

LES TENDANCES RECENTES DU DROIT FISCAL EUROPEEN

Prof. GILBERT TIXIER

Professeur de Droit Fiscal à l'Université de Paris

Chapitre 1er GENERALITES

Mis à part les problèmes relatifs à la politique agricole commune ou à l'entrée de la Grande-Bretagne dans le Marché Commun, de nombreux obstacles se dressent encore sur la voie d'une Europe économiquement intégrée. Un des obstacles dont l'opinion a peut-être le moins conscience, alors qu'il est un des plus redoutables, est constitué par la fiscalité.

De fait, les Etats, toujours jaloux de leur indépendance financière, font preuve d'une méfiance chronique, dès lors qu'il s'agit de limiter leur souveraineté fiscale. Or, c'est précisément à ce résultat qu'aboutit toute tentative visant à harmoniser les fiscalités des Etats membres de la CEE. Aussi, la discrétion qui entoure l'harmonisation des fiscalités est peut-être voulue, les administrations fiscales des Etats étant soucieuses de ne pas porter sur la place publique un débat, qui très souvent les oppose déjà au sein des réunions feutrées d'experts.

Quoi qu'il en soit, l'Europe «fiscale» progresse petit à petit. A l'heure actuelle, l'Italie est le seul Etat membre de la Communauté à n'avoir pas encore adopté le modèle européen de taxe sur la valeur ajoutée (T V A); encore s'apprête-t-elle à le faire au 1er janvier 1972; de plus, certains autres impôts indirects ou certaines franchises fiscales sont en voie d'harmonisation, et des progrès ont été enregistrés dans le domaine du rapprochement des fiscalités directes.

Et pourtant en 1971, plus de trois ans après la disparition, au 1er Juillet 1968, des frontières douanières et des taxes d'effet

équivalent à des droits de douane, les barrières fiscales indirectes, pour ne parler que d'elles, subsistent encore. Tel importateur français de produits allemands devra acquitter au trésor français la T V A afférente aux biens importés et inversement, tel exportateur allemand pourra déduire des produits qu'il exporte, à destination de la France, la somme des Impôts indirects qui normalement grèvent le prix de ses marchandises sur le marché intérieur allemand.

En définitive, ceci explique la survivance des contrôles douaniers aux frontières intracommunautaires, survivance dont on ne saurait s'étonner tant qu'un espace fiscal réellement unifié n'aura pas été réalisé. Devant un tel état de choses, il est juste de se demander à quoi peut bien servir un système commun de T V A ou un régime harmonisé d'imposition directe, si parallèlement les contrôles douaniers aux frontières continuent à subsister.

Justification des barrières fiscales actuelles :

Bien évidemment, il ne sera question ici que des barrières fiscales indirectes. Ces barrières sont, en effet, beaucoup plus faciles à éliminer que les obstacles résultant de la fiscalité directe. Les auteurs du Traité de Rome ne s'y sont pas trompés, qui n'ont prévu expressément d'harmonisation que pour les impôts indirects.

Or même dans ce domaine, tout était à faire en 1958, lors de l'entrée en vigueur du Traité de Rome. A cette époque, chaque Etat membre pouvait lever l'impôt de son choix, selon des modalités et des taux qu'il était seul à déterminer. Dans ces conditions, il était impossible de réaliser en un tour de main un espace fiscal unifié. Aussi est-il apparu nécessaire d'admettre à titre provisoire des barrières fiscales.

Toutefois, cette possibilité de laisser subsister des frontières fiscales a été subordonnée, dès l'origine du Marché Commun, au respect des deux principes suivants :

1) Les barrières fiscales en vigueur ne doivent avoir aucune influence discriminatoire sur le prix des marchandises importées ou exportées entre les Etats membres de la Communauté.

2) Les barrières fiscales ne doivent pas empêcher la mise en place d'un système commun de taxes sur le chiffre d'affaires. Ce sont ces deux conditions qui justifient le système actuel.

Lutte contre les discriminations :

On sait que le Marché Commun est d'inspiration libérale, car il cherche à réaliser la libre circulation des marchandises entre les Etats membres de la C.E.E. Un tel objectif implique l'idée que les marchandises circulant au sein de la Communauté soient mises sur un strict pied d'égalité au regard des lois sur la concurrence. En d'autres termes, il ne faut pas que certains produits issus d'un Etat membre soient avantagés — ou au contraire pénalisés — par la charge fiscale qui les grève. Dans la perspective d'assurer la libre circulation des marchandises, la fiscalité doit être neutre. Or, le meilleur moyen de permettre cette neutralité de l'impôt est précisément le système actuel.

Dans ce système, l'Etat membre, exportateur de bien, peut déduire du coût de production de ce bien le total des impôts indirects ayant grevé le produit aux divers stades de sa fabrication. Le produit ainsi exporté arrive donc dans le pays de consommation exempt de toute charge fiscale indirecte, si bien qu'à son tour, l'Etat importateur est libre de grever ce même produit des taxes indirectes de son choix.

Un exemple concret permettra de mieux saisir la logique de ce système. Prenons une marchandise produite par la Belgique et vendue dans ce pays au prix de 100 unités de compte. Dans ce prix, est compris la charge fiscale indirecte totale égale à 20 unités de compte. Conformément à la réglementation communautaire, l'exportateur belge a le droit de vendre aux prix de 80 unités de compte son produit dans un autre pays de la C.E.E. Imaginons que ce pays soit la France. A son tour, la France a le droit de grever le produit belge importé de taxes compensatoi-

res à l'importation. Ainsi, si le taux applicable de la T V A est de 20 % le produit importé de Belgique coûtera 96 unités de compte.

Ce sont les règles générales du commerce international qui justifient ce régime de ristournes fiscales à l'exportation et de taxes compensatoires à l'importation. Il est d'usage, en effet, qu'un Etat ne peut faire payer l'impôt qu'à ses propres nationaux : c'est pourquoi, si le système de ristournes à l'exportation n'existait pas, ce serait le consommateur du produit importé qui, indirectement, contribuerait à alimenter les caisses de l'Etat producteur du produit en question.

Parrallèlement, s'il n'était pas permis à un Etat d'asseoir des taxes compensatoires sur les marchandises importées, on serait en présence de la situation paradoxale suivante : le bien exporté d'un pays dans un autre aurait un prix de vente inférieur au produit national concurrent, car ce même bien aura bénéficié dans son pays d'origine de ristournes fiscales à l'exportation, alors que le produit national équivalent, lui, n'aura pas joui d'avantages semblables.

Tel qu'il vient d'être exposé, le système des compensations financières n'est cependant pas propre au Marché Commun : c'est, au contraire, un système en usage dans le commerce international, qui n'empêche nullement un Etat d'opérer, par le jeu de la fiscalité, une discrimination en faveur de ses produits, autrement dit, aux dépens des produits étrangers. Ce régime, en effet, n'interdit pas à un Etat d'établir des taux d'imposition différents, variant selon que le produit est de fabrication nationale ou bien de fabrication étrangère. Afin précisément de lutter contre cet état de choses, la réglementation communautaire fait obligation aux Etats membres de respecter deux règles impératives : les Etats membres ne peuvent d'une part, imposer les produits importés de taxes supérieures aux taxes indirectes intérieures; d'autre part, ils ne peuvent accorder à leurs propres marchandises de ristournes fiscales supérieures aux impositions ayant frappé les produits similaires fabriqués sur leur propre territoire.

Tel est schématiquement décrit, le système fiscal en application dans le commerce intracommunautaire. On voit qu'un tel système n'entraîne pas pour autant la disparition des frontières fiscales ni la suppression des contrôles douaniers. Cependant, il permet de lutter contre les discriminations d'origine fiscales; qui plus est, il permet la mise en place d'un système européen de taxe sur le chiffre d'affaires.

VERS UN REGIME COMMUN DE TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

On distingue, traditionnellement, deux modes de perception des taxes sur le chiffre d'affaires : au système de perception selon la taxe cumulative à cascade, s'oppose la taxe à la valeur ajoutée.

Lors de l'entrée en vigueur du Traité de Rome, ces deux procédés étaient en usage, puisque la France connaissait déjà la T V A alors que ses cinq autres partenaires pratiquaient le régime de la taxation cumulative à cascade. Pourtant cette disparité n'a pas été et n'est pas incompatible avec une politique d'harmonisation fiscale. Au contraire, le système des compensations financières aux frontières, tel qu'il vient d'être décrit, permet la mise en place d'un modèle commun de taxation sur le chiffre d'affaires.

En ce qui concerne d'abord la T V A, celle-ci s'accommode du système des ristournes à l'exportation et des taxes compensatoires à l'importation. Avec la T V A il est aisé en effet de déterminer avec rigueur la mesure par laquelle l'impôt indirect se répercute dans le prix des marchandises. Pour cela, il n'y a qu'à appliquer le taux de la T V A au prix de vente du produit et par une simple soustraction, on obtient le prix du produit dégrévé des taxes indirectes.

Avec les taxes cumulatives à cascade, il est cependant plus difficile d'apprécier la façon dont la taxe s'est répercutée dans le prix de vente; mais ce n'est pas impossible. Cette difficulté tient à la nature même de ce procédé de taxation. Alors qu'avec

la T V A le produit est taxé sur la seule valeur ajoutée, il n'en va pas de même dans l'autre mode de perception. Dans le régime de la taxe cumulative à cascade, le produit fini subit la taxation autant de fois qu'il y aura eu d'entreprises à participer à sa fabrication.

En conséquence, il peut être difficile de connaître la charge fiscale indirecte totale ayant grevé le produit fini, puisque cette charge fiscale varie selon le nombre de transactions commerciales ayant affecté la fabrication du produit en question.

C'est pourquoi le Traité de Rome a prévu d'instaurer «un taux moyen d'imposition» à l'intention des Etats membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires selon le procédé cumulatif à cascade. Le taux moyen d'imposition permet, dans ce cas, d'évaluer forfaitairement le pourcentage représenté par la taxe cumulative dans le prix du produit fini.

En définitive, le système des compensations financières aux frontières est donc bien indépendant du mode de perception des taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, la cohésion du Marché Commun a rendu nécessaire que les Etats membres s'entendent sur un procédé commun de taxation. Depuis le 11 Avril 1967 c'est chose faite.

A cette date, le Conseil des Communautés a adopté deux directives visant à mettre sur pied un système commun de perception des taxes sur le chiffre d'affaires. Le système choisi a été celui de la T V A. Si ce dernier procédé a été préféré au mode cumulatif à cascade, c'est en raison de sa neutralité économique bien connue et de sa relative simplicité au regard des règles communautaires. Alors que la taxation cumulative par son effet «boule de neige» incite à la concentration verticale des entreprises, la T V A elle, est neutre. Au surplus, elle n'oblige pas à procéder à de savants calculs pour évaluer la notion de «taux moyen d'imposition» calculs qui, au demeurant, sont souvent sujets à contestations, comme l'attestent les nombreux recours intentés devant la cour de justice de Luxembourg.

A l'heure actuelle, les directives du 11 Avril 1967 sont bien près d'être réalisées puisqu'un seul pays, l'Italie, n'applique pas encore le système commun de T V A.

Chapitre II :

LE SYSTEME COMMUN DE T V A AU SEIN DE LA C E E

Conformément aux directives du 11 Avril 1967, dont il a été question précédemment, l'entrée en vigueur du système commun de la T V A au sein des six Etats membres de la C E E aurait dû avoir lieu le 1er Janvier 1970. Mais à cette date, la Belgique et l'Italie ayant déclaré ne pas être en mesure d'introduire le nouveau mode de taxation, le Conseil des Communautés a accepté de repousser au 1er Janvier 1972 l'harmonisation des législations relatives à l'introduction de la T V A. Observons toutefois que la France a été en 1954 le premier pays à instaurer la T V A au sein de la CEE; elle a été suivie par l'Allemagne en 1968, par les Pays-Bas en 1969, par le Luxembourg en 1970, et par la Belgique au 1er Janvier 1971. A la suite des directives de 1967, les Etats membres devront modifier — si ce n'est déjà fait — leur réglementation fiscale, de telle façon que les modalités générales de la T V A, applicables sur leur territoire, soient semblables à celles définies dans le système commun. Il est donc intéressant d'étudier les modalités du nouvel impôt européen, puisque celui-ci sera commun l'an prochain aux pays de la C E E, et peut-être même à la Grande-Bretagne, dès 1973, s'il faut en croire les déclarations récentes du gouvernement Britannique.

Les caractéristiques générales de la T V A communautaire.

L'équilibre du système repose sur l'idée que la T V A doit constituer un impôt général sur la consommation, impôt devant permettre par la suite d'aboutir à la suppression des frontières fiscales, au moyen de l'abolition des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les Etats membres.

La T V A : un impôt général sur la consommation.

Notre propos n'est pas ici de faire une étude détaillée de la T V A ; une telle étude dépasserait le cadre de cet article et serait nécessairement incomplète. Notre propos n'a pour but que

d'attirer l'attention sur quelques particularités du régime de la T V A, à partir des quatre critères qui traditionnellement permettent de déterminer la spécificité d'un impôt.

Le premier critère est celui de l'assujettissement. Se voulant être un impôt général sur la consommation, la T V A communautaire se devrait d'adopter une large définition de la notion d'assujettissement. La réglementation nouvelle précise à cet égard : «Est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant des activités de production, de commerçant ou de prestataires de services que ce soit ou non dans un but lucratif». En fait, ce genre de définition n'innove pas par rapport au système français initial de T V A.

Le deuxième critère est celui des bases d'imposition. A ce stade encore la T V A communautaire se révèle être un impôt général sur la consommation puisque telle qu'elle est définie dans les directives de 1967, l'assiette d'imposition du nouvel impôt européen est très large. Cette assiette comprend d'une part toutes les importations de biens, d'autre part les livraisons de biens et les prestations de services, effectués à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti; il est intéressant de voir, en matière d'assiette d'imposition, que les représentants des Etats membres ont pris il y a un an une décision très importante: ils ont décidé qu'à partir du 1er Janvier 1975 les ressources propres de la CEE comprendraient notamment celles de la T V A obtenues par l'application d'un taux ne pouvant dépasser 1 % d'une assiette déterminée. En d'autres termes, cela signifie que l'assiette de la T V A devra être la même au sein des Etats membres et cela avant Janvier 1975.

Le troisième critère, quant à lui, concerne les mécanismes de liquidation de la taxe. D'une manière générale, le montant d'un impôt est calculé par l'application d'un taux à une assiette déterminée, après déduction éventuelle des sommes non imposables. Au sujet des taux d'imposition, la réglementation européenne est muette : nous verrons pourquoi par la suite. Quant aux déductions, elles doivent être calculées «impôt sur impôt» et non «base sur base» comme c'est le cas en France. Au surplus, l'ori-

ginalité de la réglementation commune par rapport à la réglementation française est de ne pas connaître la règle du «butoir».

Quant au quatrième critère, il concerne les exonérations. A leur sujet rien de bien original n'est à relever. Les exportations sont bien évidemment exonérées, de même d'ailleurs que les prestations de services relatives à des exportations ou à des biens en transit.

Tels sont les quatre grands principes retenus dans le système commun de TVA. Mais il faut s'empresseur d'ajouter que ces règles sont sujettes à accommodement. Si les états membres doivent à la date du premier Janvier 1972 mettre en vigueur le régime communautaire de TVA, ils continuent cependant à jouir d'une appréciable liberté de manoeuvre. C'est ainsi que sous réserve de procéder à certaines consultations, ils peuvent mettre en œuvre d'autres exonérations : ils sont libres d'instaurer certaines mesures particulières afin de simplifier la perception de la TVA, ils peuvent également soumettre ou non le commerce de détail à la TVA. Enfin ils ont la faculté de fixer à leur gré les taux d'imposition. Pour toutes ces raisons il est possible d'affirmer que le modèle européen de TVA est loin d'être monolithique : cependant, malgré la liberté de manoeuvre qu'il laisse aux états membres, le système commun a été conçu dans la perspective de supprimer les frontières fiscales dans un avenir plus ou moins lointain.

L'établissement de la TVA : première étape sur la voie de la suppression des barrières fiscales.

Avec l'entrée en vigueur au premier Janvier 1972 du système commun de TVA, un pas considérable aura été accompli sur la voie de la suppression des frontières fiscales : néanmoins cet événement ne signifiera pas pour autant que ces mêmes frontières auront été abolies.

De fait le régime des compensations financières que nous connaissons subsistera au delà de l'année prochaine. Ce régime s'appliquera certes avec plus de facilité puisqu'il ne sera plus nécessaire de calculer les taux moyens d'imposition, comme cela

était auparavant le cas dans les pays appliquant le système de la taxation cumulative à cascade. Toutefois la règle de l'imposition dans le pays de consommation, n'en sera pas infirmée le moins du monde. Le système communautaire de TVA n'entend pas mettre en place un impôt supranational : tout au plus entend-il harmoniser des impôts sur le chiffre d'affaires propres à chaque état membre.

Une telle affirmation a d'ailleurs été corroborée par un ancien membre de la Commission M. Van Der Groeben, qui devait déclarer en 1969 devant le parlement européen : "Harmoniser les systèmes fiscaux ne signifie pas les uniformiser, mais seulement promouvoir leur adaptation réciproque dans la seule mesure nécessaire à la neutralité de la concurrence dans la Communauté" La poursuite de l'harmonisation des fiscalités dans le Marché commun répond donc à des objectifs relativement limités.

Dans cet ordre d'idées rien n'a encore été décidé en ce qui concerne l'affectation du produit de la TVA, réserve faite de l'attribution à la Communauté d'une partie des recettes de cette taxe selon un taux maximum de 1%. En admettant d'ailleurs que le principe de l'affectation du produit de la TVA au seul état importateur soit accepté, les frontières fiscales n'en seront pas moins supprimées. A ce stade, en effet, surgira un autre problème, à savoir celui de la création d'un office de clearing, chargé de compenser et de répartir les recettes fiscales issues de la TVA. C'est là on s'en doute un problème de haute politique et force est bien d'avouer que nous n'en sommes pas là.

Quoiqu'il en soit, la naissance de la TVA commune doit être saluée comme un grand pas de fait, tant il est vrai que bien souvent l'introduction de la TVA dans un pays est source de difficultés économiques et politiques de toutes sortes. La Belgique en sait quelque chose, elle qui vient d'instaurer au 1er. Janvier de cette année la TVA au risque de provoquer à la fois une flambée de prix et le mécontentement de nombreux commerçants. Et pourtant le système commun de TVA tel qu'il apparaît à la lecture des directives de 1969 est encore bien incomplet.

Les insuffisances du système commun de TVA

A s'en tenir aux seules directives de 1967, sans même faire état de la suppression éventuelle des barrières fiscales, il apparaît que le système actuel présente d'importantes lacunes. D'une part l'agriculture et le commerce de détail ne sont pas compris dans le régime commun : d'autre part, les états membres disposent et disposeront même après le 1^{er} Janvier 1972 d'une même liberté pour fixer à leur gré les taux d'imposition.

En matière agricole, les états membres sont libres d'appliquer les taxes sur le chiffre d'affaires de leur choix. Certes, la Commission a bien saisi le Conseil en 1968 d'une proposition de directive visant à étendre la TVA au secteur agricole, mais en l'état actuel des choses le monde rural peut rester en dehors de l'application de la réglementation commune. Et, depuis les dernières manifestations des agriculteurs à Bruxelles, il ne semble pas que l'atmosphère soit propice à une extension de la TVA à l'agriculture.

Quant au commerce de détail, celui-ci échappe également à la TVA, les états membres étant libres de le soumettre ou non au système commun.

Mais c'est dans le domaine des taux de la TVA que la liberté des états risque le plus de ralentir l'harmonisation fiscale. Certes, si la disparité des taux d'un état à un autre n'est pas incompatible avec le maintien des compensations financières aux frontières, cette même disparité va à l'encontre de l'instauration d'un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur.

La disparité des taux entraîne en effet la mise en oeuvre des ristournes à l'exportation et des taxes à l'importation qui elles-mêmes occasionnent des frais et des retards dans l'acheminement des produits, tout cela constituant autant d'obstacles à la libre circulation des marchandises.

Cependant, il ne semble guère possible en l'état actuel des choses de mettre un frein à la liberté des états membres de fixer

à leur guise les taux d'imposition. De fait, les incidences économiques et politiques d'une modification des taux de la TVA sont telles qu'il est bien difficile d'innover du jour au lendemain en la matière.

Les conséquences éventuelles de l'harmonisation des taux de la TVA.

Les auteurs des directives de 1967 sur la TVA avaient de sérieuses raisons pour différer la mise en place de taux communs d'imposition. Des calculs ont été faits récemment qui montrent que la moindre modification des taux dans le sens de la hausse ou de la baisse peut entraîner une foule de conséquences plus ou moins heureuses. Nous ne voulons pour preuve de cette affirmation que les conclusions auxquelles sont parvenus un groupe d'experts.

D'après ces conclusions, il apparaît tout d'abord que les taux d'imposition communs aux Six Pays de la CEE devraient forcément être obtenus en opérant la moyenne des taux nationaux en vigueur. Dans ces conditions, il est fort probable que la France qui connaît des taux d'imposition assez élevés devrait consentir à une baisse des taux. Inversement, l'Allemagne se verrait contrainte de procéder à une augmentation de ses taux, ceux-ci étant relativement bas à l'heure actuelle.

En conséquence, l'adoption de taux moyens s'accompagnera en France d'une diminution considérable du produit de la TVA à l'inverse d'ailleurs de l'Allemagne. Un taux moyen de 14,50% ferait perdre au Trésor français environ 10% de ses ressources fiscales.

Cette diminution des recettes issues de la fiscalité indirecte devra bien être compensée parallèlement par d'autres sources de revenus. Il faudra certainement alors procéder à une augmentation des impôts directs, ce qui, on s'en doute, soulèvera bien des récriminations. Comme on le voit, l'harmonisation des taux n'est pas pour demain, de la même façon d'ailleurs que l'harmonisation des accises.

Chapitre III

L'HARMONISATION DES DROITS D'ACCISE ET DES AUTRES IMPOTS INDIRECTS DANS LE MARCHÉ COMMUN

Les taxes sur le chiffre d'affaires ne constituent pas à elles seules la totalité des ressources fiscales indirectes des Etats. Ces derniers perçoivent également des droits d'accise et d'autres impôts indirects d'importance relativement secondaire. Dans leur désir d'établir l'harmonisation des fiscalités au sein du Marché commun, les auteurs du traité de Rome ne pouvaient pas ne pas inclure ces impôts dans leur programme de rapprochement des législations. Agir autrement et laisser aux Etats membres la possibilité d'asseoir les droits d'accise de leur choix aurait neutralisé les effets de la mise en place du système commun de TVA. On conçoit donc aisément la nécessité d'une harmonisation des accises et des impôts indirects autres que les taxes sur le chiffre d'affaires.

I—L'HARMONISATION DES DROITS D'ACCISE

De tous les impôts perçus par les Etats, les droits d'accise sont les plus anciens. Leur ancêtre, la gabelle ou impôt sur le sel est le plus connu. Malgré leur âge très respectable, les accises ont survécu aux progrès des techniques fiscales. Cette survivance n'est pas le fruit du hasard. Les accises constituent en effet traditionnellement une appréciable source de revenus pour les finances publiques. En Italie, elles entrent à concurrence de 28% dans le total des ressources fiscales; dans les cinq autres pays de la CEE, l'importance des accises, quoique moindre, doit cependant être soulignée puisqu'elles procurent à ces pays environ 15% des recettes fiscales. Enfin, ces impôts constituent 23 à 46% du total de la fiscalité indirecte.

Ces pourcentages élevés n'ont rien d'étonnant si l'on songe que les droits d'accise renchérissent parfois dans des proportions considérables le prix des produits qu'ils frappent. Au sein des

Etats membres l'incidence des accises sur le prix des cigarettes varie entre 59 et 80%. Pour certains produits pétroliers tels que le supercarburant et l'essence normale, ces pourcentages oscillent entre 54 et 74%. Le prix d'une bouteille d'alcool serait de 3 à 60% moins élevé selon les Etats membres si aucun droit d'accise n'existait.

Ces quelques exemples pris au hasard permettent d'appréhender les énormes difficultés qui se posent en matière d'harmonisation des accises. Celles-ci constituant d'importantes sources de revenus pour les budgets nationaux, on ne peut s'attendre, dans le domaine de leur harmonisation, à des discussions serrées entre gouvernements. Il n'est donc pas surprenant que si peu de progrès aient été réalisés en la matière. Et pourtant un rapprochement des législations est bien souhaitable pour la bonne marche du Marché commun.

Les raisons actuelles de l'harmonisation des accises.

Un premier point est à faire remarquer, qui milite en faveur de l'harmonisation. Il existe parmi les Etats membres de la CEE une disparité relative au nombre de produits frappés par ces accises. Si tous les Etats membres perçoivent ce genre de taxes sur les tabacs manufacturés, les alcools, les huiles minérales et la bière, la France elle, se distingue en ne taxant pas le sucre. Au surplus, il y a de nombreuses petites accises que connaissent presque exclusivement l'Italie, l'Allemagne : ces accises concernent le sel, les huiles de graines, les allumettes, les cartes à jouer, certains moyens d'éclairage, etc.

Quant aux taux d'imposition, ceux-ci peuvent varier, comme on le sait, de façon considérable d'un Etat à un autre, et une telle situation est fâcheuse car elle va à l'encontre du principe de la libre circulation des marchandises.

Par ailleurs, l'harmonisation des accises est indispensable à mesure qu'un rapprochement s'opère dans la politique industrielle ou agricole des Etats membres. Dans cet ordre d'idées on peut donc se demander à quoi peut servir une organisation commune des marchés agricoles si dans un même temps des droits

d'accise viennent frapper de façon discriminatoire les produits de la terre. L'exemple typique à cet égard est celui du vin puisque deux Etats, l'Italie et l'Allemagne n'imposent pas d'accise sur cette boisson.

Ce simple exemple permet de montrer que l'intégration économique européenne ne se réalisera que dans la mesure où des progrès auront été enregistrés en matière d'harmonisation fiscale. La réciproque d'ailleurs est vraie : le rapprochement des législations sur les accises ne se fera qu'à la condition que la politique générale d'intégration se poursuive. En traitant du problème des accises sur le gas-oil, la Commission devait d'ailleurs se prononcer en ce sens dans les termes suivants : "La complexité des liens entre la tarification de l'usage des infrastructures, la taxation des carburants et l'harmonisation générale des accises sur les produits pétroliers rend inopportune une solution pragmatique de rapprochement des seules taxes frappant le gas-oil."

La cause est donc entendue : l'harmonisation des accises est souhaitable pour la réalisation du Marché commun. Mais est-elle pour autant possible ?

Les modalités de l'harmonisation des accises.

Autant un accord a pu rapidement être conclu au sujet de la création du système commun de TVA, autant un tel accord semble difficile à réaliser dans le domaine de l'harmonisation des accises. De fait, nombreux sont ici les obstacles à surmonter. Comme on le sait, les accises rapportent tout d'abord des revenus substantiels aux budgets des Etats. Par ailleurs leur existence est liée à la poursuite de certains objectifs.

La manipulation des droits d'accises est ainsi une arme classique de la politique économique des gouvernements. En ce sens, la Belgique peut avoir intérêt à maintenir des droits d'accises élevés sur les hydrocarbures, si elle entend continuer à encourager le développement de son trafic ferroviaire.

Pareillement, il est possible d'établir une corrélation entre l'existence de certaines accises et la poursuite d'objectifs sociaux

bien déterminés. Il semble ainsi qu'une des raisons d'être principale de l'accise sur les boissons alcoolisées en Belgique réside dans le désir de lutter contre l'alcoolisme. Inversement si l'Italie a aboli il y a quelques années les accises sur le vin, c'est parce que cette boisson est considérée dans ce pays comme un produit de première nécessité.

Parmi les obstacles à surmonter sur la voie de l'harmonisation des accises figure également le problème de savoir si une telle harmonisation doit conduire à la création ou à la suppression de ces taxes. Rappelons en effet que pour un même produit, des accises ne sont pas toujours perçus par chacun des Etats membres. Sur quelle base sera-t-il possible de rapprocher les réglementations nationales ?

Nous ne prétendons pas apporter de réponse à cette question, mais il nous incombe de soulever le problème. De même on peut raisonnablement se demander s'il ne serait pas possible d'incorporer tout simplement les accises dans le système commun de TVA.

En fait, il semble difficile d'envisager à l'heure actuelle d'opérer une telle incorporation. Il résulterait en effet de cette assimilation une grave perte de recettes qu'il faudrait bien compenser par ailleurs. Or si cette compensation résultait du relèvement des taux de la TVA, une hausse généralisée des prix risquerait fort de s'en suivre. En outre, il apparaît que certaines accises, frappant notamment des produits de petite consommation, peuvent être modifiées avec une grande simplicité au moyen de la TVA.

Sur la base de ces quelques réflexions où en est l'état actuel des travaux relatifs à l'harmonisation des accises dans la CEE ?

L'état des travaux à l'heure actuelle.

Si aucune mesure concrète ou obligatoire à l'égard des Etats membres n'a encore vu le jour jusqu'à présent dans le domaine de l'harmonisation des droits d'accise, il n'en demeure pas moins que les services de la CEE ne sont pas restés inactifs.

A en juger d'après les divers rapports généraux des Communautés parus depuis 1964, la Commission aurait procédé à un classement officieux des accises. Certaines d'entre elles devraient être maintenues, d'autres supprimées. Parmi celles dont le sort est encore incertain figurent les accises sur les boissons non alcoolisées et sur le vin.

Quant aux accises devant être maintenues, donc harmonisées, la Commission en a retenu deux concernant les tabacs manufacturés et le fuel-oil; à leur sujet la Commission a fait deux propositions de directive qui, au demeurant, n'ont pas encore été examinées par le Conseil. Il semble enfin qu'il faille ranger parmi les accises à supprimer ou à incorporer dans le système commun de TVA les accises portant sur des produits relativement secondaires qui n'apportent que des recettes fiscales assez faibles; c'est le cas des cartes à jouer, des briquets, des pierres à briquet, des appareils d'éclairage, etc.

Tous ces résultats peuvent certes paraître bien minimes : ils le sont. En revanche, il faut noter que l'harmonisation d'autres impôts indirects a progressé notablement.

2—L'HARMONISATION DU RELIQUAT DES AUTRES IMPOTS INDIRECTS

L'étude du bilan de la politique fiscale communautaire serait incomplète s'il n'était pas fait état des mesures prises dans le domaine des taxes indirectes autres que les droits d'accises et les taxes sur le chiffre d'affaires. Un simple inventaire des réalisations accomplies en l'espèce permettra de se rendre compte de la réalité de l'harmonisation des fiscalités.

Le 13 Mai 1965, le Conseil des Communautés devait prendre une décision relative à "l'harmonisation de certaines dispositions ayant une incidence dans le domaine des transports par chemin de fer, par route et par voie navigable". Cette décision instaure notamment le principe d'une méthode commune de calcul de la taxe sur les véhicules automobiles et sur les bâtiments de navigation intérieure destinés au transport de marchandises.

En outre, depuis 1968, les véhicules automobiles utilitaires peuvent franchir les frontières des pays membres de la Communauté en transportant dans leur réservoir 50 litres de carburant admis en franchise de taxes.

Une autre directive mérite d'être citée, car elle illustre clairement la volonté des organes communautaires d'inciter les ressortissants de la CEE à prendre conscience de la réalité de l'harmonisation fiscale. Cette directive qui date de 1969 autorise les voyageurs circulant au sein de la CEE d'importer, d'un Etat membre dans un autre, certains produits de consommation courante sans pour autant acquitter pour ces produits de droits d'accise ou de TVA. La valeur globale des marchandises pouvant être importées en franchise de taxes est égale, précise la directive, à soixante-quinze unités de compte, c'est à dire à la somme équivalente à 420 Frs. français.

Quant au dernier texte qu'il convient de citer, il a trait aux impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Ce texte qui date de 1969 vise à réduire, voire à supprimer les taxes indirectes qui frappent les rassemblements de capitaux et qui donnent naissance à des discriminations, des doubles impositions et des disparités peu compatibles avec la libre circulation des capitaux. A cette fin, il est fait obligation aux Etats membres de limiter le montant des taxes afférentes aux opérations financières; c'est ainsi est-il précisé que le taux de droit d'apport ne peut dépasser 2%. Parfois même certaines opérations sont totalement exonérées d'impôts indirects : c'est le cas notamment pour la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions ou de toute autre valeur mobilière.

En définitive il est possible en ce qui concerne les impôts indirects autres que les droits d'accise et les taxes sur le chiffre d'affaires, de dresser un bilan positif de l'action des communautés.

Mais en réalité, force est de constater que dans l'ensemble, les résultats atteints dans le domaine de la fiscalité indirecte sont très modestes par rapport aux ambitions de certains européens intégrationnistes. Il semble bien par ailleurs que cette conclusion soit aussi valable en matière de rapprochement des législations relatives aux impôts directs.