



UNIVERSITÉ CATHOLIQUE
DE LOUVAIN

FACULTÉ DE DROIT

UNITÉ DE DROIT ÉCONOMIQUE ET SOCIAL

49082
508533

SE 7331

ADNIN

UNIVERSITE CATHOLIQUE
LOUVAIN - LA - NEUVE
FACULTE DE DROIT
BIBLIOTHEQUE

L'HARMONISATION DES LEGISLATIONS
DES ETATS MEMBRES DE LA C.E.E.
EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS

par Jean THILMANY

Licencié en Droit
et en Droit économique
Assistant à l' U.C.L.

- août 1981 -

900248230236

Introduction

La Commission de la Communauté économique européenne a publié, dans le courant de l'année 1980, un intéressant "Rapport sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté" (1), décrivant l'état d'avancement des travaux d'harmonisation fiscale communautaire. Il s'agit à la fois d'un bilan des actions accomplies ou entreprises jusqu'à présent par les instances européennes en ce domaine, et d'une analyse détaillée et lucide des obstacles auxquels se heurte le processus d'harmonisation, mais aussi des moyens de les surmonter.

Si l'harmonisation des impôts indirects a déjà abouti à certaines réalisations concrètes, encore limitées mais néanmoins appréciables, aucune directive n'a par contre été adoptée jusqu'à présent par le Conseil des Ministres en ce qui concerne les impôts directs. La directive adoptée en matière d'assistance mutuelle entre administrations fiscales (2) ne concerne pas directement l'harmonisation des systèmes fiscaux.

Il n'est dès lors pas inutile, à la lumière du rapport précité et des informations plus récentes qui sont venues l'actualiser, de faire l'inventaire des propositions soumises au Conseil en matière d'impôts directs ou en cours d'élaboration par la Commission, pour, après en avoir décrit succinctement les objectifs et la teneur, examiner quels facteurs font actuellement obstacle à leur adoption.

Rappelons dès l'abord la faiblesse des bases juridiques de l'action des autorités communautaires en matière d'impôts directs (3). Les "dispositions fiscales" du Traité de Rome, contenues dans les articles 95 à 99, n'envisagent nullement l'harmonisation des impôts directs. L'art. 220, par ailleurs, traite certes de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté, mais il laisse aux Etats membres le soin d'engager entre eux des négociations en vue de la réaliser, déniaut semblait-il toute initiative aux autorités communautaires.

En fait, l'action de la Commission et du Conseil s'appuie plutôt ici sur les articles 100 et 101 , articles non spécifiquement fiscaux, qui prévoient " le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché Commun". Nous verrons effectivement, en étudiant les divers domaines où l'action de la Commission s'est exercée en matière d'impôts directs, comment l'harmonisation progressive des législations relatives à ces impôts est essentielle à la réalisation d'une union économique et monétaire (4) , tantôt par son influence favorable sur la libéralisation du mouvement des capitaux, sur la concurrence ou sur la libre circulation des travailleurs, tantôt par ses effets bénéfiques sur certaines politiques communes, comme par exemple la politique industrielle.

Les impôts personnels sur le revenu, qui agissent essentiellement sur le pouvoir d'achat des consommateurs, ne sont pas susceptibles, en règle générale, de troubler le bon fonctionnement des mécanismes communautaires (5). L'harmonisation de ces impôts paraissant moins urgente (6), il n'est dès lors pas étonnant que la Commission ait centré la plus grande part de ses travaux en matière d'impôts directs, sur l'harmonisation de l'imposition des bénéfices des sociétés.

Certains impôts personnels peuvent néanmoins avoir une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché Commun. C'est ce qui explique que la Commission s'en soit particulièrement préoccupée. Ainsi se justifie l'harmonisation des fiscalités nationales relatives aux revenus de valeurs mobilières, qui agissent sur la circulation des capitaux. Il en est de même de l'harmonisation des régimes fiscaux applicables aux travailleurs exerçant leur activité dans un autre Etat membre que celui de leur résidence, cela au regard du principe de la libre circulation des travailleurs dans la Communauté.

L'action de la Commission en matière d'harmonisation des impôts directs peut être subdivisée en sept domaines que nous examinerons successivement :

- 1 . Impôts frappant les bénéfices des sociétés
- 2 . Fusions et prises de participation
- 3 . Société anonyme européenne
- 4 . Correction des bénéfices entre entreprises associées et double imposition
- 5 . Sociétés holdings
- 6 . Retenues à la source sur les intérêts d'obligations
- 7 . Imposition personnelle des revenus de certains travailleurs

Nous circonscrirons notre commentaire aux efforts entrepris au niveau de l'harmonisation même des impôts directs, laissant de côté, dans le cadre du présent article, l'action visant au développement de l'assistance en matière d'échange de renseignements ou de recouvrement des créances fiscales.

1 . Impôts frappant les bénéfices des sociétés

UNIVERSITE CATHOLIQUE
LOUVAIN - LA - NEUVE
FACULTE DE DROIT
BIBLIOTHEQUE

1.1. Préambule

Les divergences profondes (7) qui existent entre les législations des Etats membres, au niveau des systèmes et taux d'impôts applicables aux bénéfices des sociétés, mais aussi au niveau du mode de détermination de ces bénéfices et des taux de retenues à la source applicables aux dividendes, sont susceptibles d'être à l'origine de mouvements anormaux de capitaux , provoqués par des motifs d'ordre fiscal et non par des considérations purement financières (8) .

Par ailleurs, ces divergences, outre qu'elles empêchent l'interpénétration des marchés financiers nationaux (9) , peuvent aboutir à fausser la concurrence entre les entreprises d'Etats membres différents (10) , à influencer inopportunistement le lieu d'implantation des investissements industriels (11) et à contrarier la politique industrielle poursuivie par la C.E.E. (12) .

1.2. Harmonisation des systèmes d'impôts des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes

En 1975, la Commission a transmis au Conseil une proposition de directive concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes (13) .

1.2.1. Cette proposition prévoit tout d'abord que le taux unique d'impôt des sociétés à adopter par chaque Etat devra se situer dans une "fourchette " allant de 45 à 55% '.

1.2.2. Elle vise par ailleurs à combattre la double imposition économique des dividendes par une méthode uniforme : celle de l'imputation (14), qui consiste à accorder à tout actionnaire d'une même société un même crédit d'impôt (15), quel que soit son lieu de résidence dans la Communauté. Le taux du crédit d'impôt devrait être unique dans chaque Etat et se situer entre 45 et 55 % du montant de l'impôt des sociétés au taux normal calculé sur le dividende mis en distribution augmenté de cet impôt (art. 8, 2°) (16).

Pour les dividendes provenant de bénéfices qui n'ont pas supporté l'impôt des sociétés au taux normal, la proposition prévoit la perception d'un impôt compensatoire ou d'un acompte d'impôt des sociétés non remboursable, de manière à neutraliser le crédit d'impôt attaché à ces dividendes (art. 9).

Un système de crédit d'impôt est déjà en vigueur dans la plupart des Etats membres. D'importantes divergences subsistent néanmoins entre eux en ce qui concerne tant les taux de l'impôt des sociétés que ceux du crédit d'impôt. Le Rapport sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté contient à ce propos un éloquent tableau comparatif (17).

Le processus d'harmonisation se heurte ici à trois obstacles essentiels (18) :

A) Comme certains Etats devront augmenter leur taux d'impôt des sociétés, et que d'autres devront diminuer leur taux de crédit d'impôt afin d'atteindre les normes de la proposition de directive, la situation financière de nombreuses sociétés, déjà précaire dans les circonstances économiques actuelles , risque de s'en trouver aggravée .

B) Ces adaptations auront des conséquences budgétaires inévitables, qu'il est encore malaisé d'évaluer avec précision.

C) Les Etats membres ne pourront plus utiliser les taux de l'impôt des sociétés comme instrument de politique structurelle, conjoncturelle ou régionale. La proposition de directive prévoit cependant sur ce point des soupapes de sécurité (art. 3).

1.2.3. Pour assurer pleinement la neutralité et la justice fiscales, la proposition prévoit en outre l'instauration d'un taux uniforme de 25% de retenue à la source sur les dividendes. Cette retenue est à imputer sur le montant de l'impôt sur les revenus ou sur les bénéfices, dû à raison des dividendes perçus, par le bénéficiaire de ceux-ci. Aucune retenue n'est cependant à percevoir sur un dividende distribué par une société filiale à une société mère résidente d'un Etat membre (19).

1.2.4. La proposition contient enfin des dispositions visant à accorder au bénéficiaire de dividendes qu'une société mère reçoit de sa filiale établie dans un autre Etat membre et qu'elle redistribue, le même traitement que si ce bénéficiaire avait perçu les dividendes directement de la filiale. Ces dispositions permettent de compenser les différences éventuelles entre les taux de crédit d'impôt en vigueur dans les deux pays (art. 10) .

1.2.5. La proposition de directive fait actuellement l'objet d'un blocage au niveau du Parlement, qui, après cinq ans de discussions, n'a toujours pas pu rendre l'avis requis par le Traité de Rome; le Conseil n'a par ailleurs effectué qu'un examen très général de la proposition (20).

Certaines opinions ont estimé que priorité devrait être donnée à l'harmonisation de l'assiette des impôts frappant les bénéfices des sociétés (c'est-à-dire de ses différents éléments positifs et négatifs) par rapport à l'harmonisation du système et des taux de cet impôt, prévue par la proposition de directive.

L'on craignait en réalité que cette dernière n'aboutisse à priver les gouvernements nationaux d'un instrument fondamental de la politique économique interne. M. Burke, ancien membre de la Commission chargé des affaires fiscales, rétorquait que les Etats maniaient bien plus souvent à cette fin l'assiette imposable que les taux d'imposition. Il souhaitait dès lors que l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés précède celle de l'assiette imposable(21). En effet , même si l'on harmonisait l'assiette et unifiait les taux , sans rapprocher les systèmes eux-mêmes, l'on ne parviendrait pas à niveler les charges fiscales des sociétés et l'on maintiendrait intactes les distorsions qui se manifestent actuellement au niveau du mouvement des capitaux, distorsions qui trouvent leur source principale dans ces divergences de systèmes (22).

1.2.6. La proposition de 1975, en son art. 2, §2, exclut de son champ d'application, pour des raisons techniques d'ordre fiscal (23), les dividendes que le bénéficiaire reçoit par l'intermédiaire de sociétés d'investissements ou de fonds de placement. Dans le but de "placer sur un pied d'égalité du point de vue fiscal les actionnaires directs des sociétés et ceux qui ont recours aux organismes de placement collectif pour investir dans l'achat d'actions" (24), la Commission a présenté au Conseil, le 24 juillet 1978, une proposition de directive (25) visant à permettre l'application des dispositions de 1975 analysée ci-dessus, aux dividendes que le bénéficiaire reçoit par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif.

Cette nouvelle proposition permettrait aux participants d'un tel organisme de bénéficier également de l'atténuation de la double imposition économique des dividendes et de l'imputation sur leur impôt personnel, de la retenue à la source qui a été prélevée sur les dividendes reçus et redistribués par l'organisme de placement (26).

1.3. Harmonisation des méthodes de détermination de l'assiette imposable des sociétés

1.3.1. Alors même que la proposition de directive de 1975 n'a toujours pas été adoptée par le Conseil -lequel a été mis dans l'impossibilité d'en approfondir l'examen par le fait que le Parlement n'a toujours pas remis son avis (27) - la Commission a entrepris l'examen des mesures qui, au-delà de l'harmonisation des systèmes d'impôts applicables aux sociétés, pourraient permettre un rapprochement plus poussé des législations.

Ces mesures concernent l'harmonisation des méthodes de détermination de l'assiette imposable des sociétés.

1.3.2. Les dispositions législatives des Etats membres relatives aux éléments - positifs ou négatifs - essentiels considérés pour le calcul du bénéfice imposable (amortissements, plus-values, moins - values, réserves, provisions, etc...), comportent entre elles des différences extrêmement nombreuses et variées : il suffira, pour s'en convaincre, de lire l'aperçu qu'en fournit la Commission dans son Rapport sur les perspectives de convergence (28).

C'est donc à une tâche considérable que s'attelle la Commission: il ne sera possible de la réaliser que très progressivement. Il est dès lors surprenant de voir le Parlement inviter la Commission, dans le courant de 1979, à élaborer dans le plus bref délai possible une proposition relative à la coordination des dispositions afférentes au calcul et au contrôle des revenus imposables des sociétés. La Commission espère toutefois pouvoir, dans un laps de temps raisonnable, aboutir à des solutions concrètes en ce qui concerne les principales composantes de l'assiette imposable, solutions qui seraient mises en connexion étroite avec les propositions faites en matière de systèmes d'imposition (29).

1. 4. Problèmes divers.

D'autres problèmes devront également être envisagés en ce qui concerne l'harmonisation des systèmes et de l'assiette de l'impôt des sociétés :

1.4.1. Le champ d'application de l'harmonisation

En ce qui concerne les sociétés de personnes, il convient de remarquer qu'actuellement celles-ci peuvent faire l'objet de trois types différents de traitements selon les Etats (30):

- non imposition comme société (V. Allemagne Fédérale)
- assujettissement à l'impôt des sociétés sur option (V. France)
- assujettissement à l'impôt des sociétés sauf option pour l'impôt des personnes physiques (V. Belgique)

Il va de soi qu'une position commune des Etats membres serait souhaitable, pour des raisons de pure **concurrence**. L'harmonisation

se heurte cependant sur ce point à deux obstacles majeurs :

- d'une part, la Commission se verrait contrainte d'entreprendre des travaux approfondis dans le domaine des impôts personnels, ce qu'elle estime actuellement hors de question ;
- d'autre part , il faudrait d'abord résoudre les problèmes juridiques complexes qui se posent sur le plan de la définition et de la forme des sociétés de personnes, lesquelles varient beaucoup d'un Etat à l'autre (31).

C'est pourquoi la Commission préconise de donner aux sociétés de personnes telles qu'elles sont définies dans chaque Etat membre, et éventuellement aussi aux entreprises individuelles, la possibilité de se placer volontairement dans le champ d'application de l'impôt des sociétés (32).

1.4.2. Les mesures incitatives

Les Etats membres font preuve d'une grande imagination (33) en ce qui concerne les mesures fiscales à caractère incitatif, dont par ailleurs ils font un usage intensif. Le Rapport sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté les classe en douze grandes catégories (34) qui vont de l'amortissement accéléré au report illimité des pertes en passant par la création de réserves partiellement exonérées d'impôt.

La Commission n'envisage pas une harmonisation de ces mesures. En effet, celles-ci, qui ressortissent soit à la politique économique de chaque Etat (politique conjoncturelle, régionale ou industrielle, ou promotion des investissements) , soit, de plus en plus, à d'autres politiques (protection de l'environnement , énergie, emploi , aide aux pays en voie de développement ...) sont destinées à faire face à des situations qui varient d'Etat à Etat, voire d'une région à l'autre (35). La Commission envisage plutôt une certaine coordination de ces mesures , en vue de les rendre plus transparentes et de les inscrire dans une politique d'ensemble (36), dans la perspective d'une concertation plus poussée des politiques économiques.

1.4.3. L'impôt sur la fortune des entreprises

L'harmonisation des impôts sur les revenus des entreprises n'exclut nullement que soit un jour abordée la question de savoir s'il faut généraliser ou au contraire supprimer là où il existe, l'impôt sur la fortune des entreprises (37).

2 . Fusions et prises de participation .

2.1. Préambule

Les propositions de directives de 1969 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre sociétés d'Etats membres différents (38), et le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (39), visent à réaliser un objectif fondamental de la politique industrielle : permettre aux entreprises d'atteindre une dimension adaptée aux exigences d'un marché élargi et d'améliorer leur compétitivité sur le plan mondial , en éliminant les obstacles fiscaux au regroupement des sociétés par-dessus les frontières (40).

2.2. Fusions, scissions et apports d'actifs

2.2.1. La proposition de directive relative aux fusions, scissions etc... intervenant par-dessus les frontières vise à résoudre le problème majeur que pose la taxation éventuelle des plus-values d'actifs apparaissant lors de la réalisation de ce genre d'opérations, taxation qui en augmente évidemment le coût (41).

Cette proposition prévoit essentiellement le report de l'imposition de la plus-value afférente aux biens apportés, jusqu'à leur réalisation effective.

2.2.2. En outre, pour éviter qu'un établissement stable (42) qu'une société d'un Etat membre possède (par exemple du fait d'une fusion ou absorption) sur le territoire d'un autre Etat membre, soit taxé plus lourdement qu'une société de cet autre Etat exerçant la même activité, la proposition prévoit qu'un tel établissement stable ne serait imposé que par l'Etat sur le territoire duquel il est situé, selon la pratique internationale de la comptabilité distincte (separate accounting) .

La société qui possède un ou plusieurs établissement(s) stable(s) dans un ou plusieurs autre(s) Etat(s) membre(s) pourra cependant opter pour le régime dit du bénéfice mondial décrit à l'art. 12, 3°, qui offre à cette société la possibilité notamment de tenir compte, pour le calcul de ses bénéfices imposables , des pertes subies par ses établissements stables.

Vu le nombre et l'ampleur des problèmes que suscite la mise en oeuvre d'un tel système, les modalités d'application de ce régime doivent cependant faire l'objet d'une directive ultérieure (43).

2.2.3. La proposition contient enfin une disposition (44) interdisant les discriminations dont sont parfois victimes dans un Etat les établissements stables de sociétés étrangères, par rapport aux sociétés nationales exerçant la même activité.

2.2.4. Cette proposition a fait l'objet d'une série d'examens intensifs de la part du Conseil (45), qui ont permis de résoudre des problèmes ^{purement} techniques. Son adoption a toutefois été bloquée par deux Etats membres qui craignaient que la suppression des obstacles de nature fiscale aux fusions transnationales et aux opérations similaires n'ait des effets défavorables sur les plans politique et économique, notamment en entraînant dans bon nombre de cas un transfert du siège du groupe formé par les sociétés fusionnées, vers d'autres Etats membres (46). En vue de prévenir ces difficultés, la Commission, dans une communication du 29 avril 1980, a suggéré d'insérer dans la proposition une clause de sauvegarde et une clause de surveillance permanente de la directive (47). Les deux Etats concernés sont toutefois restés sur leurs positions (48).

2.3. Sociétés mères et filiales

2.3.1. La seconde proposition vise à favoriser les prises de participations entre sociétés d'Etats membres différents en améliorant par des méthodes uniformes le régime d'imposition des sociétés mères ayant des filiales (49) dans d'autres Etats membres, de manière à éviter toute double imposition économique internationale des bénéfices qu'une filiale distribue à sa société mère (50).

2.3.2. A cet effet, la proposition prévoit, d'une part, l'exonération, dans l'Etat de la société mère, des bénéfices que lui distribue sa filiale, même à l'occasion de la liquidation de celle-ci, et d'autre part, l'exemption de retenue à la source, de ces bénéfices, sauf dans certains cas particuliers.

Par ailleurs, elle prévoit aussi, sous condition de participation d'au moins 50%, la possibilité pour la société mère d'opter pour le régime du bénéfice consolidé (51) visé à l'art. 7, ce qui lui permettrait de tenir compte, pour le calcul de ses bénéfices imposables, des pertes subies par ses filiales situées dans la Communauté.

Cette proposition a fait, entre 1969 et 1973, l'objet de plusieurs discussions, qui n'ont pas abouti. Depuis 1973, le Conseil en est resté là (52) ... Il est surprenant (mais peut-être révélateur ?) que le rapport effectué par M. Burke, ancien membre de la Commission, peu avant la fin de son mandat, et publié au début de 1981, n'y fasse même plus allusion, tout comme, déjà, le Programme de la Commission de 1979 (53).

2.4. Liaison entre les deux propositions de 1969 et le droit européen des sociétés.

Ces deux propositions attendent depuis plus de douze ans leur adoption par le Conseil. Celle-ci est d'autant plus indispensable que les deux textes contiennent des dispositions qui conditionnent la mise en oeuvre du statut de la société anonyme européenne (54).

Par ailleurs, la proposition de directive relative aux fusions apparaît comme le complément obligé du projet de convention européenne sur la fusion internationale des sociétés anonymes (55). En effet, ce dernier, dont l'élaboration, entamée en 1965, fut menée à terme à l'automne 1972 (56), ne prévoit aucune disposition fiscale. Or, il est vain de rendre la fusion internationale juridiquement possible si l'on ne supprime pas parallèlement les obstacles fiscaux qui la rendent impraticable. Il faut par ailleurs éviter que cette convention n'ait finalement pour effet de permettre à des sociétés d'un Etat membre de s'établir dans un autre Etat pour des raisons exclusivement fiscales (57).

3 . Société anonyme européenne (S.E.)

3.1. Préambule

La proposition d'un statut des sociétés anonymes européennes (58), élaborée sur base de l'article 235 du Traité C.E.E., et transmise par la Commission au Conseil le 30 juin 1970, vise à créer un type uniforme de société, régie par le droit communautaire, en vue de permettre essentiellement la réorganisation structurelle des entreprises par la création d'entreprises de plus grande dimension et mieux adaptées au Marché Commun (59).

3.2. Dispositions essentielles

La proposition ne prévoit aucun régime fiscal particulier pour ces sociétés, par rapport aux sociétés anonymes relevant du droit national des Etats membres. Un tel régime qui, par hypothèse, ne pourrait être que plus favorable que le régime de droit commun, créerait délibérément "de nouvelles sources de distorsions et de discriminations préjudiciables à un climat de concurrence libre et efficace, et contraires à la neutralité fiscale" (60) . L'optique de la Commission est ici différente de celle suivie sur le plan du statut commercial des sociétés anonymes européennes: commentant ce régime, la Commission affirme en effet que "pour obtenir tout le bénéfice de l'unicité du régime, il importe que la totalité des règles qui déterminent la constitution, la structure, le fonctionnement et la liquidation de la société anonyme européenne soit soustraite à l'application des droits nationaux " (61) .

La proposition règle cependant un certain nombre de problèmes importants qui relèvent du domaine des impôts directs.

3.2.1. La détermination du domicile fiscal de la S.E.

Quelque soit le nombre de ses sièges sociaux, la S.E. se voit attribuer un domicile fiscal unique , qui déterminera le droit fiscal applicable

à l'imposition de ses bénéficiaires (62). L'art. 276, §1er, de la proposition, énonce qu'"au point de vue fiscal, la S.E. est réputée être un résident de l'Etat membre où se trouve le centre de sa direction effective". Ce critère s'inspire clairement de l'art. 4, § 3, du modèle de convention bilatérale de l'O.C.D.E. ("siège de direction effective") .

L'art. 276 permet par ailleurs de résoudre les conflits pouvant surgir sur la détermination du domicile fiscal, par une procédure de concertation entre Etats, ou , si celle-ci ne peut aboutir à un accord, par une procédure de recours à la Cour de Justice des Communautés européennes.

3.2.2. La possibilité de transférer le domicile fiscal.

L'art. 277 de la proposition réserve à la S.E. la possibilité de transférer, en exemption d'impôts, son domicile fiscal dans un autre Etat membre. Pour prévenir les abus (63), l'exemption fiscale n'est accordée que si le transfert n'a lieu qu'après un minimum de cinq ans de résidence fiscale dans le même Etat.

3.2.3. Régime applicable à l'établissement stable qu'une S.E. possède dans un autre Etat membre (art. 278 à 280) .

La proposition de statut des S.E. reprend à la proposition de directive relative aux fusions (64) le principe de l'imposition exclusive de l'établissement stable par l'Etat où celui-ci est situé et l'interdiction des discriminations par rapport aux sociétés nationales exerçant la même activité (65).

Les bénéfices de l'établissement stable étranger ne sont donc pas imposés dans l'Etat du domicile fiscal de la S.E. Ce système d'exemption , tel qu'il est ordinairement appliqué, a pour inconvénient majeur de ne pas permettre de tenir compte systématiquement, dans l'Etat du centre de direction effective, des pertes enregistrées à l'étranger dans les établissements stables (66). C'est pourquoi la proposition de statut des S.E. prévoit un système qui, dans le cadre de la méthode d'exemption , permet de tenir compte de telles pertes.

3.2.4. Régime applicable à la filiale qu'une S.E. possède dans un autre Etat membre (art.281).

La proposition prévoit la possibilité pour la société anonyme européenne de tenir compte dans l'Etat de son domicile fiscal, des pertes subies par ses filiales à 50% au moins, situées à l'étranger (même en dehors de la C.E.E.).

Comme le souligne la Commission, le concept économique de "groupe de sociétés" en tant qu'entité économique considérée fiscalement comme une entreprise unique, tend à se substituer ici à la notion juridique étroite de contribuable, ce qui se justifie par le degré poussé d'intégration des diverses sociétés du groupe (67).

Pour éviter certains abus, la proposition prévoit la réintégration dans les bénéfices de la S.E., des pertes déduites depuis moins de cinq ans, dans l'hypothèse où le pourcentage de participation devient inférieur à 50% (68).

3.2.5. Constitution d'une holding société anonyme européenne.

La proposition ne traite des conséquences fiscales de la constitution d'une S.E. que sur un point particulier : celui de la création d'une holding société anonyme européenne par des sociétés anonymes (art. 275). L'on veut éviter, dans un tel cas, que l'attribution aux actionnaires de ces sociétés des actions de la holding société anonyme européenne en échange des actions de ces sociétés, n'entraîne d'imposition pour ces derniers. Il s'agit en effet là d'une simple opération matérielle qui ne leur procure aucun enrichissement.

On exigera, en conséquence, dans l'hypothèse où les titres font partie de l'actif d'une entreprise, que les nouveaux titres soient repris au bilan pour la même valeur que celle pour laquelle y figuraient les titres anciens (69). Les Etats membres pourront imposer l'actionnaire si cette condition n'est pas respectée.

3.3. Etat des travaux

La proposition a fait l'objet d'un premier examen au Parlement. Celui-ci a suggéré en 1974 certaines modifications , essentiellement centrées sur la participation des travailleurs dans l'entreprise (70). En fonction notamment de ces suggestions, la Commission a , en 1975, remodelé sa proposition(71) qui, depuis lors, se trouve en instance devant le Conseil . Les dispositions fiscales n'ont cependant pas été modifiées quant au fond, ayant été approuvées tant par le Parlement européen que par le Comité économique et social (72).

4 . Correction des bénéfices entre entreprises associées et double imposition

4.1. Lorsque l'administration fiscale d'un Etat membre rectifie les bénéfices d'une entreprise parce qu'elle estime qu'ils ont été diminués en raison de conditions convenues avec une entreprise associée établie dans un autre Etat membre, qui diffèrent de celles qui auraient été convenues entre entreprises indépendantes, une double imposition peut apparaître au niveau du groupe d'entreprises dont la première entreprise fait partie, si les bénéfices de l'entreprise associée ne sont pas réduits de manière correspondante (73).

Cette double imposition est susceptible de provoquer des distorsions dans les conditions de concurrence et dans les mouvements de capitaux . En vue d'éviter celles-ci, le Conseil a soumis à la Commission , le 29 novembre 1976, une proposition de directive concernant l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées (procédure arbitrale) (74).

4.2. La proposition prévoit que , dans l'hypothèse en question, chacune des entreprises associées peut saisir l'administration fiscale compétente (75) dans un certain délai (76). Si l'administration saisie ne peut résoudre le problème à elle seule, les administrations des deux Etats concernés s'efforceront dans un premier temps d'aboutir à un accord amiable en vue d'éviter la double imposition.

A défaut d'un tel accord, le cas litigieux sera, dans un second temps, soumis à une commission composée à la fois des représentants des administrations concernées et de personnalités indépendantes, dont les administrations et les entreprises en cause acceptent à l'avance la décision (77) (78) .

4.3. Le premier degré s'inspire nettement de l'art. 25, 2° et 4° de la Convention-modèle O.C.D.E., relatif à la procédure amiable à suivre par les Etats contractants pour résoudre les cas particuliers de double imposition juridique. De part et d'autre, l'on prévoit une obligation de diligence et non de résultat dans le chef des Etats concernés (79).

La procédure d'arbitrage prévue au second stade constitue par contre une proposition entièrement originale. Certes, le commentaire de l'art.25 du modèle O.C.D.E. prévoit bien la possibilité de prendre l'avis arbitral du Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E. en cas de désaccord persistant (80). Mais il ne s'agit là précisément que d'un avis. La commission arbitrale prévue par la proposition de directive de la C.E.E. doit être amenée, quant à elle, à rendre une décision, impérative (81).

4.4. Diverses objections ont été soulevées par les Etats membres à l'encontre de cette procédure arbitrale. L'on a, d'une part, soutenu que le maintien de la double imposition entre entreprises indépendantes constituait la sanction justifiée de comportements frauduleux. D'autre part, certains Etats membres ont estimé que l'institution de cette procédure, par le fait qu'elle aboutit à une exemption d'impôt dans un des deux Etats concernés, requiert la conclusion d'une convention multilatérale (82).

4.5. Quoique certains conseillers fiscaux aient par ailleurs reproché à la procédure arbitrale de ne pas contenir suffisamment de garanties pour les contribuables (83), le 2ème congrès européen des conseillers fiscaux, réuni à Rome en novembre 1980, a demandé au Conseil d'adopter dans le meilleur délai la proposition de directive qui la prévoit (84).

En 1978, un groupe de travail du Conseil a été constitué à la demande des Etats membres aux fins de transformer la proposition de directive en projet de convention multilatérale. A peine certains estimaient-ils les travaux définitivement enlisés (85) que ceux-ci débouchèrent, fin février 1981, sur le texte d'un projet de convention. Tant que le Conseil ne s'est pas prononcé sur la substitution de ce projet à la proposition de directive, il reste toutefois saisi de cette dernière (86).

4.6. La procédure arbitrale prévue par la proposition de directive du 29 novembre 1976 apparaît comme la contrepartie souhaitable des efforts entrepris pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (87), efforts qui portent notamment sur la recherche d'un contrôle plus efficace des prix de transfert pratiqués par les groupes de sociétés.

5. Sociétés holdings

5.1. L'examen du problème du régime fiscal des sociétés holdings est à situer, sur le plan des objectifs, dans la série de travaux entamés dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale internationale (88).

5.2. Les mesures envisagées en ce domaine par la Commission peuvent être classées en deux catégories :

1) Des mesures organisant la coopération entre les autorités fiscales des Etats membres;

2) Des mesures d'harmonisation des législations.

Ces dernières, qui nous intéressent plus particulièrement, visent à :

- soumettre à la retenue à la source les dividendes distribués par une société holding installée à l'intérieur de la Communauté;
- soumettre à une retenue à la source élevée les intérêts et les redevances originaires de la Communauté versés à des sociétés qui ne sont pas ou guère imposées sur ces revenus;
- généraliser le système belge qui consiste à établir une présomption de simulation et un renversement de la charge de la preuve à l'égard des intérêts, redevances et autres rémunérations versées à des sociétés holdings étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié (89). Le contribuable qui bénéficie de revenus provenant d'un pays refuge devrait donc prouver qu'il a acquitté dans ce pays un impôt analogue à celui qui est dû dans l'Etat de résidence.

5.3. Ces mesures n'ont pas, jusqu'à présent, fait l'objet d'une proposition de directive.

6 . Retenues à la source sur les intérêts d'obligations .

6.1. Des différences entre les taux de retenue à la source sur les obligations pratiqués par les Etats membres peuvent fausser la circulation des capitaux à l'intérieur de la Communauté (90) et empêcher l'inter-pénétration des marchés financiers nationaux (91) . C'est pourquoi la Commission a été amenée à envisager leur harmonisation.

En 1973, la Commission s'est prononcée pour le principe d'une retenue à la source de l'ordre de 25% (92). Certes , des considérations relatives au marché des capitaux de la Communauté et aux coûts de financement des entreprises plaideraient plutôt en faveur de la suppression de toute retenue à la source (93). Mais la Commission a estimé qu'une retenue substantielle se justifiait par des impératifs de justice fiscale et des préoccupations d'ordre social (94). L'argument essentiel des tenants de cette thèse était en effet la volonté de ne pas privilégier outre mesure les détenteurs d'obligations par rapport aux autres investisseurs (95).

6.2. La Commission s'est cependant abstenue, jusqu'à présent , d'élaborer une proposition de directive en ce sens, car , dans la situation actuelle, l'application d'une telle mesure provoquerait une fuite de capitaux hors de la Communauté vers des pays tiers n'appliquant pas de retenue (96). En effet , la Communauté n'est pas encore dotée d'un dispositif de contrôle des mouvements de capitaux aux frontières extérieures(97) ; comme le fait remarquer fort justement la Commission, une fuite de capitaux serait particulièrement néfaste dans les circonstances actuelles où la balance des paiements de la Communauté est déficitaire (98).

7 . Imposition personnelle de revenus de certains travailleurs

7.1. Préambule

La Commission a présenté au Conseil, le 21 décembre 1979 , une "proposition de directive concernant l'harmonisation des dispositions relatives à l'imposition des revenus en relation avec la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté " (99).

Cette proposition vise à " éliminer les désavantages dont sont victimes les personnes qui, usant de leur droit de circuler librement à l'intérieur de la Communauté, sont pénalisées par le régime d'impôt sur le revenu qui leur est appliqué en tant que travailleurs non-résidents " (100). Elle devrait donc améliorer la libre circulation des travailleurs en réduisant les différences existant entre l'imposition des revenus salariaux des travailleurs résidents d'une part et non-résidents d'autre part (101).

7.2. Dispositions essentielles

Les règles principales prévues par la proposition de directive sont les suivantes :

7.2.1. Règles relatives aux travailleurs frontaliers

- les travailleurs frontaliers seront imposés dans l'Etat membre où ils résident. Cette solution est motivée par les liens particuliers (102) qui unissent les travailleurs à l'Etat où ils résident.

Il est à remarquer, d'un point de vue plus général, que résoudre systématiquement les conflits de taxation en faveur de l'Etat de résidence est susceptible de permettre une appréhension plus sûre des revenus globaux du contribuable en évitant la dispersion des appareils de recouvrement et de contrôle.

- les travailleurs frontaliers recevront un crédit d'impôt pour toute retenue à la source effectuée dans l'Etat membre où l'activité est exercée. Cette retenue ne pourra être supérieure à celle qui est appliquée aux revenus d'un travailleur résident, dans les mêmes circonstances.

7.2.2. Règles relatives aux autres travailleurs non résidents

- les revenus salariaux des autres travailleurs non-résidents, définis à l'art. 6, et incluant les pensions du secteur public, du secteur privé ou de la sécurité sociale, ne pourront être imposés, dans l'Etat membre où ils sont perçus, de manière plus lourde que s'ils étaient perçus par un travailleur résident (103).

- lorsqu'un Etat membre accorde un allègement d'impôt sur les revenus en raison de certains versements, tels qu'intérêts, primes d'assurances et contributions à un régime de pension, effectués par une personne physique, l'octroi de cet allègement ne peut être subordonné à la condition que le bénéficiaire de ces versements réside ou soit établi dans cet Etat. Un traitement identique sera par conséquent réservé à tous les versements donnant droit à un avantage fiscal, quel que soit l'Etat membre où ils ont été effectués (104).

--- o ---

Cette proposition de directive, qui est la seule jusqu'à présent à s'écarter totalement de la problématique de l'imposition des sociétés revêt une importance considérable : elle concernerait en effet plus d'un million et demi de personnes (105). Elle n'a pas encore fait l'objet d'un examen approfondi par le Conseil. Les incompatibilités qu'elle présente par rapport aux solutions établies par certaines conventions bilatérales préventives de la double imposition, risquent de susciter certaines résistances, ou de contraindre les Etats concernés à modifier le texte de leurs conventions.

Conclusion

Les mesures proposées par la Commission dans ses différentes propositions de directives sont, d'un point de vue théorique, assurément séduisantes, et même parfois très progressistes : que l'on songe par exemple à l'apparition, dans certaines d'entre elles, du concept de groupe de sociétés.

Une véritable intégration économique des Etats membres de la C.E.E. ne peut se concevoir sans une harmonisation poussée de leur fiscalité. Hélas, nous l'avons vu, les études ou discussions n'ont pu, jusqu'à présent, être menées à bout dans aucun des domaines envisagés : même les deux propositions de directives les plus anciennes, qui ont déjà douze ans d'âge, n'ont pas encore pu être adoptées.

Il n'est pas besoin d'amples développements pour expliquer l'enlisement de l'action d'harmonisation fiscale entreprise par les instances européennes en matière d'impôts directs.

Les Etats membres sont actuellement farouchement attachés à la conservation de leur souveraineté fiscale, non seulement pour des raisons purement budgétaires, mais également par leur volonté d'utiliser la fiscalité comme instrument de leur propre politique économique interne.

Les divergences existant entre les politiques économiques nationales, et entre les niveaux de développement économique des différents Etats, requièrent une utilisation différente, d'Etat à Etat, des instruments de cette politique, et donc particulièrement de la fiscalité (106).

Par ailleurs, la complexité des systèmes fiscaux en vigueur dans nos Etats modernes, rend techniquement malaisée toute entreprise d'harmonisation; l'élargissement de la Communauté à dix puis à douze Etats n'est certes pas de nature à rendre la tâche plus aisée. De plus, les éléments catalyseurs (stimulant de la reconstruction d'après-guerre, développement exceptionnel des progrès techniques, période prolongée de forte croissance économique) qui expliquent la rapidité des progrès dans la construction européenne entre la conclusion du Traité de Rome et le début des années septante, ont disparu (107).

Comme l'a souligné à maintes reprises la Commission, l'harmonisation fiscale ne pourra être réalisée que très lentement; et seule une volonté politique puissante pourra la faire véritablement progresser. Le profil chaotique des phases les plus récentes de la "construction européenne" ne peut guère cependant nous inciter à l'optimisme...

NOTES

- (1) Rapport de la Commission au Conseil sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté, du 26 mars 1980, supplément 1/80 au Bulletin des Communautés européennes, 84 pages, 160 F. (ci-après Rapp. P.C.).
- (2) Directive du Conseil du 19 décembre 1977 (77/799/CEE), concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs, J.O.C.E., n° L 336 du 27 décembre 1977, pp. 15 à 20 ; v. aussi A. BAILLEUX, Lutte antifraude : la coopération européenne, Tendances, 8 novembre 1978, pp. 145 à 147.
- (3) V. M. BURGIO, Droit fiscal européen, Bruxelles, E.S.S.F., 1979, pp. 23 et 24, et pp. 50 à 55.
- (4) V. le Programme d'action en matière fiscale, Communication de la Commission au Conseil, transmise le 30 juillet 1975, Bull. C.E., 9-1975, pp. 110 à 120 ; 5^e rapport général sur l'activité des Communautés européennes, 1971, n° 154, p. 117 ; Bull. C.E. 7/8-1975, n° 1403 p. 15.
Le Conseil des Ministres, réuni à Düsseldorf en 1961, avait donné mandat à la Commission d'étendre ses travaux aux impôts directs. Non seulement se faisait déjà alors sentir la nécessité de cette extension dans la perspective de la réalisation d'une véritable intégration, mais le Conseil était aussi conscient de ce que le raidissement des structures des impôts indirects qu'entraînerait leur harmonisation progressive, risquerait d'inciter les Etats membres à transférer sur les impôts directs les déséquilibres éliminés de la sorte (V. M. BURGIO, op. cit., p. 6).
- (5) Y. JEGOUZO, L'imposition des revenus de valeurs mobilières dans la C.E.E. : le problème de l'harmonisation des fiscalités nationales, Revue de science financière, 1971, p. 685.
- (6) Programme d'harmonisation des impôts directs, Commission C.E.E., 1967, suppl. au Bull. C.E. 8-1967, p. 8.
- (7) V. Rapp. P.C., n° 43 et s., pp. 48 et s. ; v. aussi les Cahiers fiscaux européens, Nice ; v. enfin les études particulières suivantes : J.-P. PONCIN, Le régime fiscal des provisions dans la C.E.E., Paris, Univ. de Droit, d'Economie et de Sciences sociales, 1977, Bruxelles, Bruylant, 1978 ; R. TELLER, Analyse économique des politiques fiscales de l'amortissement et de leurs implications sur le croissane des entreprises dans la C.E.E., Nice, 1973 ; Les perspectives d'harmonisation des régimes fiscaux d'amortissement dans la C.E.E., Banque, mars 1974, pp. 277 à 282 ; A. DERSIN, Fiscalité des plus-values d'entreprise : Problèmes d'harmonisation européenne, Ed. Univ. Bruxelles, 1975 ; A. BURLINCKX, Les crédits d'impôt afférents aux dividendes dans la C.E.E., Rev. de la Banque, 1977, pp. 187 à 198.
- (8) Rapp. P.C., n° 13, p. 11 ; R. BURKE, Tax Harmonization in the European Community, Intertax, 1/1981, p. 17 ; 1^{er} rapp. gén. C.E.E., 1967, n° 77, p. 83 ; 2^e rapp., 1968, n° 56, p. 67 ; 9^e rapp., 1975, n° 155, p. 101.
- (9) R. BURKE, op. cit., p. 17 ; 2^e rapp. gén. C.E.E., 1968, n° 56, p. 67 ; 3^e rapp., 1969, n° 53, p. 86.

- (10) Rapp. P.C., n° 15, p. 12 ; R. BURKE, op. cit., p. 17 ; Exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil concernant l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes, J.O.C.E., n° C 253 du 5 novembre 1975, p.2 ; 6^e rapp. gén. C.E.E., 1972, n° 108, p. 74 ; 13^e rapp., 1979, n° 198, p. 125 ; P. FONTANEAU, L'imposition des sociétés dans la C.E.E. fausse les conditions de concurrence, Rev. de la Soc. d'Etudes et d'Expansion, Liège, janv. - févr. 1973, pp. 69 à 78.
- (11) 6^e rapp. gén. C.E.E., 1972, n° 108, p. 74.
- (12) A ce sujet, v. J.-P. PANIS, Harmonisation fiscale et politique industrielle dans le cadre de la C.E.E., L'impôt sur les sociétés, Toulouse, 1979.
- (13) J.O.C.E., n° C 253 du 5 novembre 1975, pp. 2 à 8.
- (14) Cette solution a été considérée comme la plus apte à assurer la neutralité à l'égard tant des diverses formes de financement des entreprises que des diverses formes juridiques de leur organisation, à réduire les possibilités d'évasion fiscale des contribuables disposant de revenus importants et à développer le marché des actions en attirant de nouveaux épargnants vers cette forme d'investissement. La méthode du crédit d'impôt présente en outre des aspects positifs sur le plan de la justice fiscale (exposé des motifs, p. 2).

En optant pour un système commun d'imputation, la Commission s'est écartée des conclusions de l'importante étude effectuée à sa demande par le Professeur van den Tempel (Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes, C.E.E., Coll. Etudes, Série Concurrence, Rapprochement des législations, n° 15, Bruxelles, 1970).
- (15) Crédit d'impôt dont le coût budgétaire est supporté par l'Etat membre de la société distributrice des dividendes.
- (16) V. aussi le plaidoyer du Patronat européen en faveur d'une imputation totale, dans Bull. F.E.B., 1^{er} janvier 1979, pp. 36 à 39.
- (17) Rapp. P.C., tableau 12, p. 49, commenté au n° 44, p. 48. V. aussi les n°s 89 et s., pp. 64 et s. V. enfin A. BUELINCKX, op. cit.
- (18) Rapp. P.C., n°s 94 à 96, p. 65.
- (19) V. aussi l'autre dérogation, facultative celle-là, prévue à l'art. 14, § 3, pour les dividendes distribués à des résidents des Etats membres, connus des autorités fiscales.
- (20) Rép. de la Commission à la question écrite n° 1882/79 de M. SCOTT-HOPKINS, J.O.C.E., n° C 178 du 16 juillet 1980, p. 19, Intertax, 11-12/1980, p. 465 ; R. BURKE, op. cit., p. 18.
- (21) R. BURKE, op. cit., p. 18.
- (22) ibid.
- (23) Bull. C.E. 7/8-1978, n° 2. 1. 44 b.
- (24) 12^e rapp. gén. C.E.E., 1978, n° 194, p. 127.
- (25) J.O.C.E., n° C 184, 2 août 1978, pp. 8 à 13.

- (26) Bull. C.E. 7/8-1978, n° 2. 1. 44 b.
- (27) 14^e rapp. gén. C.E.E., 1980, n° 221, p. 124.
- (28) Rapp. P.C., n° 46 à 49, pp. 50 et 51. V. aussi Bull. F.E.B., 1^{er} février 1979, p. 430.
- (29) R. BURKE, op. cit., p. 19.
- (30) Rapp. P.C., n° 88, p. 63.
- (31) Rapp. P.C., n° 88, p. 64.
- (32) ibid.; L'harmonisation fiscale dans la Communauté, Le dossier de l'Europe, 7/81, p. 7.
- (33) Si l'on en croit le Rapport sur les perspectives de convergence, les plus imaginatifs seraient la Belgique, la France et l'Irlande.
- (34) Rapp. P.C., n° 51, p. 52. V. aussi Bull. F.E.B., 1^{er} février 1979, pp. 428 et 429.
- (35) Rapp. P.C., n° 19, p. 15, et n° 50, p. 51.
- (36) Rapp. P.C., n° 19, p. 15; R. BURKE, op. cit., p. 20.
- (37) Rapp. P.C., n° 103, p. 68.
- (38) J.O.C.E., n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 1 et s.
- (39) J.O.C.E., n° C 39 du 22 mars 1969, pp. 7 et s.
- (40) Rapp. P.C., n° 14, p. 12.
- (41) 2^e rapp. gén. C.E.E., 1968, n° 57, p. 68; 1^{er} rapp., 1967, n° 78, p. 83.
- (42) Notion définie dans l'annexe, à rapprocher de celle, similaire, contenue dans l'art. 5 du modèle de convention bilatérale O.C.D.E. (V. texte révisé, accompagné du Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E., Paris, 1977).
- (43) Proposition d'un statut des sociétés anonymes européennes, suppl. au Bull. C.E., 8-1970, p. 209.
- (44) Art. 13.
- (45) Réponse de la Commission à la question écrite n° 1882/79 de M. SCOTT-HOPKINS, cit. supra.
- (46) R. BURKE, op. cit., p. 16; Bull. C.E., 4-1980, n° 2. 1. 32, p. 47.
- (47) Doc. COM (80) 203 final du 29 avril 1980. V. plus de détails sur ce sujet dans le Bull. C.E., 4-1980, n° 2. 1. 32, p. 47, ou dans le Bull. F.E.B., 1^{er} juin 1980, pp. 2110 à 2112.
- (48) R. BURKE, op. cit., p. 16.
- (49) La qualité de société mère est reconnue à toute société d'un Etat membre qui détient dans le capital d'une société relevant de la législation d'un autre Etat membre, soit une participation minimum de 20 %, soit une participation résultant d'un apport d'actif quelle que soit l'importance de celle-ci. La proposition règle donc en définitive tant le régime des dividendes distribués par une filiale à sa société mère

que celui des dividendes attribués aux actionnaires de sociétés fusionnées, absorbées ou apporteurs de branches d'activité (V. Ch. CARDIJN, Droit fiscal européen, Louvain, U.C.L., (1976-1977), Titre II bis, La double imposition internationale des dividendes, p. 12)

- (50) 2^e rapp. gén. C.E.E., 1968, n° 57, p. 68.
- (51) Régime d'inspiration analogue à celui, évoqué plus haut (2. 2. 2.), du bénéfice mondial.
- (52) Réponse de la Commission à la question écrite n° 1882/79 de M. SCOTT-HOPKINS, cit. supra.
- (53) R. BURKE, op. cit., et Bull. F.E.B., 10 mai 1979, p. 1887.
- (54) Rapp. P.C., n° 14, p. 12 ; Programme d'action de la Commission en matière fiscale, Bull. C.E., 9-1975, n° 19, p. 114.
- (55) Déclaration commune n° 3 des Hautes Parties Contractantes, Bull. C.E., suppl. 13/73, p. 27 ; Bull. C.E., 1-1973, n° 2112.
- (56) Projet de convention sur la fusion internationale de sociétés anonymes, et Rapport y relatif, Bull. C.E., suppl. n° 13/73.
- (57) Bull. C.E., 1-1973, n° 2112.
- (58) V. le texte initial dans le suppl. au Bull. C.E., 8/70, ou dans le J.O.C.E., n° C 124 du 10 octobre 1970, pp. 1 à 55.
V. le texte amendé dans le suppl. 4/75 au Bull. C.E.
- (59) Exposé des motifs, éd. 1970, p. 5.
- (60) Commentaire du Titre XII, éd. 1970, p. 209 ; 4^e rapp. gén. C.E.E., 1970, n° 50, p. 45.
- (61) Exposé des motifs, éd. 1970, p. 6 ; P. SANDERS, Projet d'un statut des sociétés anonymes européennes, C.E.E., Etudes, Série concurrence, n° 6, 1967, p. 12.
- (62) Commentaire du Titre XII, éd. 1970, p. 210.
- (63) id., p. 211.
- (64) Supra, 2. 2.
- (65) Ces deux textes devraient disparaître de la proposition de statut des sociétés anonymes européennes si la proposition de directive relative aux fusions était adoptée en premier lieu.
- (66) Rapp. P.C., n° 100, p. 67.
- (67) Commentaire du Titre XII, éd. 1970, p. 217.
- (68) Les dispositions prévues dans la proposition de directive relative au régime des sociétés mères et filiales devraient être introduites dans le statut des sociétés anonymes européennes si celui-ci était adopté avant la directive.
- (69) Commentaire de l'art. 275, éd. 1970, p. 212.
- (70) 8^e rapp. gén. C.E.E., 1974, n° 136, p. 84.

- (71) 9^e rapp. gén. C.E.E., 1975, n^{os} 109 à 111, pp. 79 à 81; v. le texte nouveau dans le suppl. 4/75 au Bull. C.E.
- (72) Exposé des motifs, éd. 1975, p. 219.
- (73) Exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil concernant l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées (procédure arbitrale), J.O.C.E., n^o C 301 du 21 décembre 1976, p. 4; 10^e rapp. gén. C.E.E., 1976, n^o 191, p. 120.
- (74) J.O.C.E., n^o C 301 du 21 décembre 1976, pp. 4 à 7.
- (75) Indépendamment des recours prévus par les législations nationales des Etats membres concernés.
- (76) Trois ans à compter de la première notification de la rectification.
- (77) La décision de la commission peut concerner tant la rectification des bénéfices que l'ajustement correspondant (art. 6).
- (78) Il est à noter que l'art. 8 de la proposition prévoit que ces dispositions s'appliqueront également mutatis mutandis à la répartition du bénéfice global d'une entreprise entre le siège de cette entreprise situé dans un Etat membre et un ou plusieurs de ses établissements stables situés dans un ou plusieurs autres Etats membres, ainsi que dans les relations entre plusieurs établissements stables d'une entreprise situés dans plusieurs Etats membres.
- (79) Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, Rapport du Comité des Affaires fiscales de l'O.C.D.E., Paris, 1977, commentaires de l'art. 25, § 4; J.A. JONES et collaborateurs, La pratique de la procédure amiable suivant la convention-type O.C.D.E., Fiscalité européenne, Revue, 1980-4, p. 17.
- (80) Modèle de Convention O.C.D.E., op. cit., commentaires, pp. 190 et 191.
- (81) Nous ne pouvons suivre M. BURKE (op. cit., p. 15) lorsqu'il prétend qu'il n'y a jamais dans les conventions bilatérales de double imposition, d'obligation pour les Etats d'éliminer la double imposition. L'art. 9, § 2, de la Convention-modèle, relatif à l'élimination de la double imposition des entreprises interdépendantes, contraint véritablement l'Etat concerné à effectuer l'ajustement approprié. Le texte de l'article ("... l'autre Etat procède à un ajustement approprié...") et son commentaire (" l'obligation de l'Etat B ... ") ne permettent pas le moindre doute à cet égard; il convient toutefois de remarquer que certains pays (la Belgique, l'Allemagne fédérale et l'Italie notamment) se réservent de ne pas insérer le § 2 dans leurs conventions. Par ailleurs, l'absence de limitation de cette obligation dans le temps (sauf insertion d'une disposition conventionnelle ad hoc dans les conventions bilatérales) la rend assez peu contraignante ... (V. Modèle de Convention O.C.D.E., op. cit., commentaires, pp. 90 à 92.
- (82) R. BURKE, op. cit., p. 15.
- (83) ibid.
- (84) C.F.E. : La Pratique de la Fiscalité en Europe, Intertax, 2/1981, p. 70.
- (85) J.A. JONES et collaborateurs, op.cit., p. 17.
- (86) Sur les difficultés soulevées par la procédure arbitrale, v. R.BURKE, op. cit., p. 15; Réponse de la Commission à la question écrite de

- M. SCOTT-HOPKINS, cit. supra; Bull. F.E.B., 20 avril 1981, p. 1520.
- (87) Rapp. P.C., n° 16, p. 13. V. à ce sujet la Résolution du Conseil du 10 février 1975 (J.O.C.E. n° C 35 du 14 février 1975, pp. 1 et 2). Le Conseil y énonce les grandes lignes des mesures à prendre par la Communauté dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Il y souligne la nécessité d'étudier quelles procédures de coopération et quels échanges d'expériences seraient possibles en ce qui concerne le transfert fictif de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises, dans le but de les améliorer et d'élaborer aussi une réglementation appropriée à la Communauté.
- (88) Sur cette problématique, v. notamment le Rapport de la Commission des Communautés européennes sur le régime fiscal des sociétés holdings, Droit et Affaires, 1973, n° 250, pp. 59 à 67.
- (89) 7^e rapp. gén. C.E.E., 1973, n° 176, p. 176.
- (90) 1^{er} rapp. gén. C.E.E., 1967, n° 77, p. 83 ; 2^e rapp., 1968, n° 56, p. 67.
- (91) 2^e rapp. gén. C.E.E., 1968, n° 56, p. 67 ; 3^e rapp., 1969, n° 53, p. 86.
- (92) Rapp. P.C., n° 13, p. 11 ; 7^e rapp. gén. C.E.E., 1973, n° 176, p. 175.
- (93) Bull. C.E., 11-1973, n° 1302, p. 24.
- (94) Rapp. P.C., n° 13, p. 11 ; Bull. C.E., 11-1973, n° 1302, p. 24.
- (95) M. BURGIO, op. cit., n° 5. 13., p. 26.
- (96) Rapp. P.C., n° 13, p. 11 ; 7^e rapp. gén. C.E.E., 1973, n° 176, p. 175.
- (97) ibid.
- (98) Rapp. P.C., n° 13, pp. 11 et 12.
- (99) J.O.C.E., n° C 21 du 26 janvier 1980, pp. 6 à 9.
- (100) Bull. C.E., 12-1979, n° 2. 1. 58, p. 46 ; Rapp. P.C., n° 12, p. 11.
- (101) Exposé des motifs, J.O.C.E., n° C 21 du 26 janvier 1980, p. 6 ; R. BURKE, op. cit., p. 19. V. aussi le 6^e rapp. gén. C.E.E., 1972, n° 108, p. 74, et le 8^e rapp., 1974, n° 181, p. 105.
- (102) Sur ce point, v. l'exposé des motifs : le frontalier retourne chaque jour dans cet Etat, y acquitte l'essentiel de ses impôts indirects ; ce travailleur a de plus intérêt à n'avoir à traiter qu'avec les autorités fiscales de cet Etat.
- (103) Sous réserve de l'application éventuelle de la règle de proportionnalité prévue à l'art. 7, 2° (l'avantage n'est accordé que dans la proportion que constituent les revenus salariaux par rapport aux revenus globaux).
- (104) Bull. C.E., 12-1979, n° 2. 1. 58, p. 46.
- (105) Bull. F.E.B., 1^{er} août 1980, p. 2811 ; R. BURKE, op. cit., p. 20.
- (106) Rapp. P.C., n° 5, p. 7.
- (107) Le point sur la C.E.E., Bull. Soc. gén. de Banque, janvier 1981, p. 4.