marchés des changes s'expatrieront vers les juridictions qui ne l'appliqueront pas. Les mesures prises actuellement au niveau international à l'encontre des paradis fiscaux, du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (voir plus haut) semblent rendre cette perspective réalisable;
- la gestion des recettes de la taxe (estimées entre 1 et 1,5 billion de dollars *par jour*) représenterait une charge administrative colossale. Le chiffre d'affaires mensuel des marchés des changes est à peu près équivalent à la valeur du commerce mondial en un an;
- la taxe compliquerait considérablement la définition:
 - de la *base d'imposition* (la taxe frapperait-elle aussi les interventions des banques centrales sur les marchés, les transactions entre les autres organes gouvernementaux ou internationaux, les apports stabilisateurs de liquidités par les intermédiaires financiers?);
 - des *opérations imposables* (une taxe limitée aux transactions de devises pourrait être évitée via les marchés dérivés);
- il n'est pas certain que la taxe Tobin améliorerait la stabilité des taux de change. Lorsqu'une devise sera la proie d'assauts spéculatifs, le coût de la taxe aura probablement déjà été escompté, de sorte que la volatilité risque d'augmenter au lieu de diminuer. La taxe n'aurait pas pu, par exemple, empêcher l'effondrement du peso mexicain au début 1995 ni celui des devises du sud-est asiatique en 1997.

Références

- Baker & McKenzie** (1999 & 2001), *Survey of the Effective Tax Burden in the EU*, Amsterdam, 1999 & 2001.
- Cnossen S.** (2001), *Tax Policy in the European Union: a review of issues and options*, Erasmus University Rotterdam, octobre 2001.
- Edwards J. et Keen, M.** (1994), *Tax Competition and Leviathan*, Institute for Fiscal Studies, document de travail 94/7, 1994.
- Felix D.** (1995), "The Tobin Tax Proposal", *Futures*, vol. 27, p.195-208, Elsevier Science Ltd.
- Neumark F.** (1962), *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, CEE, 1962.
- Ruding O.** (1992), *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities*, Office des publications officielles de la CE, ISBN 92-826-4277-1, mars 1992.
- Tanzi V.** (1996), *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems*, document de travail du Fonds monétaire international, décembre 1996
- (2000), *Globalization and the Future of Social Protection*, Fonds monétaire international, janvier 2000.
- Tobin, Prof. J.** (1972), *The New Economics, One Decade Older*, Princeton University Press, 1972.
- Le thème de ce document a été approfondi six ans plus tard dans:
- (1978), "A proposal for international monetary reform", *Eastern Economic Journal* 4, 1978.
- Ussher K.** (2000), *The spectre of tax harmonization*, Centre for European Reform, Londres, 2000
- Van den Tempel A.J.** (1970), *Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés*, Luxembourg, 1970.

Commission

- (1975), Proposition de directive concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes, COM(75)392.
- (1979), Communication concernant les problèmes majeurs relatifs aux propositions de directives du Conseil visant à harmoniser les structures des taxes sur la consommation, autres que la TVA, de bière, de vin et d'alcool, COM(79)261, juin 1979.
- (1980), Possibilités de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté, COM(80)139.
- (1984), Proposition de directive concernant l'harmonisation des législations des États membres relatives au régime fiscal du report des pertes des entreprises, COM(84)404.
- (1985), L'achèvement du marché intérieur (Livre blanc sur le marché intérieur), COM(85)310.
- (1987a), Achèvement du marché intérieur – Rapprochement des taux et harmonisation des structures des impôts indirects (communication globale), COM(87)320.
- (1987b), Proposition de directive du Conseil complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE: rapprochement des taux de TVA (COM(87)321).
- (1987c), Proposition de directive (...) en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne le régime particulier applicable aux petites entreprises, COM(87)524, retirée le 21.11.96.
- (1987d), Proposition de directive concernant le rapprochement des taux d'accise sur les boissons alcooliques et sur l'alcool contenu dans d'autres produits, COM(87)328.

- (1987e), Proposition de directive concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes, COM(87)325.
- (1987f), Proposition de directive concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes, COM(87)326.
- (1987g), Proposition de directive concernant le rapprochement des taux d'accise sur les huiles minérales, COM(87)327.
- (1989a), Proposition de directive modifiée concernant le rapprochement des taux d'accise sur les huiles minérales, COM(89)526.
- (1989b), Projet de directive concernant un système commun de retenue à la source sur les intérêts, COM(89)60.
- (1989c), Proposition modifiée de directive concernant le rapprochement des taux d'accise sur les boissons alcooliques et sur l'alcool contenu dans d'autres produits, COM(89)527.
- (1990a), Proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés mères et filiales d'États membres différents, COM(90)571.
- (1990b), Proposition de directive relative à un régime de prise en compte par les entreprises des pertes subies par leurs établissements stables et filiales situés dans d'autres États membres, COM(90)595.
- (1992), Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux transports de personnes, COM(92)416.
- (1993a), Proposition modifiée de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés mères et filiales d'États membres différents, COM(93)196;
- (1993b), Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères filiales d'États membres différents, COM(93)293.
- (1993c), Croissance, Compétitivité, Emploi - les défis et les pistes pour entrer dans le xxie siècle (Livre Blanc - Delors), Bulletin des Communautés européennes, supplément 6/93.
- (1994a), recommandation de la commission, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un état membre autre que celui de leur résidence, 94/079/CE.
- (1994b), Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur le fonctionnement du régime transitoire de taxation à la TVA des échanges intracommunautaires, COM(94)515.
- (1995a), Rapport sur les taux d'accise, COM(95)285, septembre 1995.
- (1995b), Proposition de directive relative à la taxe sur la valeur ajoutée (taux standard) COM(95)731.
- (1995d), Proposition modifiée de directive du Conseil instaurant une taxe sur les émissions de dioxyde de carbone et sur l'énergie, COM(95)172, remplaçant la proposition initiale (COM(92)226).
- (1996a), La fiscalité dans l'Union européenne, document de réflexion de la Commission ("Monti 1"), SEC(96)487 du 20 mars 1996.
- (1996b), La fiscalité dans l'Union européenne: rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, ("Monti 2"), COM(96)546, octobre 1996.
- (1996c), Un système commun de TVA: un programme pour le marché unique, COM(96)328.
- (1997a), Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne: un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable, COM(97)495.

- (1997b), Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne, (COM(97)564 du 5 novembre 1997.
- (1997c), Proposition de directive du Conseil (...) en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de télécommunication, COM(97)4.
- (1997d), Proposition de directive du Conseil restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques, COM(97)30.
- (1997e), Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (le comité de la taxe sur la valeur ajoutée), COM(97)325.
- (1997f), Livre vert sur les retraites complémentaires dans le marché unique, DG XV, 5 juin 1997.
- (1997g), Impôts, taxes et redevances environnementaux dans le marché unique, COM(97)9 du 26.03.1997.
- (1997h), Vehicle Taxation in the European Union, XXI/306/98, 8 septembre 1997.
- (1998a), Proposition de directive en ce qui concerne le taux normal (...) de la taxe sur la valeur ajoutée COM(1998)693.
- (1998b), Proposition de directive (...) en ce qui concerne le régime du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée et proposition de règlement concernant les mesures de contrôle, les mesures relatives au système de restitution et les mesures de coopération administrative COM(1998)377.
- (1998c), Proposition de directive régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un autre État membre autre que celui où ils sont immatriculés, COM(1998)30.
- (1998d), Proposition de directive concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées d'États membres différents, COM(1998)67.
- (1998e), Communication sur le commerce électronique et la fiscalité indirecte, COM(1998)374.
- (1998f), Proposition de directive visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous la forme d'intérêts à l'intérieur de la Communauté, COM(1998)295.
- (1998g), Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, SEC(1998)1800.
- (1999a), Vers un marché unique pour les retraites complémentaires (rapport sur le livre vert), COM(1999)134 du 11.5.1999.
- (1999b), Proposition révisée de directive régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un autre État membre autre que celui où ils sont immatriculés, COM(1999)165, révisant COM(1998)30.
- (2000a), Proposition de règlement sur la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA); proposition de directive modifiant le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable à certains services fournis par voie électronique, COM(2000)349.
- (2000b), Stratégie visant à améliorer le fonctionnement des systèmes de TVA dans le cadre du marché intérieur, COM(2000)348, juin 2000.
- (2000c), Troisième rapport concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA), COM(2000)28.
- (2000d), Communication sur la taxation du carburant d'aviation, COM(2000)110.
- (2001a), Study on the competition between alcoholic drinks: final report, Customs Associates Ltd. for the Commission, février 2001.

- (2001b), Proposition de directive modifiant la directive 92/79/CEE, la directive 92/80/CEE et la directive 95/59/CE en ce qui concerne la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, COM(2001)133, mars 2001.
- (2001c), Communication sur l'élimination des entraves fiscales à la fourniture transfrontalière des retraites professionnelles, COM(2001)214, avril 2001.
- (2001d), Rapport annuel 2000 sur la protection des intérêts financiers des Communautés et la lutte contre la fraude, COM(2001)255, mai 2001.
- (2001e), Protection des intérêts financiers des Communauté et lutte contre la fraude: plan d'action 2001-2003, COM(2001)254, mai 2001.
- (2001f), Politique fiscale de l'Union européenne – Priorités pour les prochaines années, COM(2001)260, mai 2001.
- (2001g), Proposition de règlement relatif à la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et proposition de directive modifiant la directive du Conseil 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects, COM(2001)294, juin 2001.
- (2001h), Proposition modifiée de directive visant à garantir une imposition effective, à l'intérieur de la Communauté, des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts COM(2001)400.
- (2001i), Rapport sur les taux réduits de TVA, COM(2001)599.
- (2001j), Fiscalité des sociétés dans le marché intérieur, SEC(2001)1681, octobre 2001.
- (2001k), Vers un marché intérieur sans entraves fiscales – Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée pour leurs activités dans l'ensemble de l'Union européenne, COM(2001)582, octobre 2001.
- (2001m), Proposition de décision (...) relative à l'informatisation des mouvements et des contrôle des produits soumis à accises, COM(2001)466.

Conseil (législation adoptée)

- (1967), Première directive TVA, 67/277/CEE, du 11 avril 1967 (JO L71 du 12.4.1967).
- (1977a), Sixième directive TVA, 77/388/CEE, du 17 mai 1977 (JO L145 du 13.6.1977).
- (1977b), Directive 77/799/CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, JO L 336 du 27.12.1977.
- (1979a), Huitième directive TVA, 79/1072/CEE, du 6 décembre 1979 (JO L331 du 27.12.79).
- (1983), Directive 83/183/CEE du 28 mars 1983 relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers, JO L105 du 23.4.1983.
- (1986), Treizième directive TVA, 86/560/CEE du 17 novembre 1986 (JO L326 du 21.11.86).
- (1990a), Directive 90/435/CEE du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L225, 20.8.1990.
- (1990b), Directive 90/434/CEE du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JO L225, 20.8.1990.
- (1990c), Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées d'États membres différents, JO L225, 20.8.1990.
- (1991), Directive on prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering, 91/308/CEE, JO L166 du 28.6.1991.
- (1992a), Directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accises (JO L76 du 23.3.1992).

- (1992b), Directives TVA 91/680/CEE, 92/77/CEE et 92/111/CEE (mettant en œuvre le document COM(90)182 sur les dispositions transitoire en matière de fiscalité en vue de l'établissement du marché intérieur).
- (1992c), Directive concernant le rapprochement des taux d'accise sur les boissons alcooliques et sur l'alcool contenu dans d'autres produits, 92/84/CEE.
- (1992d), Directive 92/81/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales.
- (1992e), Directive 92/82/CEE concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales.
- (1994), Septième directive TVA, 94/5/CEE, du 14 février 1994.
- (1995), Directive 95/59/CE, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (texte consolidé) (JO L291 du 6.12.1995).
- (1998a), Programme d'action visant à améliorer les systèmes de fiscalité indirecte du marché intérieur (FISCALIS), COM(97)175, mis en œuvre par la décision 888/98/CE et la décision 98/467/CE.
- (1998b), Directive (...) concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise (mise en œuvre de COM(1998)364).
- (1998c), Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil le 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, JO C 2, 6.1.1998, p. 2.
- (1999a), Directive 1999/85/CE modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la possibilité d'appliquer à titre expérimental un taux de TVA réduit sur les services à forte intensité de main-d'œuvre, 22 octobre 1999, (JO L277 du 28.10.1999).
- (1999b), Directive 1999/81/CE, article 1, point 2, modifiant la directive 1992/79/CEE, (JO L211 du 11.8.1999).
- (2000a), Fiscalité du commerce électronique: note de la présidence du Conseil au groupe de travail sur les matières fiscales – Fiscalité indirecte (TVA), FISC 116, 25 septembre 2000.
- (2000b), Directive modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, 2000/65/CE du 19 janvier 2000.
- (2001a), Directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne la durée d'application du minimum du taux normal, 2001/4/CE du 19 janvier 2001.
- (2001b), Règlement 2157/2001 relatif au statut de la société européenne (SE), et directive 2001/86/CE du 8 octobre 2001 complétant le statut de la société européenne pour ce qui concerne l'implication des travailleurs, (JO L294 du 10.11.2001).
- (2001c), Décision-cadre du 26 juin 2001 concernant le blanchiment d'argent, l'identification, le dépistage, le gel ou la saisie et la confiscation des instruments et des produits du crime, JO L182/1 du 5.7.2001.
- (2001d), Directive 2001/97/CE modifiant la directive 91/308/CEE du Conseil relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, JO L644 du 28.2.2001.

Parlement européen

- (1987), Rapport de la commission économique et monétaire et de la politique industrielle sur la TVA et les PME, rapporteur I. FRIEDRICH, PE 112.096, (JO C190 du 20.7.1987).
- (1995), "Options pour un régime définitif de TVA", Parlement européen, Direction générale des études, document de travail, *série Affaires économiques E-5*, septembre 1995.
- (1999), La faisabilité d'une "taxe Tobin" internationale, Parlement européen, Direction générale des études, document de travail, *série Affaires économiques*, ECON 107, mars 1999.
- (2001a), "Taxation des retraites professionnelles", Parlement européen, Direction générale des études, briefing, *série Affaires économiques*, ECON 517, juillet 2001.
- (2001b), Résolution législative et textes modifiés sur un projet de règlement et un projet de directive relatifs au statut de la société européenne, 4 septembre, 2001.

OCDE

- (1994), *Fiscalité et petites entreprises*, Paris, 1994.
- (1998), *Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*, avril 1998.
- (2000a), *Vers une concurrence fiscale globale: progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables*, juin 2000.
- (2000b), *Rapport visant à identifier les pays ou territoires non coopératifs: améliorer l'efficacité, au plan mondial, des mesures de lutte contre le blanchiment*, Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI), 22 juin 2001.
- (2001a), *Les systèmes fiscaux dans les pays de l'Union européenne*, document de travail 301, juin 2001.
- (2001c), *Rapport visant à identifier les pays ou territoires non coopératifs: améliorer l'efficacité, au plan mondial, des mesures de lutte contre le blanchiment*, Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI), 22 juin 2001.
- (2001d), *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: rapport d'étape 2001*, OCDE, 14 novembre 2001.

Groupe Primarolo

- (1998), *Premier rapport intermédiaire*, 12530/98 FISC 164, novembre 1998.
- (1999a), *Second rapport intermédiaire*, 8231/99 FISC 119, mai 1999.
- (1999b), Rapport final, <http://www.futd.nl/specials/staatssteun/doc01.html> novembre 1999.

Gouvernement du Royaume-Uni

- (1999), *International Bonds and the Draft Directive on Taxation of Savings*, ministère des finances, septembre 1999.
- (2000), *Exchange of Information and the Draft Directive on Taxation of Savings*, ministère des finances, février 2000.

UNICE

- (2000), *Home State Taxation and Common Base Taxation*, UNICE et ERT, 2000.