

CDAT
449



MINISTRE DE L'EQUIPEMENT, DU LOGEMENT, DE L'AMENAGEMENT DU TERRITOIRE
ET DES TRANSPORTS
OBSERVATOIRE ECONOMIQUE ET STATISTIQUE DES TRANSPORTS
55, rue BRILLAT SAVARIN - 75013 PARIS - Tél. : (1) 45 89 89 27

LA FISCALITE DU TRANSPORT
ROUTIER DE MARCHANDISES
DANS LES ETATS-MEMBRES DE
LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

P. CARVOUNIS

Mars 1987

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	1
SYNTHESE ET PRINCIPALES CONCLUSIONS	2
CHAPITRE LIMINAIRE : L'OBJET DE L'ETUDE	
1 - PRESENTATION GENERALE DE LA FISCALITE ETUDIEE	7
2 - LE PROBLEME DE L'HARMONISATION FISCALE	10
3 - APERCU SUR LA STRUCTURE DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES DANS LA COMMUNAUTE	13
4 - SOURCES DE L'ETUDE	15
CHAPITRE I : LA FISCALITE DE DROIT COMMUN	
5 - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE	17
6 - IMPOT SUR LES SOCIETES	28
CHAPITRE II : LA FISCALITE SPECIFIQUE	
7 - LA FISCALITE SPECIFIQUE LIEE A L'ACQUISITION DE VEHICULES UTILITAIRES	
7.1 - Taxes à l'achat	34
7.2 - Taxes à l'immatriculation	36
8 - LA FISCALITE SPECIFIQUE LIEE A LA POSSESSION DE VEHICULES UTILITAIRES	
8.1 - Taxes annuelles	39
8.2 - Taxes sur les contrats d'assurance	49
9 - LA FISCALITE SPECIFIQUE LIEE A L'USAGE DE VEHICULES UTILITAIRES	
9.1 - Droits d'accises sur les produits pétroliers	53
9.2 - Péages autoroutiers	58

AVANT PROPOS

L'Observatoire Economique et Statistique des Transports (O.E.S.T.) a mis en place un groupe-projet chargé d'étudier, dans la perspective de l'achèvement d'ici 1992, du marché intérieur européen, différentes composantes du marché commun des transports.

Première composante étudiée, "La fiscalité du transport routier de marchandises dans les Etats-membres de la Communauté Européenne" fait appel aux travaux les plus récents menés sur la question et s'appuie sur un certain nombre de données inédites à ce jour. C'est ainsi que la présente étude constitue, malgré certaines imperfections, la première tentative de synthèse, au plan européen, de l'ensemble de la fiscalité du transport routier de marchandises. Elle devrait, espérons-nous, de par son aspect global, permettre de mieux mettre en évidence les problèmes posés par l'harmonisation, sur le plan fiscal, des conditions de concurrence du transport routier de marchandises.

LA FISCALITE DU TRANSPORT ROUTIER DE MARCHANDISES DANS LES ETATS-MEMBRES DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

SYNTHESE ET PRINCIPALES CONCLUSIONS

L'étude dresse l'inventaire des différents prélèvements fiscaux opérés sur les transporteurs nationaux et étrangers, ressortissants d'un autre Etat-membre, dans les douze pays de la Communauté. Les prélèvements étudiés couvrent tant la fiscalité de droit commun, à l'exception toutefois de la fiscalité locale, que la fiscalité spécifique du secteur des transports. Le régime de ces prélèvements est analysé de façon comparative pour mettre en évidence les différences d'assiette et de taux d'imposition d'un pays à l'autre. Dans la perspective de la libéralisation progressive, d'ici 1992, du marché de transport international et intérieur (autorisation du "cabotage"), l'étude recense aussi les principaux projets d'harmonisation visant l'élimination des distorsions des conditions de concurrence dues à la fiscalité.

1 - La fiscalité de droit commun

Elle comprend notamment la T.V.A. et l'impôt sur les sociétés.

1.1 - La T.V.A. est l'impôt qui a connu l'harmonisation la plus poussée à l'échelle européenne. Ses taux varient néanmoins beaucoup d'un pays à l'autre : le taux intermédiaire va de 12 % en Espagne et au Luxembourg et de 14 % en R.F.A. et 15 % au Royaume Uni à 25 % en Irlande; la France avec 18,6 % se situant au même niveau que la Belgique (19 %) , l'Italie et la Grèce (18 %). Mais cette disparité de taux est sans influence pour les entreprises qui, contrairement aux particuliers, ne supportent pas en dernier ressort la T.V.A. En effet, un système de "déductibilité de la T.V.A. amont" dans le pays du siège, complété par un système de remboursement de la T.V.A. payée à l'étranger, font de cet impôt un prélèvement économiquement neutre pour les entreprises.

Ce principe de neutralité souffre cependant de quelques exceptions. En effet , certains Etats-membres n'admettent pas au bénéfice du système de "déductibilité" la T.V.A. payée sur tous les produits et services. C'est ainsi que :

- En France, la T.V.A. sur le gasoil n'est déductible, en transport intérieur, qu'à hauteur de 50 % et qu'aucune déduction n'y est admise pour la T.V.A. sur les lubrifiants.
- En France, au Danemark, en Irlande, en Italie et aux Pays-Bas en partie, la T.V.A. sur les dépenses courantes des chauffeurs routiers n'est pas déductible.

Cette "non-déductibilité" vise, bien sûr, tant les transporteurs nationaux que les transporteurs étrangers ressortissants des autres Etats-membres, qui ne peuvent, eux non plus, prétendre au remboursement de la T.V.A. afférente à ces dépenses dès lors qu'elles sont effectuées dans un Etat ayant exclu cette possibilité pour ses propres nationaux; chaque Etat étant aujourd'hui seul compétent pour définir la liste de dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la T.V.A.

1.2 - Contrairement à la T.V.A. qui est due dans le pays où chaque transaction a lieu (principe de territorialité), l'impôt sur les sociétés est dû dans le pays du siège de la société (principe de nationalité). Cet impôt direct sur les bénéfices est appliqué par les différents Etats-membres selon des règles qui s'inspirent, dans les grandes lignes, des mêmes principes. Mais quand on entre dans les détails, les différences entre régimes nationaux se multiplient : assujettissement ou non, de plein droit, des sociétés de personnes, très nombreuses dans le secteur des transports, mode de calcul du bénéfice imposable (amortissement, provisions...), méthode d'imputation des bénéfices et pertes réalisés à l'étranger etc. A ces différences s'ajoutent des écarts significatifs, tant entre les taux d'imposition (35 % au Royaume Uni, 36 % en R.F.A., 37 % en Espagne, 42 % aux Pays-Bas, 45 % en France et en Belgique, 46 % en Italie) qu'entre les taux de crédit d'impôt sur les dividendes distribués.

2 - La fiscalité spécifique

Elle est composée de prélèvements liés soit à l'acquisition, soit à la possession, soit à l'utilisation de véhicules utilitaires.

2.1 - Les prélèvements fiscaux liés à l'acquisition sont les taxes à l'achat, autres que la T.V.A., et les taxes à l'immatriculation de véhicules utilitaires; ils sont toujours dus dans le pays d'immatriculation du véhicule (principe de nationalité).

Les taxes spécifiques à l'achat de véhicules ne concernent ni la France, ni ses principaux partenaires de la Communauté. Quant aux taxes à l'immatriculation de véhicules, leur niveau relativement faible dans presque tous les Etats-membres ainsi que leur perception occasionnelle, liée aux changements d'immatriculation, en réduit la portée.

2.2 - Les prélèvements fiscaux liés à la possession de véhicules utilitaires sont les taxes annuelles et les taxes sur les contrats d'assurance.

2.2.1 - Les taxes annuelles sur la possession (ou la circulation) de véhicules présentent d'importantes différences d'un pays à l'autre tant sur le plan de l'assiette d'imposition que sur celui des taux. On a ainsi des montants de taxation des camions variant fortement, en fonction du pays d'immatriculation.

La France se situe avec les autres Etats-membres du sud parmi les pays pratiquant la taxation la plus modérée, alors que les Etats-membres du nord pratiquent une taxation beaucoup plus élevée : pour un ensemble routier à 5 essieux de 38 tonnes, les taxes annuelles sont, par rapport à la France, 1,4 fois plus élevées en Belgique, 2,1 fois aux Pays-Bas, 5,5 fois en R.F.A. et 6,3 fois au Royaume Uni; pour un ensemble routier à 4 essieux de 32 t, l'écart est plus grand avec des rapports allant de 1 pour la France à 2,6 pour la Belgique, 4 pour les Pays-Bas, 8,7 pour la R.F.A. et 10,7 pour le Royaume Uni(1).

En raison de ces différences, les taxes annuelles seront, sans doute, rapidement harmonisées, mais cette harmonisation devrait tenir aussi compte du niveau des taxes indirectes sur le gasoil ("droits d'accises" - voir infra). Ces deux prélèvements sont, en fait, traditionnellement associés, car la somme de leur produit est censée couvrir les coûts d'infrastructures occasionnés par le transport routier. C'est pourquoi les pays taxant peu la possession de camions compensent, souvent, le moindre rendement des taxes annuelles par une taxation plus lourde des carburants routiers et, le cas échéant, par l'institution de péages autoroutiers.

Cette harmonisation semble d'autant plus nécessaire que le principe actuel d'assujettissement en fonction du pays d'immatriculation de véhicules (principe de nationalité) favoriserait, dans l'hypothèse du cabotage, les transporteurs ressortissants des Etats-membres du sud opérant dans le territoire des Etats-membres du nord, au détriment des transporteurs nationaux, plus lourdement taxés.

2.2.2 - Les taxes sur les contrats d'assurance ne sont pas non plus harmonisées.

C'est ainsi que pour des polices "responsabilité civile véhicules", les taxes varient entre 0,05 % de la somme assurée au Royaume-Uni et en Irlande et 31,5 % du montant de la prime payée en France où la réglementation sur les assurances est aussi plus contraignante que dans les deux autres pays; ce qui rejailit évidemment sur le niveau des primes pratiquées. Le besoin d'harmonisation est dans ce domaine urgent : en effet, la mise en place d'un marché commun d'assurance, sans doute avant l'échéance de 1992, permettra aux transporteurs établis dans un pays de contracter une assurance auprès d'un assureur établi dans un autre pays où les taxes pratiquées - et les primes aussi - sont moins élevées. L'enjeu pour le secteur de l'assurance et l'Etat est donc très important.

2.3 - Le principal prélèvement fiscal lié à l'utilisation de véhicules utilitaires est constitué par les taxes indirectes, autres que la T.V.A., sur le gasoil ou "droits d'accises". Les péages autoroutiers ont été également inclus dans l'étude, bien qu'ils ne constituent pas un prélèvement fiscal, au sens des finances publiques, car ils représentent un important coût de base du transport routier lié à l'utilisation de véhicules.

(1) Ces données ne tiennent pas compte de différents types de réductions ou exonérations en vigueur dans les Etats-membres.

2.3.1 - Si le prix hors taxes du gasoil n'est pas très différent d'un pays à l'autre, il n'en est pas de même des droits d'accises sur le gasoil qui, contrairement à la T.V.A., ne sont pas "déductibles", sauf au Danemark. C'est ainsi que pour une base 100 en France, le niveau des droits d'accises n'est que de 39 aux Pays-Bas et de 60 en Belgique - ce qui comble très largement le handicap des transporteurs de ces deux pays qui acquittent des taxes annuelles sur la possession plus élevées qu'en France - de 45 en Espagne et de 62 en Italie; contre 106 en R.F.A. et 134 au Royaume-Uni, les deux pays dont les transporteurs supportent, si l'on additionne aussi les taxes annuelles sur la possession, la fiscalité spécifique la plus élevée.

D'autre part, compte tenu de la possibilité pour un transporteur d'utiliser dans un Etat-membre une quantité croissante de gasoil acheté dans un autre Etat-membre, par dérogation au principe de territorialité régissant les droits d'accises ("franchise"), l'autorisation du cabotage, sans harmonisation préalable de ces droits, accroîtrait l'évasion de recettes fiscales pour le pays ayant une fiscalité pétrolière élevée.

2.3.2 - Les péages autoroutiers, enfin, sont perçus dans les 5 Etats-membres du sud, en fonction de barèmes kilométriques variant d'une autoroute à l'autre. Les 5 Etats-membres en question sont ceux qui ont les taxes annuelles sur la possession les moins élevées, ce qui laisse à penser que l'harmonisation de ces taxes pourrait être combinée non seulement avec celle des droits d'accises sur le gasoil, mais aussi avec les péages. Cette relation entre taxes annuelles et péages est illustrée en France par l'exemption des transporteurs français, en tout ou partie, des taxes annuelles sur la possession (taxe à l'essieu), en fonction du kilométrage parcouru sur les autoroutes françaises. A noter cependant que cette exemption, pour être totale, suppose que le transporteur français ait acquitté, au titre des péages, au moins 30 000 FF., somme comparable aux montants des taxes annuelles les plus élevées pratiquées en R.F.A. et au Royaume-Uni. Mais en situation de cabotage, les transporteurs français restent avantagés pour les transports intérieurs au pays, ce qui pourrait conduire à terme à la modification du régime d'exemption de la taxe à l'essieu, notamment si les taxes annuelles perçues dans la Communauté évoluaient vers un système obéissant au principe de la territorialité, comme c'est le cas pour les péages.

CHAPITRE LIMINAIRE

OBJET DE L'ETUDE

- 1 - PRESENTATION GENERALE DE LA FISCALITE ETUDIEE
- 2 - LE PROBLEME DE L'HARMONISATION FISCALE
- 3 - APERCU SUR LA STRUCTURE DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES
DANS LA COMMUNAUTE
- 4 - SOURCES DE L'ETUDE

1 - PRESENTATION GENERALE DE LA FISCALITE ETUDIEE

Le présent document tente de faire l'inventaire de la fiscalité applicable, dans les Etats-membres de la Communauté Européenne, au transport routier de marchandises et aux entreprises chargées de son exécution à l'intérieur des frontières de la Communauté, qu'il s'agisse de transport international ou interne.

Il doit être précisé que le terme "fiscalité" est utilisé dans le présent document pour désigner tant la fiscalité proprement dite que la parafiscalité; cette dernière étant composée de prélèvements perçus au profit de personnes de droit public ou privé autres que l'Etat, les collectivités locales et leurs établissements publics administratifs (par exemple, taxes parafiscales sur les contrats d'assurance : voir infra chapitre II § 8.2). Les cotisations sociales sont, par contre, exclues du champ de l'étude. Il en est de même pour les redevances, car celles-ci sont équivalentes au service rendu en contrepartie et s'apparentent donc à la rémunération normale de ce service, même si ce dernier revêt un caractère obligatoire (par exemple, redevance pour contrôle technique obligatoire des véhicules utilitaires de plus de 3,5 tonnes de P.T.A. en vigueur, à l'exception de l'Irlande et du Portugal, dans tous les Etats-membres de la Communauté Européenne (1)).

La fiscalité étudiée a été scindée, selon une approche assez courante, en deux grandes parties :

- la fiscalité de droit commun (voir chapitre I),
- la fiscalité spécifique (voir chapitre II).

Relèvent de la fiscalité de droit commun les prélèvements communs à toutes les entreprises commerciales quelque soit leur secteur particulier d'activité. Les plus importants parmi ces prélèvements, sont au nombre de deux :

- la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.),
- l'impôt sur les sociétés.

La fiscalité locale, malgré son incidence sur le secteur (par exemple, la taxe professionnelle en France), n'a pas pu être étudiée en raison de l'absence de sources, de son extrême diversité d'un pays à l'autre (dans certains pays la fiscalité locale ne correspond pas toujours à des prélèvements spécifiques, mais se présente sous forme de taxes additionnelles applicables aux impôts de l'Etat), de sa grande complexité et de l'inexistence, actuellement, de toute perspective de rapprochement dans cette matière.

(1) En France, son coût pour le transporteur s'élève à 151 F par véhicule et est d'une périodicité annuelle.

La T.V.A., impôt indirect de grande importance sera étudiée en premier lieu, de façon relativement approfondie (chapitre I § 5). Suivra une description succincte de l'impôt sur les sociétés (chapitre I § 6), seul prélèvement direct étudié.

La fiscalité spécifique recouvre les prélèvements qui ne s'appliquent que dans le domaine des transports. On peut répartir ces prélèvements, tous indirects, en trois catégories correspondant aux opérations donnant naissance à une dette fiscale, à savoir :

- l'acquisition de véhicules utilitaires (chapitre II § 7),
- la possession de véhicules utilitaires (chapitre II § 8),
- l'usage de véhicules utilitaires (chapitre II § 9).

La fiscalité spécifique liée à l'acquisition de véhicules utilitaires comprend :

- les taxes à l'achat (chapitre II § 7.1),
- les taxes à l'immatriculation (chapitre II § 7.2) (1),

La fiscalité spécifique liée à la possession de véhicules utilitaires comprend :

- les taxes annuelles (chapitre II § 8.1),
- les taxes sur les contrats d'assurance (chapitre II § 8.2),.

La fiscalité spécifique liée à l'usage de véhicules utilitaires comprend :

- les droits d'accise sur les produits pétroliers (chapitre II § 9.1); on entend pas "droits d'accise" toute taxe, contribution ou droit indirects autres que la T.V.A. frappant les produits pétroliers,
- les péages autoroutiers (chapitre II § 9.2) (2).

(1) Les taxes ou droits à l'immatriculation sont les seuls droits administratifs abordés dans l'étude. Tous les autres droits administratifs (tels que, par exemple, le droit annuel perçu au Royaume-Uni pour l'inscription des camions sur un registre spécial, le droit perçu dans ce même pays ainsi qu'aux Pays-Bas pour l'obtention d'autorisations multilatérales de transport) ont été exclus du champ de l'étude malgré leur caractère de prélèvement spécifique, en raison de la méconnaissance de leur régime. Nous avons également exclu du champ de l'étude, en raison de l'indisponibilité de leur montant, les cotisations obligatoires versées par les transporteurs à des syndicats professionnels et conditionnant l'accès à la profession du transporteur routier.

(2) Le caractère fiscal ou parafiscal des péages n'est pas unanimement admis, en particulier par la France qui les considère comme servant à la rémunération d'un service non obligatoire.

Il doit être, en outre, noté que certaines opérations soumises à un prélèvement relevant de la fiscalité spécifique sont également passibles de la T.V.A. dont le taux s'applique alors sur le montant toutes taxes indirectes, autres que T.V.A., comprises (1). Les opérations ainsi soumises à une taxation cumulée seront indiquées, lors de l'examen des prélèvements concernés.

Il faut également souligner que l'examen comparé des prélèvements fiscaux applicables dans les différents Etats-membres de la Communauté ne peut mettre en évidence que partiellement les distorsions de concurrence dans le transport routier de marchandises. En effet, dans un pays donné, certains prélèvements en vigueur sont appliqués aux seuls transporteurs de ce pays ("résidents"), en application du principe de la nationalité (par exemple, taxe annuelle sur les véhicules), alors que d'autres prélèvements sont appliqués sur une base territoriale sur l'ensemble des transporteurs "résidents" ou "non-résidents" (par exemple, droits d'accises sur le gasoil).

Les taxes perçues sur une base territoriale accroissent donc le coût comptable des transporteurs de la somme perçue dans le pays que le véhicule traverse et produisent dans le pays considéré des recettes provenant aussi bien des entreprises de transport nationales qu'étrangères. La mise en parallèle de ces recettes, d'une part, et des dépenses d'infrastructure, d'autre part, constitue un des obstacles majeurs auxquels se heurte actuellement l'harmonisation de différents prélèvements fiscaux, notamment dans le domaine de la fiscalité spécifique (voir paragraphe suivant, sous 2.2).

(1) Sauf pour la taxe à l'achat applicable au Danemark où le taux de la taxe spécifique s'applique sur le prix T.V.A. comprise (voir chapitre II § 7.1.).

2 - LE PROBLEME DE L'HARMONISATION FISCALE

a) Lors de l'analyse des différents prélèvements mention sera faite des mesures de rapprochement fiscal entreprises ou préconisées par la Communauté Européenne. A titre introductif on peut dès à présent indiquer que l'action générale de la Communauté en matière d'harmonisation des systèmes fiscaux des pays membres se limite aux tâches indispensables à la réalisation de ses propres objectifs, à savoir :

- l'établissement et l'achèvement d'un marché commun fondé sur la libre circulation des hommes, des marchandises, des services et des capitaux d'un pays membre à l'autre, dans un contexte concurrentiel;
- la mise en vigueur de certaines politiques communes (agricole, régionale, sociale, industrielle, de la recherche, des transports etc.) qui peuvent impliquer l'élimination d'autres entraves ou distorsions de type fiscal;
- la convergence des politiques économiques des pays membres dans le cadre de la réalisation graduelle d'une union économique et monétaire.

Le rapprochement des systèmes fiscaux préconisé par la Communauté concerne essentiellement les impôts indirects qui frappent la production ou la consommation des biens et des services. En effet, on considère que les différences existant entre les systèmes nationaux :

- entraînent souvent des distorsions dans les coûts de production, dans les prix de vente et donc dans les conditions de concurrence;
- contraignent en conséquence les Etats-membres de la Communauté à maintenir des formalités et des contrôles frontaliers pour prévenir ces distorsions et empêcher les détournements de trafic ainsi que le développement de la fraude fiscale.

L'action de rapprochement des systèmes fiscaux entreprise par la Communauté, malgré son caractère limité, s'avère particulièrement ardue. En effet, toute décision relative à la fiscalité requiert l'accord unanime du Conseil des ministres de la Communauté. Jusqu'ici, le rythme des réalisations a, dès lors, été très lent. Cela paraît relativement compréhensible car la fiscalité constitue, traditionnellement, un élément essentiel de la souveraineté nationale. De plus, il s'agit d'une matière complexe, très technique, profondément différenciée d'un pays à l'autre et à laquelle l'opinion est très sensible (tel type d'impôt relativement bien accepté dans un pays l'est beaucoup moins dans un autre).

D'autre part, contrairement à ce qui est prévu pour d'autres domaines de l'action communautaire, la récente révision des traités européens ("Acte unique") n'a pas supprimé cette exigence d'unanimité pour la fiscalité. On peut néanmoins penser que l'importance des enjeux et l'interdépendance entre les différentes mesures requises pour le parachèvement du marché intérieur contribueront à la formation d'un consensus.

b) En ce qui concerne plus particulièrement la fiscalité des transports, alors que la T.V.A. a bénéficié de plusieurs mesures d'harmonisation sur le plan européen (voir infra chapitre I § 5)), il en est allé autrement avec la fiscalité spécifique.

La Commission Européenne et le Conseil des ministres de la Communauté sont fondamentalement d'accord sur le fait que tous les modes de transport doivent supporter les coûts d'utilisation des infrastructures concernées. C'est ainsi qu'il a été tôt admis que la structure et l'importance des prélèvements spécifiques appliqués aux véhicules utilitaires et aux carburants routiers doivent être fonction des nécessités de la couverture des coûts d'infrastructure. Mais le calcul compliqué des coûts d'utilisation des infrastructures (qui selon la définition peuvent englober les coûts de la police de la route, de la protection de l'environnement et même des nuisances), ainsi que leur importance considérable pour la position concurrentielle de chaque mode de transport - les prix de revient pouvant augmenter ou diminuer en fonction des charges fiscales grevant les infrastructures - font de la solution de ce problème une question longue à régler, extrêmement importante, qui nécessite des choix fondamentaux.

En effet, il n'existe pas encore, en dépit de tous les efforts accomplis dans ce domaine, non seulement au niveau de la Communauté mais aussi à celui de la Conférence Européenne des Ministres de Transports (C.E.M.T.) de méthode de calcul internationale normalisée des coûts d'infrastructures. Les principaux obstacles en la matière ne sont pas seulement dus au manque de données mais également, dans une large mesure, aux problèmes non résolus d'évaluation, de délimitation et d'affectation (véhicules particuliers, véhicules utilitaires, catégories de poids et dimensions, utilisateurs nationaux et étrangers, taxes perçues sur une base territoriale ou suivant le principe de la nationalité) (voir aussi infra chapitre II § 8.1.3, à propos de la taxe à l'essieu).

Dès l'origine le Conseil des ministres de la Communauté a donc chargé la Commission Européenne d'une enquête concernant les coûts d'infrastructure dans les chemins de fer, dans les transports fluviaux et dans les transports routiers. Par la suite, il a été décidé de tenir une comptabilité homogène de ces coûts. Cependant, il n'a pas encore été possible d'arriver à un accord sur le véritable objectif : l'introduction de normes communes pour le financement de l'utilisation des infrastructures. Le système proposé à cette fin par la Commission Européenne est encore à l'étude.

Il paraît, néanmoins, assez évident que les taxes basées sur le principe de territorialité se concilient mieux avec le principe du financement des infrastructures par ses utilisateurs, alors que les taxes basées sur le principe de nationalité, si elles favorisent davantage la libre circulation de services et de marchandises (1), présentent l'inconvénient de procurer, dans toutes les hypothèses, mais notamment lors de l'ouverture des marchés nationaux

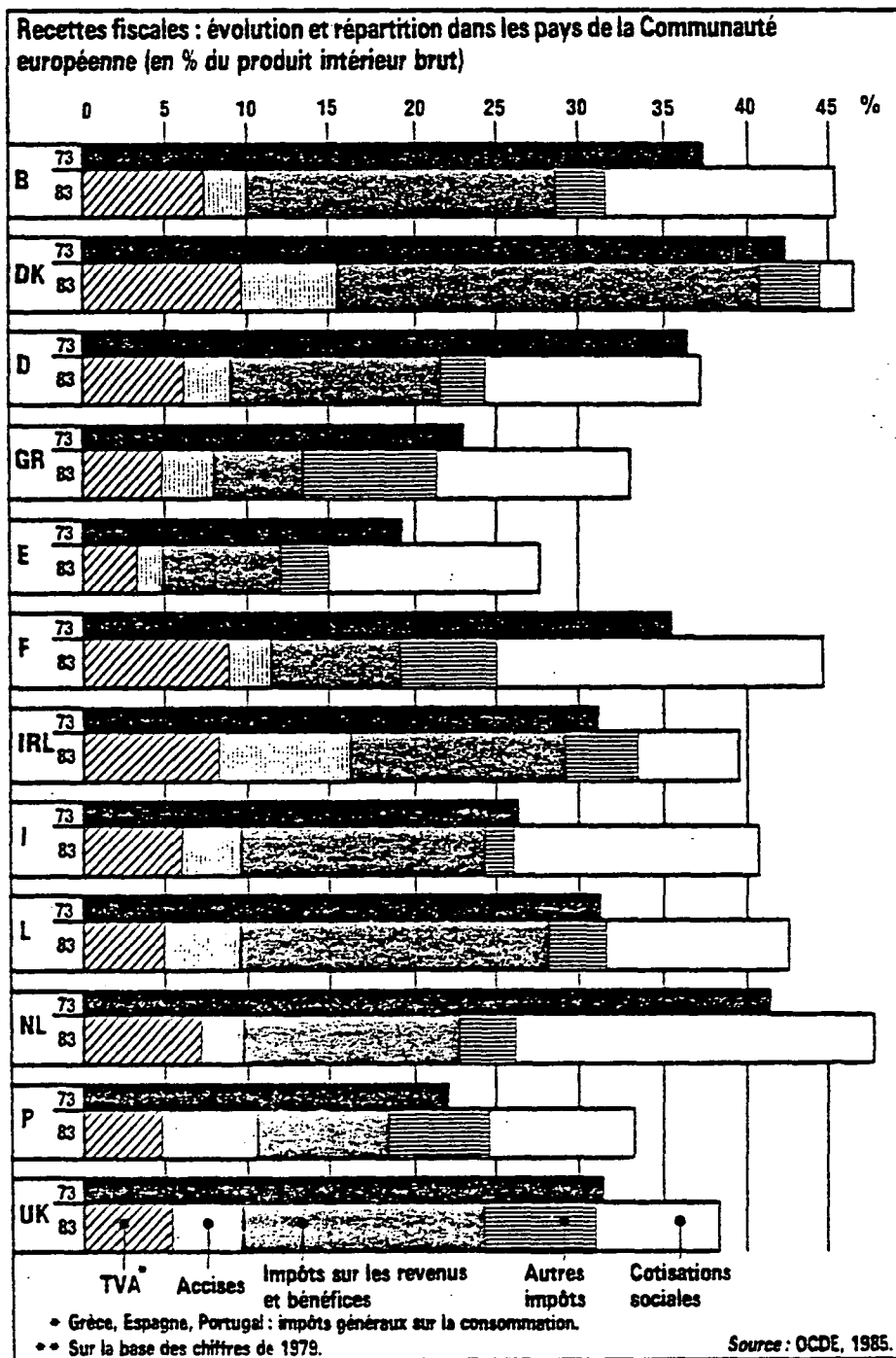
(1) Il doit être noté l'introduction à compter du 1er janvier 1988 du "Document douanier unique" qui dans le but de la suppression des obstacles à la libre circulation dans la Communauté remplacera les nombreux documents actuellement requis lors du franchissement des frontières intra-communautaires.

de transport aux non-résidents ("cabotage"), d'importants avantages aux transporteurs ressortissants d'Etats pratiquant, contrairement à d'autres, une faible taxation selon le principe de la nationalité. C'est pourquoi on peut penser que l'harmonisation de la fiscalité du transport routier de marchandises ne peut être que globale, c'est à dire intégrer l'ensemble de prélèvements en vigueur qui très souvent fonctionnent dans les différents Etats-membres de la Communauté selon le principe de vases communicants (faible taxation selon le principe de la nationalité liée à une forte taxation selon le principe de la territorialité et inversement).

3 - APERCU SUR LA STRUCTURE DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES DANS LA COMMUNAUTE

Parmi les prélèvements fiscaux qui seront étudiés, la T.V.A. est celui qui procure le plus grand volume de recettes; viennent ensuite les droits d'accises qui regroupent l'ensemble de taxes indirectes spécifiques et l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Le graphique qui suit situe les ressources de ces prélèvements par rapport aux ressources de tous les prélèvements obligatoires, en 1983, et, à titre de comparaison, en 1973. Il est à noter que les droits d'accises figurant sur ce graphique ne sont pas seulement ceux frappant les produits pétroliers, mais également ceux frappant les tabacs manufacturés, et les boissons alcoolisées.



Il découle du précédent graphique que, dans la plupart des pays de la Communauté, le total de la T.V.A. et des droits d'accises représente entre 9 % et 12 % du P.I.B. Etant donné ce relativement faible écart, un rapprochement des prélèvements fiscaux concernés ne devrait affecter que relativement peu le niveau moyen des prix ou des recettes publiques. Par contre, de ce même point de vue, des problèmes plus importants semblent se poser pour des pays comme le Danemark et l'Irlande où la T.V.A. et les droits d'accises sont nettement supérieurs à la moyenne communautaire, puisqu'ils représentent ensemble plus de 15 % du P.I.B. D'autres difficultés, communes à tous les Etats-membres celles-ci, naissent du fait que la répartition de la charge fiscale totale entre la T.V.A. et les accises, puis entre les divers produits et services, est actuellement assez différente d'un pays à l'autre.

Il doit être ajouté, concernant le rapprochement des taux de taxation, notamment en matière de T.V.A. et de droits d'accises, qu'aux Etats-Unis, les Etats fédérés pratiquent souvent pour un même produit ou service des taux d'imposition différents, sans qu'il y ait de distorsion de concurrence ou de détournement de trafic notables : il semblerait en effet qu'aucun effet pervers significatif ne se produise tant que la divergence de taux d'imposition entre Etats voisins ne dépasse pas 5 % de la valeur d'un produit. En d'autres termes, il ne semble pas nécessaire d'aller, en matière d'harmonisation, jusqu'à des taux identiques, car d'autres éléments (qualité de service, commodité, habitudes etc.) rendent l'assujetti à la taxe peu sensible à des écarts réduits de prix.

4 - SOURCES DE L'ETUDE

En raison du volume important des travaux à caractère fiscal ayant été réalisés par la Communauté Européenne, le présent document a pour principale source la Commission Européenne dont les services et en particulier la Direction Générale de l'Union Douanière et de la Fiscalité Indirecte, ainsi que la Direction Générale des Transports, nous ont fourni des documents particulièrement utiles et une assistance efficace. Aussi, à défaut d'une mention contraire en bas des tableaux repris dans ce document, les éléments qui y figurent proviennent des Services de la Commission Européenne.

Les autres sources utilisées sont :

- le Comité de Liaison de la Construction Automobile des Pays de la Communauté Européenne (C.L.C.A.),
- l'Union Internationale des Transports Routiers (I.R.U.),
- la Commission Economique pour l'Europe de l'O.N.U. (C.E.E.-O.N.U.),
- la Conférence Européenne des Ministres de Transport (C.E.M.T.),
- l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economique (O.C.D.E.).

Afin de mieux cerner la problématique des prélèvements étudiés ainsi que l'insertion de ces derniers dans les systèmes de finances publiques des différents pays de la Communauté, nous avons eu également recours à une bibliographie générale plus classique, relevant du domaine de la doctrine et de la pratique fiscales.

En dépit de nombreuses sources utilisées, le sujet traité demeure trop vaste et complexe, alors que nos moyens matériels sont restés modestes pour avoir pu le traiter de façon exhaustive. En effet, en raison du nombre élevé de prélèvements fiscaux et de systèmes nationaux que l'étude devait traiter, on s'est souvent heurté à propos de tel prélèvement dans tel pays à une information déficiente ou fragmentaire. D'autre part la complexité du sujet nous a conduit à opérer plusieurs simplifications dans la description des différents prélèvements pour rendre l'inventaire plus "accessible".

CHAPITRE I
LA FISCALITE DE DROIT COMMUN

5 - TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

6 - IMPOT SUR LES SOCIETES

5.1 - Régime général

5.1.1 - Définition

La T.V.A. est un impôt général sur la consommation qui frappe, en principe, tous les biens et services consommés dans un pays. Assise sur le chiffre d'affaires, elle est répercutée au consommateur, sans constituer une charge pour l'entreprise assujettie, d'où son caractère d'impôt indirect.

La T.V.A. a remplacé plusieurs impôts "en cascade" sur le chiffre d'affaires qui, applicables lors de chaque étape de la production ou de la commercialisation de façon cumulative, gênaient le processus de la production et le développement des échanges; c'est de là que provient la qualification de la T.V.A. d'impôt économiquement "neutre".

L'introduction généralisée de la T.V.A. dans tous les Etats-membres de la Communauté et l'élimination des impôts "en cascade" ont été le fait de deux directives adoptées par la Communauté Européenne en 1967. Actuellement tous les Etats-membres de la Communauté appliquent la T.V.A. selon des règles assez homogènes, à l'exception du Portugal qui devrait aligner son propre système sur le modèle communautaire d'ici 1989.

5.1.2 - Assujettis

- Les personnes qui effectuent, à titre habituel ou occasionnel, des livraisons de biens ou des prestations de services relevant d'une activité économique.
- les importateurs.

Il est à noter que les assujettis à la T.V.A. en France sont exonérés de la taxe sur les salaires.

5.1.3 - Opérations imposables - Assiette

A titre général, toute livraison de biens et prestation de service relevant d'une activité économique, effectuée par des assujettis (activités de nature industrielle, commerciale, artisanale, libérale, agricole ou civil) relèvent du champ de la T.V.A. L'assiette est donc constituée par le prix ou la rémunération tous frais et éventuellement, taxes (autres que la T.V.A.), compris.

L'harmonisation, entre Etats-membres, des opérations imposables au titre de la T.V.A., a été rendue possible suite à l'adoption par la Communauté de la 6ème directive qui a défini une assiette commune de T.V.A., quoiqu'avec de nombreuses clauses dérogatoires. L'adoption d'une assiette uniforme a été motivée non seulement par des raisons de neutralité fiscale, mais aussi par la nécessité d'assurer la perception équitable des ressources propres communautaires provenant de la T.V.A. (actuellement 1,4 % de l'assiette uniforme). D'ici à 1992, l'harmonisation de l'assiette devrait être parachevée, c'est à dire complétée et "nettoyée" par la suppression d'une série des dérogations actuelles.

5.1.4 - Fait générateur

Le fait qui donne naissance à la dette du redevable est, selon le cas, la livraison, l'encaissement, la mutation, l'importation ou l'achat.

5.1.5 - Taux

Les biens soumis à la T.V.A. sont imposés, selon des taux différents. Les principaux taux en vigueur le 1/1/1987 étaient les suivants :

	Taux réduit	Taux normal	taux majoré
Allemagne	7	14	-
Belgique	6 et 17	19	25 et 33
Danemark	-	22	-
Espagne	6	12	33
Grèce	6	18	36
France	5,5 et 7	18,6	33,3
Irlande	2,2 et 10	25	-
Italie	2 et 9	18	38
Luxembourg	3 et 6	12	-
Pays-Bas	6	20	-
Portugal	8	16	30
Royaume-Uni	-	15	-

Vu la disparité des taux, la Communauté souhaite rapprocher leur nombre dans chaque pays, leur niveau ainsi que les listes des biens et services soumis aux uns et aux autres, de telle sorte que les écarts subsistants en 1992 ne justifient plus les contrôles frontaliers.

C'est pourquoi la Commission Européenne entend, dans un premier temps, éviter tout accroissement des divergences existant entre les législations nationales. Elle préconise donc l'adoption par le Conseil des ministres de la Communauté d'un "standstill", c'est à dire un gel du nombre des taux et de leurs écarts par rapport à la moyenne des taux en vigueur dans la Communauté; seules seraient encore admises les modifications allant dans le sens d'un rapprochement.

Dans une seconde phase, le Conseil des ministres devrait être appelé à fixer des "taux pivots" communs de taxation et à déterminer leur nombre, les marges de variation laissées aux Etats-membres ainsi que les modalités du rapprochement progressif à opérer d'ici 1992.

5.1.6 - Déductions

La T.V.A. ayant grevé l'acquisition des biens ou services utilisés pour les besoins de l'exploitation est déductible de la T.V.A. due sur les affaires réalisées. C'est cette règle fondamentale qui constitue toute l'originalité de la T.V.A.

Exemple : Soit une entreprise créée au début d'un exercice qui aurait vendu à la clôture de celui-ci toute sa production de l'année.

- Matières premières achetées et utilisées pendant l'exercice : 100 000 F. + (T.V.A.18,6 %) 18 600	118 600 F
- Dépenses d'exploitation grevées de la T.V.A. 200 000 F + (T.V.A.18,6 %) 37 200	237 200 F
- Dépenses d'exploitation non grevées de la T.V.A. (salaires)	300 000 F
- Annuité d'amortissement (1/10ème) d'un outillage utilisé au cours de l'exercice pour 120 000 F + T.V.A. ayant grevé cet achat prise en compte en totalité : 22 320	34 320 F
Prix de revient total des produits fabriqués et vendus (A)	690 120 F
Prix de vente de ces produits : 750 000 F + (T.V.A. 18,6 %) 139 500	(B) 889 500 F
Différence (B - A)..... (C)	199 380 F
T.V.A. due au Trésor par l'entreprise 139 500 F - (18 600 + 37 200 + 22 320)	(D) 61 380 F
Bénéfice avant impôt sur les sociétés (C- D)	138 000 F

Les différents Etats-membres de la Communauté n'appliquent pas tous le système de déduction de la T.V.A. amont sur l'ensemble des biens et services. C'est ainsi, par exemple, qu'en France aucune déduction n'est admise pour les produits pétroliers, gasoil excepté (voir infra § 5.2.2 et § 5.2.3). C'est pourquoi la Commission Européenne a déjà proposé, dans le souci d'harmoniser cette matière, une liste de dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la T.V.A. (proposition de la 12ème directive T.V.A.)

5.1.7 - Exonérations - Application territoriale de la T.V.A.

Nous ne citerons que les exonérations en rapport avec le transport routier de marchandises, qui sont explicitement mentionnées dans les législations fiscales des différents Etats-membres. Il s'agit :

- a) à l'intérieur d'un pays :
 - des opérations d'assurance,
 - des péages autoroutiers (pour la France uniquement),
- b) en matière d'importation :
 - des prestations de services se rapportant à l'importation de biens et dont la valeur est incluse dans la base d'imposition de ces biens,
 - des biens mis sous un régime de transit ou d'admission temporaire.
- c) de toutes les exportations; pour que l'exonération des exportations soit totale et ne se limite pas à la valeur ajoutée par l'entreprise exportatrice, cette dernière dispose des mêmes droits à déduction que si le produit exporté avait été vendu sur le marché intérieur.

Exemple : Soit un produit vendu en France au prix de 11 860 F (dont T.V.A. 1 860 F). Par hypothèse, le prix de revient de ce produit est de 7 000 F et la T.V.A. incluse dans ce prix de revient s'élève à 600 F.

En cas d'exportation, ce produit est exonéré de la T.V.A. (11 860 - 1 860). En outre l'exportateur a le droit de déduire (récupérer) des versements qu'il effectue par ailleurs au Trésor la T.V.A. incluse dans le prix de vente, soit 600 F supplémentaires.

Son profit s'établit alors comme suit pour un prix de vente à l'étranger de 11 860 F - 1 860 = 10 000 F :
 $10\ 000 - 7\ 000(\text{prix de revient}) + 600(\text{récupération de la T.V.A.}) = 3\ 600\ \text{F}$
(l'exportateur peut, bien sûr, répercuter les 600 F de T.V.A. récupérée sur le prix de vente : il réalisera alors un profit de 3 000 F).

L'exonération des exportations est la contrepartie de la taxation des importations. En effet, comme nous l'avons déjà précisé, toute importation est soumise, lors de l'arrivée d'un produit dans le pays de destination, à la T.V.A. de ce pays (au taux appliqué sur le marché intérieur aux produits de même nature). Inversement, toute exportation donne lieu, au profit de l'exportateur, à une franchise de la T.V.A. et, par le biais du système de déduction, soit à un crédit de la T.V.A. qui a grevé le prix de revient du produit exporté (à imputer sur les affaires "intérieures" de l'exportateur), soit au remboursement de cette T.V.A. déductible, si la T.V.A. due par l'entreprise pour ses affaires "intérieures" est inférieure à la T.V.A. déductible.

Ce principe de remboursement s'applique aussi bien à l'exportateur national ("résident") qu'à l'exportateur étranger ("non résident") : par exemple, un Allemand qui effectue une exportation à partir du territoire français. Le remboursement de la T.V.A. obéit à des règles homogènes introduites par la 8ème directive de la Communauté Européenne et ne semble pas rencontrer de problème particulier d'application sur le terrain.

Ainsi pour deux pays membres de la C.E.E., les produits originaires de chaque pays ont, à égalité de prix hors taxe, des "chances" équivalentes sur le territoire de l'autre pays. On peut également remarquer que cette neutralité de la T.V.A. sur le plan international est obtenue même si les Etats concernés ont des taux de T.V.A. différents.

5.2 - Application au transport routier de marchandises

Les opérations, biens et services ayant trait au transport routier de marchandises, concernés par la T.V.A. sont :

- l'acquisition de véhicules utilitaires,
- la location de véhicules utilitaires,
- l'achat de gasoil,
- l'achat de lubrifiants, de pneus et les réparations (pièces et main d'oeuvre),
- les dépenses courantes de séjour des chauffeurs (frais d'hébergement et de restauration),
- les péages autoroutiers,
- la fourniture du service "transport" proprement dit.

Sauf pour l'acquisition de véhicules utilitaires (voir § 5.2.1), les règles qui s'appliquent dans ces différentes matières diffèrent selon que l'on s'attache au transport effectué en totalité à l'intérieur d'un même pays (voir § 5.2.2) ou bien au transport international (voir § 5.2.3).

5.2.1 - Acquisition de véhicules utilitaires

L'acquisition d'un véhicule utilitaire est soumise, contrairement aux autres opérations concernées par la T.V.A. qui, elles, obéissent au principe de territorialité, à la règle de la nationalité ou du siège; elle est donc taxée non pas dans le pays d'acquisition, si celui-ci est différent du siège, mais dans ce dernier.

C'est ainsi que l'achat par un transporteur d'un camion dans un autre pays de la Communauté que celui de son siège est exonéré de la T.V.A. qui y est applicable pour être imposé dans le pays de son siège, au taux qui y est en vigueur. L'éventuel gain d'une telle opération résiderait alors dans l'application, dans le pays d'achat, notamment lorsque celui-ci n'est pas producteur, d'un prix hors taxes plus bas, en raison d'une concurrence accrue sur un marché "non captif" par telle ou telle marque nationale. Ces opérations sont néanmoins "découragées" par les réglementations nationales techniques qui imposent des contrôles, parfois tatillons, avant l'immatriculation dans le pays du siège du camion acheté dans un autre pays ("admission à titre isolé du véhicule").

La T.V.A. ne frappe, en principe, pas seulement les véhicules neufs, mais aussi les véhicules d'occasion, notamment lorsque la transaction a lieu entre professionnels, assujettis, par définition, à la T.V.A. En Allemagne fédérale, en Belgique et au Royaume-Uni la revente d'un véhicule d'occasion est soumise à la T.V.A. pour la totalité du prix de revente. En France, la T.V.A.

peut être appliquée soit sur la différence entre le prix d'achat et le prix de revente, ce qui a pour effet de restreindre les droits à déduction, limités sur la partie correspondant à l'intervention de revendeur, soit sur la totalité du prix de revente, ce qui a pour avantage de permettre la déduction de la totalité de la T.V.A. amont.

Que la T.V.A. vise les véhicules neufs ou les véhicules d'occasion, elle est toujours déductible pour l'assujetti. De même, toutes les autres règles générales de la T.V.A., précédemment indiquées, trouvent ici une application entière. En ce qui concerne le taux de la T.V.A. qui est identique s'agissant de véhicules neufs ou d'occasion, il est indiqué dans le paragraphe qui suit (§ 5.2.2).

5.2.2 - Transport intérieur

Ce type de transport intéresse actuellement les seules entreprises "résidentes". Il intéressera, également, en cas d'autorisation du "cabotage", les entreprises de tous les Etats-membres de la Communauté qui devraient alors se placer, sur le plan fiscal, sous l'empire réglementaire et tarifaire du pays d'exécution de la prestation (principe de territorialité), sauf pour ce qui concerne l'acquisition des véhicules (principe du siège - voir supra sous § 5.2.1.)

Les règles applicables, dans les différents Etats-membres, sur les diverses composantes du transport sont celles exposées dans le § 5.1. Toutes les opérations afférentes au transport, citées en début du § 5.2, sont donc soumises à la T.V.A. du pays concerné. Quelques précisions doivent, néanmoins être apportées :

- a) Le prix des produits pétroliers comprend des taxes indirectes autres que la T.V.A. dénommées "droits d'accise" (voir infra, chapitre II § 9.1). Dans ce cas l'assiette sur laquelle la T.V.A. est calculée comprend ces taxes, en principe non déductibles.
- b) Le prix des pièces de rechange et celui des pneumatiques comprend en Irlande une taxe spéciale ("droit d'accise") non déductible, s'élevant, respectivement, à 25 % et 10 % de la valeur d'importation de ces biens (situation au 1er septembre 1983). Dans ce cas, comme dans le précédent, l'assiette de la T.V.A. comprend cette taxe spéciale.
- c) Le droit à déduction souffre de quelques exceptions. C'est ainsi que :
 - En France, la T.V.A. sur le gasoil n'est déductible, en transport intérieur, qu'à hauteur de 50 % et qu'aucune déduction n'y est admise pour la T.V.A. sur les lubrifiants.;
 - En France, au Danemark, en Irlande, en Italie et aux Pays-Bas, en partie, la T.V.A. sur les dépenses courantes des chauffeurs routiers n'est pas déductible.
- d) Parmi les pays ayant institué des péages autoroutiers (France, Espagne, Portugal, Italie, Grèce) seule la France n'applique pas sur leurs tarifs de T.V.A.

En ce qui concerne les taux de T.V.A. applicables sur les différentes composantes du transport, citées au début du § 5.2, le tableau qui suit indique ceux en vigueur le 1/1/1987 dans les différents pays de la Communauté.

Taux de T.V.A. applicables sur les différentes composantes du transport routier de marchandises	
Allemagne	14 %
Belgique	19 % (1)
Danemark	22 %
Espagne	12 %
Grèce	18 %
France	18,6 %
Irlande	25 % (2)
Italie	18 %
Luxembourg	12 %
Pays-Bas	20 %
Portugal	16 % (3)
Royaume-Uni	15 %

(1) sauf T.V.A. sur gasoil et lubrifiants qui s'élève à 25 %

(2) sauf T.V.A. sur la prestation "transport" et sur la location de véhicules qui s'élève à 10 %

(3) sauf T.V.A. sur gasoil et sur péages autoroutiers qui s'élève à 8 %

On peut constater que les taux appliqués sur les différentes composantes du transport sont, pour la plupart, les "taux normaux" indiqués plus haut dans le § 5.1.5, ce qui permet de penser que l'harmonisation des taux n'est pas un problème spécifique du secteur des transports, mais touche l'ensemble des secteurs économiques.

5.2.3 - Transport international

Comme nous l'avons vu dans le § 5.1, le grand principe qui régit la T.V.A., lorsqu'un service ou un bien franchissent une frontière intérieure de la Communauté, est la détaxation de l'exportation et la taxation de

l'importation. Nous avons déjà examiné l'application de ce principe en matière d'acquisition de véhicules utilitaires (§ 5.2.1). Nous allons ci-dessous examiner son application dans les autres domaines, lorsque cette application déroge au régime général et à celui appliqué en matière de transport intérieur:

- a) Dans le domaine d'achat d'huiles minérales et de pneus, des réparations, des dépenses courantes des chauffeurs et des péages autoroutiers, il y a deux points à évoquer :

. Le premier concerne l'admission dans le pays de destination ou de transit d'une certaine quantité de gasoil, acheté dans un autre pays, en franchise de T.V.A. Il s'agit donc de l'admission d'une importation définitive (le gasoil devant être consommé) sans paiement de T.V.A., le transporteur ayant, par ailleurs, obtenu un remboursement de T.V.A. auprès du pays de provenance, au titre de l'exportation de biens. Il doit être, néanmoins, précisé que cette exonération n'est que provisoire, car le prix du gasoil sera intégré dans le prix des marchandises transportées, ces marchandises étant pleinement soumises à la T.V.A. lors de leur vente au consommateur final.

Depuis le 1er juillet 1984 la franchise en question ne peut être inférieure à 200 litres de gasoil. Il est actuellement proposé par la Commission Européenne (proposition de directive) de porter cette franchise à 600 l. En pratique, deux Etats-membres seulement, l'Allemagne et la France, limitent respectivement à 200 l. et 300 l. la quantité de gasoil contenu dans les réservoirs normaux des véhicules utilitaires, qui est admise en franchise. Cette limitation constitue, de l'avis de la Commission Européenne, l'un des obstacles à l'élimination des contrôles aux frontières intérieures de la Communauté et c'est à ce titre que la Commission demande l'augmentation substantielle de la quantité de carburant admise en franchise.

. Le deuxième point concerne la déductibilité en France de la T.V.A. sur les huiles minérales. En transport international la déductibilité de la T.V.A. sur le gasoil est partielle : portée depuis le 1er novembre 1986 à 85 % de son montant, elle sera totale à compter du 1er septembre 1987.

- b) En ce qui concerne l'assujettissement à la T.V.A. de la prestation de service "transport international", en toute logique, les transports internationaux devraient être imposables, dans chaque pays traversé, pour la partie de trajet effectué à l'intérieur de ses frontières, ou tout au moins, dans le pays d'exportation pour le trajet depuis le point de départ jusqu'à la frontière, et dans le pays de destination pour le trajet depuis la frontière du pays d'exportation jusqu'au point d'arrivée, quelque soit le nombre de pays de transit.

Cette règle se révèle néanmoins de portée plutôt théorique et son application pratique fort complexe, surtout lorsque l'on sait que l'assujettissement à la T.V.A. d'une partie du trajet donnera, lorsqu'il s'agira de soumettre les produits transportés à la T.V.A. au niveau de la consommation, à une déduction de la T.V.A. antérieure.

C'est pourquoi les Etats-membres de la Communauté, après avoir traversé une première phase lors de laquelle ils n'exonéraient, à raison du prix afférent au trajet effectué sur leur territoire, que les transports ayant pour destination un autre pays (régime des exportations) pratiquent aujourd'hui l'exonération totale de la T.V.A. de la prestation "transport international" qu'il s'agisse de transport pour compte propre ou pour compte d'autrui et quelque soit le sens du transport (à destination ou en provenance de l'étranger).

Concernant le transport en provenance de l'étranger, l'exonération s'applique dans le pays d'importation définitive des biens jusqu'au premier lieu de destination, le transport au delà de ce lieu étant imposé dans les conditions normales.

Sont également exonérés de la T.V.A. les transports de marchandises en provenance ou à destination de l'étranger, lorsque les marchandises transportées sont placées ou sont destinées à être placées sous un régime suspensif au point de vue taxation (par exemple, transit, admission temporaire); d'ailleurs, comme il a été déjà mentionné plus haut (voir § 5.1.7) les marchandises transportées dans ces conditions sont, elles aussi, exonérées de la T.V.A. Comme il ne s'agit que d'une exonération "technique", la totalité du prix de transport, ainsi que celui des prestations annexes au transport, (par exemple, chargement, déchargement, manutention, emballage, magasinage etc.) est ensuite intégrée dans le prix des produits transportés qui sont, ainsi, soumis, au stade de la consommation, à la T.V.A. du pays de vente de ces produits.

Il doit être, enfin, noté que si un transport international en provenance ou à destination d'un autre pays de la Communauté est exécuté au moyen d'un véhicule de location, le prix de la location est exonéré de la T.V.A., la location étant considérée être une prestation annexe au transport proprement dit. La valeur de la location est alors comprise dans la base d'imposition des biens transportés et imposée en même temps qu'eux lors de la vente au consommateur final.

- c) Un autre thème à aborder est celui du remboursement de la T.V.A. payée à l'occasion d'une opération de transport international par un transporteur, dans un pays de la Communauté autre que celui de son siège (pays de transit ou de destination), d'une part, sur les huiles minérales, d'autre part, sur d'autres dépenses, par exemple, les réparations (pièces et main d'oeuvre), sur les frais d'hébergement et de repas des chauffeurs, sur les péages autoroutiers etc. La règle applicable en la matière est que les transporteurs non-résidents, ont, en ce cas, droit au remboursement de la T.V.A. visée, dès lors que cette T.V.A. est déductible pour les transporteurs résidents. Ces transporteurs ne sont assujettis à la T.V.A. pour les biens et services en question dans leur propre pays non plus. Ce traitement particulier, tout comme l'admission en franchise de T.V.A. d'une certaine quantité de gasoil contenue dans le réservoir des véhicules utilitaires, proviennent du fait que si le transport en question avait lieu à l'intérieur du même pays, le transporteur aurait le droit de déduire la T.V.A. ayant frappé les biens et services amont. C'est ainsi qu'à défaut de pouvoir prétendre à des déductions d'un pays à l'autre, on a institué un système de remboursement. Mais l'exonération n'est pas définitive: en effet, les différentes composantes du transport international seront intégrées dans le prix de vente des produits transportés qui, eux, seront normalement soumis à la T.V.A. du lieu de leur vente.

Comme nous l'avons déjà indiqué (voir supra § 5.2.2 sous c), certains Etats-membres de la Communauté n'admettent pas au bénéfice de la déductibilité toutes les dépenses effectuées à l'occasion d'un transport. Dans ce cas, la T.V.A. afférente à ces dépenses ne peut pas non plus être remboursée aux non-résidents. Le tableau qui suit indique pour un certain nombre d'Etats-membres de la Communauté les possibilités de remboursement en octobre 1986.

DEPENSES OUVRANT DROIT A REMBOURSEMENT DE LA T.V.A. EN TRANSPORT INTERNATIONAL

Etats membres	Poste de dépense	Gasoil	Lubri-fiants	Pneus et réparations	Depenses courantes des chauffeurs	Péages auto-routiers
Allemagne		oui	oui	oui	oui	pas de péage
Belgique		oui	oui	oui	oui	pas de péage
Danemark		oui	oui	oui	non	pas de péage
France		oui (1)	non	oui	non	pas de TVA sur peage
Irlande		oui	oui	oui	non	pas de péage
Italie		oui	oui	oui	non	oui
Luxembourg		oui	oui	oui	oui	pas de péage
Pays-Bas		oui	oui	oui	oui/non(2)	pas de péage
Royaume-Uni		oui	oui	oui	oui	pas de péage

(1) jusqu'à hauteur de 85 % du 1/11/1986 au 31/8/1987; 100 % à compter du 1/9/1987.

(2) oui : hébergement,
non : repas et boissons.

Il doit être observé, concernant les réparations, que le remboursement obtenu dans le pays tiers et le non-assujettissement de ces mêmes réparations dans le pays du siège sont obtenus lorsque les réparations ont été effectuées à l'occasion de l'exécution d'un transport international. Dans le cas contraire, c'est à dire lorsque le camion est envoyé dans un autre pays de la Communauté dans le but d'être réparé, la réparation est passible de la T.V.A. lors de la réintroduction du véhicule dans le pays du siège.

d) Le dernier point à aborder concerne le philosophie du système "exonération des exportations - imposition des importations", en liaison avec l'harmonisation accrue de la liquidation et du recouvrement de la T.V.A. La Commission Européenne préconise, en effet, la création d'un système informatisé de compensation qui permette de simplifier les transactions intracommunautaires en les traitant de la même façon que les ventes et les achats effectués à l'intérieur d'un pays membre. C'est ainsi que la perception de la T.V.A. pourrait se faire non plus à la frontière, mais dans l'Etat-membre d'exportation, le pays d'importation étant crédité de la somme correspondante.

On peut, quant à nous, penser que la mise en place d'un système informatisé de compensation pourrait également permettre d'opérer des déductions de T.V.A. d'un pays à l'autre, en remplacement du système actuel de remboursement qui requiert des démarches administratives parfois complexes dans les différents pays, ce qui ne pourrait être qu'un facteur accru d'intégration du marché.

6 - IMPOT SUR LES SOCIETES

6.1 - Définition

L'impôt sur les sociétés est un prélèvement fiscal direct opéré sur le bénéfice de certaines sociétés (essentiellement les sociétés de capitaux) quelque soit leur activité particulière.

6.2 - Assujettis

La plupart des Etats-membres considèrent comme principaux assujettis les sociétés de capitaux et assimilées. Pour ce qui est des sociétés de personnes, la situation varie d'un Etat à l'autre : par exemple, en Allemagne, elles ne sont jamais concernées par cet impôt, en France elles n'y sont en principe pas assujetties mais peuvent demander à l'être, en Belgique, au contraire, elles sont assujetties mais peuvent dans certains cas demander à ne pas l'être.

Les sociétés concernées doivent, en général, pour être imposables dans un pays déterminé, y disposer d'un établissement stable. La société qui n'a pas d'établissement stable dans le pays où elle encaisse des revenus d'exploitation est, en principe, imposable pour ces revenus dans le pays de son siège, conformément aux conventions internationales sur les doubles impositions liant les Etats-membres de la Communauté.

6.3 - Assiette

L'assiette de l'impôt est constituée par le bénéfice de la société. Les législations fiscales des Etats-membres s'inspirent, dans les grandes lignes, des mêmes principes quant à la définition du bénéfice imposable et à la méthode de sa détermination. C'est ainsi que chacune de ces législations nationales contient des dispositions relatives aux éléments essentiels pour le calcul du bénéfice imposable, comme l'amortissement, les plus-values et les moins-values, les réserves et les provisions, le report des pertes et l'évaluation des autres postes de l'actif et du passif. Mais dès qu'on entre dans les détails de ces régimes nationaux, on constate de multiples différences qu'il n'est pas possible de développer dans les limites de ce rapport. Aucune mesure d'harmonisation n'a pas encore été proposée par la Commission Européenne. Le sujet est néanmoins fort important car on devrait tendre vers le plus haut degré de neutralité fiscale, de telle sorte que les mouvements de capitaux soient déterminés par des impératifs économiques et non par des considérations fiscales propres à l'un ou l'autre Etat.

Un thème qui intéresse particulièrement les entreprises de transport, en liaison avec la création d'établissements à l'étranger, est celui de l'imposition des bénéfices et de l'imputation des pertes réalisés à l'étranger.

Les six Etats fondateurs de la Communauté n'imposent pas, dans leurs relations réciproques, les bénéfices réalisés à l'étranger dans le cadre d'établissements stables ou de filiales, et appliquent ce qu'il est convenu d'appeler la méthode d'exemption; trois autres Etats-membres (le Royaume-Uni, l'Irlande et le Danemark) imposent les bénéfices de ces établissements stables ainsi que les bénéfices distribués par les filiales étrangères à la société-mère nationale, mais permettent de déduire du montant de l'impôt national le montant de l'impôt étranger (dans la limite du montant de l'impôt national correspondant) et appliquent ce qu'il est convenu d'appeler la méthode d'imputation.

Les deux méthodes n'aboutissent pas toujours au même résultat. C'est ainsi qu'avec le système d'imputation, si le taux de l'impôt est plus faible à l'étranger, l'avantage qui en résulte est en principe perdu pour l'entreprise et profite au Trésor public. Au contraire, ce système permet de tenir compte systématiquement des pertes enregistrées à l'étranger dans les établissements stables tandis que la méthode d'exemption ne le permet, en principe, pas.

Dans ses propositions de directives concernant les fusions et le régime des sociétés mères et filiales, la Commission Européenne s'est déjà prononcée, pour des raisons de concurrence, en faveur de la méthode d'exemption. Elle estime en effet que le niveau de l'imposition des entreprises exerçant leur activité sur le territoire d'un Etat déterminé ne doit dépendre ni de la nationalité de ces entreprises, ni de l'origine de leurs capitaux. Par ailleurs, dans la proposition de règlement concernant le statut de la société européenne, elle a prévu un système qui, dans le cadre de la méthode d'exemption, permet de tenir compte des pertes enregistrées à l'étranger dans les établissements stables ou filiales, système qui pourrait être étendu à l'ensemble des sociétés.

A court terme, on peut probablement tolérer une co-existence des deux méthodes. A plus long terme, il sera nécessaire de choisir, ce qui obligera certains Etats à renoncer à un principe fondamental de leur droit fiscal et soulèvera donc des difficultés.

6.4 - Taux et système d'imposition.

En matière de systèmes d'impôt des sociétés, le phénomène caractérisant leur évolution pendant les dernières années est le passage dans plusieurs Etats-membres au système d'imposition dit du crédit d'impôt. Ce système consiste à imputer, soit une partie, soit la totalité de l'impôt des sociétés prélevé sur les bénéfices distribués (dividendes), sur l'impôt sur le revenu dû par l'actionnaire à raison de ces dividendes; il vise à alléger ou à supprimer la double imposition économique des dividendes. Cette double imposition économique constitue la caractéristique du système d'imposition dit classique en raison du fait que ce système ne prévoit aucune intégration de l'imposition de la société distributrice et de l'imposition de l'actionnaire.

Actuellement, un système de crédit d'impôt est en vigueur dans huit Etats-membres. Seul les Pays-Bas, le Luxembourg et le Portugal appliquent encore le système classique. En Grèce, il y a un système particulier : le dividende n'est pas compris dans la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés.

Malgré le fait que la majorité des Etats-membres appliquent le système du crédit d'impôt, on est encore loin d'un système harmonisé. En effet, des différences importantes subsistent toujours, notamment pour les deux éléments qui jouent un rôle déterminant dans le degré d'allègement de la double imposition économique des dividendes, à savoir les taux de l'impôt des sociétés d'une part et les taux de crédit d'impôt à accorder à l'actionnaire d'autre part. Cette constatation vaut en particulier pour les taux du crédit d'impôt qui varient de 100 % en Allemagne et en Italie, ce qui signifie une imputation totale de l'impôt prélevé sur les bénéfices des sociétés, à 25 % au Danemark, les autres Etats-membres qui ont introduit le système du crédit d'impôt ayant adopté une position intermédiaire. La Commission Européenne a déjà proposé un système commun de crédit d'impôt mais qui n'a pas été adopté à ce jour.

En ce qui concerne les taux de l'impôt, les écarts entre les Etats-membres sont moins prononcés que ceux existant entre les taux de crédit d'impôt, mais les différences ne sont pas négligeables.

Actuellement la seule proposition existante en matière d'harmonisation de taux, faite par la Commission Européenne, préconise tant pour l'impôt sur les sociétés que pour le crédit d'impôt, des taux se situant dans une fourchette de 45 à 55 %. Vu la tendance à la réduction du niveau d'imposition des entreprises, on peut estimer que cette proposition pourrait être abandonnée, en tout cas pour ce qui concerne le taux de l'impôt sur les sociétés.

Le tableau qui suit donne, au 1er juillet 1986, un aperçu des taux d'imposition et de ceux du crédit d'impôt dans les différents Etats-membres.

TAUX DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES ET DU CREDIT D'IMPOT (Situation au 01/07/1986)

SYSTEME	ETAT-MEMBRE	IMPOT SUR SOCIETES	CREDIT D'IMPOT	
			a) en % du dividende brut	b) en % de l'impôt sur sociétés
Système classique	Luxembourg	40 % (sur bénéfices supérieurs à FL 1 312 000) (1)	-	-
	Pays-Bas	42 %	-	-
	Portugal	34,2 % - 47,2 % (2)	-	-
Système d'imputation classique	Belgique	45 % (sur bénéfices supérieurs à 14 400 000 FB)(1)	a) 40,87 % b) 49,95 %	
	Danemark	50 %	a) 25 % b) 25 %	
	France	45 %	a) 50 % b) 61,11 %	
	Irlande	50 % (sur bénéfices supérieurs à IRL 35 000)(1)	a) 35/65 du dividende b) 53,846 %	
	Espagne	35 % (3)	a) personnes physiques : 10 % (taux normal 15%) b) sociétés : 50 %	
	Royaume-Uni	35 % (sur bénéfice supérieurs à £ 500 000 (1)	a) 29,71 % b) 82,85 %	
Système de déduction du dividende de la base d'imposition	Grèce	49 %	(les dividendes sont déductibles des bénéfices)	
Système d'imputation intégrale de l'impôt sur les sociétés	Allemagne	56 % : pour bénéfices non distribués 36 % : pour bénéfices distribués	a) 9/16 du dividende b) 100 % de l'impôt sur bénéfices distribués	
	Italie	36 % d'impôt sur les sociétés plus 16,2 % d'impôt local (ILOR)(4) : taux effectif global -->46,368 %	a) 9/16 du dividende b) 100 % (mais pas de crédit d'impôt pour l'ILOR)	

(1) Des taux inférieurs sont appliqués lorsque les bénéfices sont au-dessous de ce montant

(2) Impôt cédulaire sur le commerce 30 % - 40 %; impôt additionnel sur les bénéfices non distribués (6 % - 12 %)

(3) Impôt additionnel de 2 % au profit des Chambres de commerce.

(4) L'I.L.O.R. est imputable (déductible) sur l'assiette de l'impôt sur les sociétés; le dividende n'est pas de nouveau soumis à l'I.L.O.R.

C H A P I T R E I I
L A F I S C A L I T E S P E C I F I Q U E

- 7 - LA FISCALITE SPECIFIQUE LIEE A L'ACQUISITION
DE VEHICULES UTILITAIRES
- 8 - LA FISCALITE SPECIFIQUE LIEE A LA POSSESSION
DE VEHICULES UTILITAIRES
- 9 - LA FISCALITE SPECIFIQUE LIEE A L'USAGE DE
VEHICULES UTILITAIRES

7 - LA FISCALITE SPECIFIQUE
LIEE A L'ACQUISITION DE VEHICULES UTILITAIRES

7.1 _ TAXES A L'ACHAT

7.2 - TAXES A L'IMMATRICULATION

7.1 - TAXES A L'ACHAT

Tous les pays de la Communauté Européenne soumettent l'acquisition d'un véhicule utilitaire à la T.V.A. suivant les modalités de droit commun indiquées dans le chapitre précédent (voir § 5.2.1.) (1), notamment en ce qui concerne le taux de taxation et la déductibilité de la T.V.A. amont.

Parmi les dix pays composant la Communauté avant l'élargissement de celle-ci à l'Espagne et au Portugal, seuls quatre disposent, en dehors de la T.V.A., d'une taxe spécifique frappant l'acquisition de véhicules utilitaires :

- au Danemark, la taxe spécifique a comme assiette le prix ordinaire auquel le véhicule est vendu y compris la T.V.A., mais non compris la taxe spécifique (2). Le montant de cette taxe est très élevé et peut faire presque doubler le prix pris en compte dans l'assiette. Le champ d'application de cette taxe est néanmoins réduit car les véhicules utilitaires d'un poids total autorisé en charge supérieur à 4 tonnes sont totalement exonérés, lorsqu'ils sont destinés au transport de marchandises;
- en Grèce, le système applicable, après l'introduction de la T.V.A. le 1er janvier 1987, ne nous est pas connu. Jusqu'à cette date diverses taxes indirectes étaient en vigueur. Leur taux était généralement supérieur à celui du droit commun, ce qui autorise à penser, que même après l'introduction de la T.V.A., une partie de ces taxes devrait subsister. Au 1er juillet 1985 le système de taxation était conçu comme suit :
 - a) véhicules utilitaires fabriqués ou montés en Grèce : ils sont soumis à un impôt spécial sur la consommation; l'assiette est composée du prix de vente réduit de 40 % lorsque la valeur ajoutée locale est supérieure à 25 %; cette réduction est plafonnée à hauteur de 24 % du prix de vente, quand la valeur ajoutée locale est inférieure à 25 %; il y a trois taux de taxation (15 %, 23 %, 70 %); les camions les plus importants sont soumis au plus faible taux.

(1) La Grèce n'ayant introduit la T.V.A. qu'en janvier 1987, c'est à compter de cette date que l'acquisition d'un véhicule utilitaire y est soumise à la T.V.A. Quant au système portugais de T.V.A., il doit s'aligner sur celui des autres pays de la Communauté d'ici à 1989 (voir supra chapitre I § 5.1.1).

(2) Cela signifie que la T.V.A. ne s'applique pas sur la taxe spécifique, ce qui constitue une exception à la règle généralement admise selon laquelle la T.V.A. s'applique sur le prix toutes taxes comprises, autres que la T.V.A., (voir chapitre I § 5.1.3).

b) véhicules utilitaires importés

- . les camions sont assujettis sur valeur C.A.F. à :
 - un droit d'entrée de 1,1 % (pays de la Communauté),
 - un impôt spécial sur la consommation de 15 %,
 - des frais administratifs de 4 %
 - . les camions frigorifiques sont assujettis sur valeur C.A.F. à :
 - un droit d'entrée de 0,9 % (pays de la Communauté),
 - un droit de timbre de 3,6 %,
 - des frais administratifs de 5,36 %.
- en Irlande, la taxe est calculée sous la forme d'un pourcentage du prix recommandé du véhicule majoré de la taxe en question ainsi que de la T.V.A. Le taux de taxation s'élevait, en 1985, à 6,5 %. En ce qui concerne les véhicules utilitaires d'occasion la taxe est calculée selon un pourcentage de la taxe qui serait applicable à un véhicule neuf équivalent vendu en Irlande, compte tenu de l'âge du véhicule concerné (par exemple, un véhicule d'occasion de 18 mois d'âge est soumis à une taxe égale à 80 % de la taxe totale.
- en Italie, toute acquisition de véhicule passible de la T.V.A. est soumise à une taxe forfaitaire sur les transferts d'un montant extrêmement faible (20 000 Lit en 1985).

Toutes les taxes spécifiques ci-dessus sont régies par le principe de la nationalité ce qui signifie qu'elles sont supportées, sans possibilité de déduction, par les entreprises résidentes. A l'inverse les non-résidents ne supportent pas, en principe, ces taxes (sauf peut être s'agissant de la taxe applicable en Italie), si le véhicule acheté est réexporté.

Précisons enfin, qu'il n'y a actuellement aucun projet en cours pour l'harmonisation ou même la suppression de ces taxes vu qu'elles ne sont significatives que dans deux pays, en Grèce et en Irlande.

7.2 - TAXES A L'IMMATRICULATION

Parmi les 10 pays faisant partie de la Communauté Européenne avant le dernier élargissement, seuls le Danemark et le Royaume-Uni n'ont pas introduit de taxe à l'immatriculation. Pour les autres Etats-Membres la situation en 1985 était comme suit :

- en Allemagne Fédérale, les droits d'immatriculation s'élèvent à 26 DM (+ 3 DM au titre du timbre) pour l'immatriculation d'un nouveau véhicule; à 33,8 DM par la suite s'il n'y a pas changement du lieu d'immatriculation et 39,8 DM (+ 3 DM au titre du timbre) s'il y a changement du lieu d'immatriculation.
- en Belgique, les droits d'immatriculation s'élèvent aux sommes suivantes :
 - plaque et certificat d'immatriculation 800 FB
 - duplicata d'une plaque d'immatriculation 600 FB
 - certificat d'immatriculation 500 FB
 - duplicata d'un certificat d'immatriculation 500 FB
- en France, il y a outre la taxe à l'immatriculation proprement dite, une taxe parafiscale :

. La taxe principale qui peut être fixe ou proportionnelle est, dans la cadre de la mise en oeuvre de la décentralisation, perçue par les régions. C'est donc le conseil régional qui fixe, dans chaque région, le taux unitaire de la taxe proportionnelle (par cheval fiscal) applicable aux cartes grises délivrées dans son ressort territorial. Le taux de la taxe proportionnelle est réduit de moitié pour les véhicules utilitaires d'un poids total en charge supérieur à 3,5 tonnes. Tant le taux plein que le taux réduit sont réduits de moitié (soit 1/4 du taux plein pour les véhicules utilitaires d'un poids total en charge supérieur à 3,5 tonnes) pour les véhicules ayant plus de 10 ans d'âge. En ce qui concerne la taxe fixe, elle s'applique à certains véhicules et certains documents. Son taux est déterminé par référence au taux unitaire de la taxe proportionnelle selon des proportions qui s'imposent aux régions. C'est ainsi que pour l'immatriculation d'une remorque le montant de la taxe fixe s'élève à 1,5 fois le taux unitaire proportionnel et le duplicata d'un certificat à 1 fois ce taux.

En raison de ce système de liberté de fixation des taux, le taux unitaire varie beaucoup d'une région à une autre. Ainsi en 1985, le taux unitaire par cheval fiscal, s'est situé dans une fourchette allant de 40,2 FF à 75 FF, la moyenne nationale étant de l'ordre de 56 FF.

. En ce qui concerne la taxe parafiscale, elle est perçue pour le développement de la formation professionnelle dans les transports et est additionnelle à la taxe précédente. Ses tarifs variaient en 1986, en fonction du poids total en charge des camions comme suit : 240 F. pour les camions de plus de 3,5 tonnes jusqu'à 6 tonnes, 360 F de 6 tonnes jusqu'à 11 tonnes et 540 F pour les camions de 11 tonnes et plus.

- en Grèce, la taxe à l'immatriculation est perçue lors de la première mise en circulation seulement :
 - . Pour un camion à usage privé d'un poids total supérieur à 4 tonnes, la taxe s'élève à 70 000 DRA + 8 DRA par kg au dessus de 4 tonnes, lorsque la carrosserie du véhicule est fermée, et à 40 000 DRA + 8 DRA par kg au dessus de 4 tonnes, lorsque la carrosserie est ouverte. La taxe est réduite au tiers si les camions appartiennent à des entreprises agricoles ou d'élevage.
 - . Pour les camions affectés au transport public, les tarifs applicables sont:

camions dont le poids total ne dépasse pas 10 tonnes	10 DRA/kg,
" " " est compris entre 10 et 20 tonnes :	7 DRA/kg
" " " est supérieur à 20 tonnes	5 DRA/kg.

Les camions frigorifiques équipés en permanence d'une unité de réfrigération mécanique sont exemptés de la taxe ci-dessus et sont soumis à un prélèvement forfaitaire de 30 000 drachmes.

Lorsqu'un camion de transport public, à l'exception des camions frigorifiques, est remplacé par un autre camion d'un poids total supérieur, la taxe est recalculée en se basant sur la différence entre le poids du nouveau camion et le poids qui figure sur le permis de circulation de l'ancien camion. Le même type de calcul s'applique lorsque l'on ajoute une remorque ou une semi-remorque au camion.

Lorsque les véhicules tractés ou remorqués sont considérés comme des unités indépendantes utilisées pour un transport national, une taxe est perçue qui correspond à la différence entre la somme exigible pour le véhicule considéré comme un train routier et la somme exigible, conformément au calcul selon le poids pour des véhicules considérés comme des unités indépendantes.

- en Irlande, la taxe à l'immatriculation est également perçue lors de la première mise en circulation du véhicule; elle s'élève pour les véhicules utilitaires à 40 £ IRL par véhicule.
- en Italie, l'immatriculation des véhicules est frappée par une série de droits liés aux formalités à accomplir auprès des différents organismes publics tels que la Direction de la Motorisation et le " Pubblico Registro Automobilistico". Le montant total arrondi de ces droits varie entre 12 000 et 20 000 Lit.
- au Luxembourg, la taxe à l'immatriculation frappant tous les véhicules consiste en un droit de timbre fixé à 500 FL.
- aux Pays-Bas, enfin, la taxe à l'immatriculation est fixée comme suit :
 - . tous véhicules :..... 22,5 HFL par an,
 - . remorques et semi-remorques : 59,5 HFL lors de la première immatriculation.

Il est inutile de préciser qu'en raison de leur nature, toutes ces taxes obéissent au principe de la nationalité. Comme pour les taxes spécifiques à l'achat, il n'y a aucun projet en cours pour l'harmonisation des taxes à l'immatriculation qui sont néanmoins d'un poids relativement modéré, sauf en Grèce; dans ce dernier pays, le montant élevé des droits est toutefois quelque peu "compensé" par le fait qu'un véhicule ne peut être ainsi taxé qu' "une fois pour toutes", lors de la première mise en circulation.

8 - LA FISCALITE SPECIFIQUE
LIEE A LA POSSESSION DE VEHICULES UTILITAIRES

8.1 - TAXES ANNUELLES

8.2 - TAXES SUR LES CONTRATS D'ASSURANCE

8.1 - TAXES ANNUELLES

8.1.1 - Généralités

Tous les pays de la Communauté ont déjà institué une taxe de circulation ou équivalente ayant pour effet de taxer annuellement la possession ou la circulation de véhicules utilitaires. Une taxe analogue, non envisagée ici, s'applique sur les voitures particulières ainsi que sur les autocars et les autobus.

En France tous les véhicules utilitaires ne sont pas soumis à la même taxe annuelle. Les véhicules utilitaires de fort tonnage (16 tonnes et plus de poids total autorisé en charge P.T.A.C.) et d'un nombre déterminé d'essieux (véhicules à 2 et 3 essieux, ensembles composés d'une semi-remorque à 1 ou 2 essieux attelée à un tracteur à 2 ou 3 essieux, remorques à 2 essieux) sont soumis à la "taxe spéciale sur certains véhicules routiers", couramment appelée "taxe à l'essieu". Tous les autres véhicules qui ne sont pas soumis à la taxe à l'essieu, sont soumis à la taxe annuelle générale, "la taxe différentielle sur les automobiles", couramment appelée "vignette auto".

Comme on le constatera lors de l'examen de son régime, la taxe à l'essieu est liée plutôt à l'usage qu'à la possession de véhicules utilitaires. Nous avons, néanmoins, opté pour l'étudier avec les taxes annuelles, car elle présente un caractère complémentaire, du point de vue fiscal, à la vignette auto. Nous sommes conforté dans cette position également par le fait qu'aussi bien la vignette auto et les taxes annuelles équivalentes en vigueur dans les autres pays que la taxe à l'essieu sont régies par le principe de la nationalité et non par le principe de la territorialité comme on pourrait s'y attendre dans le cas de la taxe à l'essieu.

Nous allons, dans la suite, examiner, en premier, les taxes annuelles du régime général (§ 8.1.2) et ensuite la taxe à l'essieu (§ 8.1.3). Les montants de taxation pour l'ensemble des taxes annuelles du régime général et de la taxe à l'essieu seront indiqués en fin de paragraphe (§ 8.1.4).

8.1.2 - Taxes annuelles du régime général

8.1.2.1 - Assiette

L'assiette des taxes annuelles (1) en vigueur dans les différents pays n'a fait, jusqu'à présent, l'objet d'aucune harmonisation. Elle est constituée :

- en Allemagne et au Danemark, par le poids total autorisé,
- en Belgique, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas et Royaume-Uni par le poids mort y compris les pleins de carburant et d'huile.,
- en France, par la puissance fiscale française,
- en Grèce, par la charge utile.

(1) Le terme "taxe annuelle" désigne, ci-après, en ce qui concerne la France, la vignette auto exclusivement.

8.1.2.2 - Tarifs

Très souvent les tarifs de taxation ne varient pas uniquement en fonction de l'élément pris en compte dans l'assiette (selon le pays : le poids, la puissance fiscale ou la charge), mais sont également modulés en fonction d'un certain nombre d'autres facteurs censés refléter, dans une certaine mesure, les coûts occasionnés sur les infrastructures routières par les véhicules assujettis. Les principaux facteurs sont :

- en Allemagne, le nombre d'essieux (deux catégories : jusqu'à 2 essieux et plus de 2 essieux); en outre il y est prévu l'exonération, sur demande de l'assujetti, des remorques et semi-remorques, moyennant paiement d'une surtaxe sur les tracteurs autres que ceux utilisés exclusivement en trafic par ferroutage pour lesquels il est prévu une exonération totale.
- en Belgique, l'âge du véhicule (deux catégories : moins et plus de 5 ans d'âge).
- au Danemark, il y a trois facteurs de modulation : la nature du véhicule (tracteur ou remorque et semi-remorque), le nombre d'essieux (jusqu'à 2 essieux et plus de 2 essieux) et la nature du carburant (taxe additionnelle pour véhicules utilisant du gasoil).
- en France, les facteurs de modulation sont deux : l'âge (trois catégories : moins de 5 ans, de 5 à 20 ans, de 20 à 25 ans) et le département d'immatriculation (chaque département dispose actuellement de son propre barème).
- en Grèce, l'utilisation du véhicule pour le transport pour compte propre ou pour compte d'autrui.
- en Irlande, au Luxembourg et aux Pays-Bas, la nature du véhicule (tracteur ou remorque).
- en Italie, il n'existe pas de facteur de modulation particulier.
- au Royaume-Uni il y a une grande diversité de tarifs en raison de la finesse des facteurs de modulation utilisés : nature du véhicule (poids lourds, poids lourds agricoles, poids lourds de forains), types de véhicules et nombre d'essieux (4 type de véhicules et 6 catégories d'essieux).

Vu la grande disparité des assiettes et des facteurs de modulation, il est inutile d'indiquer ci-après les barèmes des taxes annuelles dans les différents Etats-membres (1), car les tarifs de taxation ainsi donnés ne peuvent en aucun cas être comparés les uns aux autres. C'est pourquoi nous présenterons en fin de paragraphe des tableaux harmonisés de taxation élaborés par la Commission Européenne, intégrant l'ensemble des taxes annuelles, c'est à dire, par exemple pour la France, aussi bien la vignette auto que la taxe à l'essieu. Aussi, est-il opportun de procéder préalablement à l'étude la taxe à l'essieu.

(1) Le Comité de Liaison de la Construction Automobile des pays de la Communauté Européenne dont le siège est à Bruxelles, publie annuellement, in extenso, les barèmes de taxation par Etat-membre de la Communauté.

8.1.2.3 - Exonérations - Déductibilité

Les exonérations ou réductions de taxes, prévues par les législations nationales, ne sont pas suffisamment connues. Nous citerons, néanmoins, en raison de son importance, celle en vigueur en Belgique. Il s'agit, en réalité, d'une réduction de taxe accordée aux transporteurs ayant plus de 2 véhicules. Cette réduction s'élève, selon que le parc est composé de véhicules de moins de 7 tonnes ou de 7 tonnes et plus, respectivement, à 10 % et 40 %. Une réduction supplémentaire de 25 %, cumulative avec la précédente, s'applique aux véhicules de 5 ans et plus. Ainsi la réduction peut atteindre 65 % de la taxe, ce qui constitue le plafond légal.

D'autre part, chaque pays de la Communauté exonère de la taxe annuelle en vigueur sur son territoire les véhicules immatriculés dans les autres Etats-membres. Cette exonération réciproque apparaît donc comme le corollaire du principe de la nationalité régissant les taxes annuelles.

Les taxes annuelles ne sont pas déductibles que le véhicule taxé soit utilisé ou non pour le transport international en tout ou partie. Au Danemark, cependant, il est accordé aux véhicules exploités de façon permanente en trafic international un remboursement de 25 % de la taxe annuelle principale et de 75 % de la taxe additionnelle frappant les véhicules utilisant du gasoil (voir supra § 8.1.2.2).

8.1.2.4 - Taxes diverses

En dehors des taxes ci-dessus, il existe en Italie un "droit fixe" appliqué sur les véhicules servant au transport international de marchandises, importées temporairement en Italie et appartenant à des non-résidents. Ce droit fixe s'élève à 1 500 liras par tonne ou fraction de tonne de marchandises transportées. Pour les parcours inférieurs à 100 km, ce droit est de 1 000 liras par tonne ou fraction de tonne de marchandises transportées. Une taxe de caractère analogue est perçue en Allemagne, au profit de l'Institut fédéral pour le transport de marchandises à grande distance. Cette dernière taxe est calculée en fonction du prix du fret transporté et complétée par une taxe fixe.

On peut néanmoins penser qu'aucune de ces taxes n'est appliquée sur les véhicules immatriculés dans la Communauté. En effet, une décision du Conseil des ministres de la Communauté, prise en 1965, interdit le prélèvement de taxes de ce type sur des véhicules utilitaires originaires d'un autre Etat-membre de la Communauté. Les taxes précitées en vigueur en Italie et en Allemagne ne doivent donc viser que les véhicules utilitaires immatriculés dans des pays tiers.

8.1.3 - Taxe à l'essieu

8.1.3.1 - Origine

La création de la taxe à l'essieu en France est le résultat des travaux de la "Commission d'Etudes des Coûts d'Infrastructure" dite "Commission Laval" dont le premier rapport a été présenté en mars 1967 au Ministre de l'Equipement et au Ministre des Transports.

L'objectif de cette Commission était d'étudier la manière dont les différents modes de transport supportaient les coûts d'infrastructure, de faire apparaître les anomalies éventuelles qui fausseraient la concurrence entre ces modes et de suggérer les mesures permettant d'y remédier.

Le principe adopté par la Commission d'étude est le suivant : quel que soit le mode, l'utilisateur doit supporter le coût supplémentaire qu'il impose à la collectivité, c'est à dire le coût marginal social. Ce coût peut être décomposé en un coût marginal d'usage de l'infrastructure et un coût marginal de congestion, de nuisance et d'insécurité.

L'application de ce principe issu de la théorie marginaliste, enrichie par la prise en compte des effets externes, a donné lieu à des calculs d'une grande complexité d'où il ressortait que :

- compte tenu de la fiscalité spécifique qu'ils supportaient déjà, les véhicules particuliers, et les véhicules utilitaires de faible ou moyen tonnage couvraient - et même au-delà pour les véhicules particuliers - leur coût marginal social en rase campagne (la situation est différente en milieu urbain);
- en revanche, en dépit de la fiscalité spécifique existante, les véhicules utilitaires de tonnage élevé ne couvraient pas leur coût marginal social.

Ainsi, la taxe à l'essieu a été conçue comme un moyen de combler la différence constatée entre le coût marginal social des véhicules utilitaires concernés et les impôts spécifiques qu'ils supportaient déjà.

Dans la mesure où l'essentiel du coût marginal social des véhicules gros porteurs est constitué par l'usage des infrastructures, on peut dire, en schématisant, que la taxe à l'essieu a pour but de faire supporter aux transporteurs routiers la dégradation qu'ils causent aux chaussées.

Les principes de la taxe à l'essieu ont été également retenus dans une proposition de directive du Conseil des ministres de la Communauté tendant à remplacer les taxes annuelles de régime général, en vigueur dans les différents Etats-membres (y compris la France), par une taxe d'usage des infrastructures routières. Cette taxe avait la même assiette que la taxe à l'essieu et son taux d'imposition était défini compte tenu de la différence entre la somme des coûts marginaux d'usage des infrastructures routières et la somme des taxes sur les carburants.

Malgré les qualités théoriques évidentes de cette taxe, les difficultés pratiques auxquelles s'est heurtée la mise en place d'une méthode de calcul harmonisée sur le plan international du coût d'usage des infrastructures (voir chapitre liminaire § 2) et la complexité escomptée de son fonctionnement n'ont pas permis sa généralisation à l'ensemble des Etats-membres de la Communauté.

C'est ainsi qu'en attendant une nouvelle tentative d'harmonisation, la France reste le seul pays à appliquer cette taxe.

8.1.3.2 - Assujettis - Assiette - Fait générateur

Seules les véhicules immatriculés en France sont soumis à la taxe à l'essieu, à condition que leur poids total autorisé en charge (P.T.A.C.) ou leur poids total roulant autorisé (P.T.R.A) soit égal à 16 tonnes ou plus et que leur silhouette corresponde, quant au nombre d'essieux, à la typologie faite par le législateur (voir supra § 8.1.1). Comme nous l'avons indiqué, ces véhicules ne sont pas soumis à la taxe annuelle du régime général.

Le fait générateur de la taxe à l'essieu étant constitué par la circulation du véhicule sur la voie publique, le redevable de la taxe peut ne pas être le propriétaire du véhicule mais, en cas de crédit-bail ou de location de longue durée (1 an ou plus), le locataire (1).

8.1.3.3 - Tarifs

La taxe peut être payée soit sur la base d'un tarif trimestriel, soit d'un tarif journalier. Ces tarifs sont modulés suivant (outre le tonnage) :

- le nombre d'essieux : 6 catégories,
- la qualification juridique du transport: compte propre avec véhicules propres, compte propre avec véhicules en location, compte autrui,
- la zone d'activité : longue, de camionnage, courte (2),
- la banalisation ou non du véhicule : possibilité d'acquitter la taxe pour un véhicule d'un poids déterminé sans mentionner son numéro d'immatriculation, ce qui permet au propriétaire de mettre en circulation plusieurs véhicules, sous le lien d'un seul laisser-passer fiscal dit "laisser-passer banalisé".

(1) Par contre, le fait générateur de la taxe annuelle étant la possession du véhicule, cette taxe est normalement due par le propriétaire.

(2) La fusion de ces deux dernières zones devrait conduire à la subsistance de deux catégories au lieu de trois.

Pour préserver la cohérence du système de taxation en fonction de l'usage des infrastructures, il est prévu que tout parcours sur autoroute à péage ouvre droit à une réduction de 5 % du montant de la taxe pour chaque tranche entière de 3 500 km parcourus par l'ensemble de véhicules d'une même catégorie appartenant au même redevable. Cette règle a pour effet d'exonérer de toute taxe annuelle les véhicules utilitaires immatriculés en France, dès lors que leur parcours sur les autoroutes françaises atteint 70 000 km/an. Ainsi contrairement aux taxes annuelles du régime général, la taxe à l'essieu est déductible, sous certaines conditions. Mais comme nous l'avons déjà précisé (voir supra § 8.1.2.3) les véhicules danois bénéficient aussi, en trafic international, de déductions partielles et les véhicules belges d'importantes réductions de taxe.

Le grand nombre de facteurs de modulation auxquels la taxe à l'essieu fait appel, s'il est justifié du point de vue de l'adéquation aux coûts d'usage des infrastructures routières, rend néanmoins l'application du barème de taxation qui en découle bien complexe.

En raison de la longueur du barème de taxation et de l'absence de point de comparaison avec la taxation dans les autres pays, nous n'indiquerons les montants de la taxe à l'essieu que de façon harmonisée avec les autres taxes annuelles dans le § 8.1.4.

8.1.3.4 - Aperçu sur la typologie du parc assujetti - Rendement

Suivant les informations données dans le "Bulletin Officiel des Douanes", au 31 décembre 1985, on dénombrait 242 313 véhicules assujettis à la taxe à l'essieu (+ 1,8 % par rapport à l'année précédente) et 72 015 redevables de cette taxe (+ 0,5 %), le nombre moyen de véhicules exploités par redevable étant légèrement supérieur à 3 (3,4 exactement).

La circulation de l'ensemble de ces véhicules assujettis s'est effectuée à 46,19 % en zone courte, 28,16 % en zone de camionnage et 25,65 % en zone longue. En 1971, année de mise en application de la taxe, la circulation en zone longue s'était établie à 41 % contre 30,4 % "seulement" en zone courte et 28,6 % en zone de camionnage. On constate donc, au fil des ans, une nette tendance du parc assujetti à circuler de moins en moins en zone longue et de plus en plus en zone courte, la circulation en zone de camionnage restant à peu près stable.

Le nombre des véhicules circulant en zone longue et en zone courte est cependant plus élevé, en pratique, que celui figurant dans ces statistiques. L'Administration des douanes chargée de la perception de la taxe admet en effet que les transports (publics ou privés) circulent occasionnellement dans une zone autre que celle pour laquelle ils ont acquitté la taxe au tarif trimestriel à condition qu'ils acquittent la taxe au tarif journalier correspondant à la zone empruntée. Or, en 1984, 6,75 % de l'ensemble des véhicules assujettis ont acquitté la taxe au tarif journalier.

Sur le total des 242 313 véhicules assujettis au 31 décembre 1985, 151 809 étaient exploités en compte propre (63 %) contre 90 504 en compte d'autrui (37 %).

Les véhicules de transport privé circulaient à 46 % en zone courte, 34 % en zone de camionnage et 20 % en zone longue alors que ceux de transport public circulaient à 46 % en zone courte, 35 % en zone longue et 19 % en zone de camionnage. La tendance des véhicules "publics" à circuler plus loin que les véhicules "privés" s'estompe, semble-t-il.

Fin 1985, près de 11,2 % des véhicules exploités en compte propre étaient pris en location, contre 88,8 % en propriété. Enfin, le produit budgétaire net de la taxe (dont les tarifs n'ont pas été revalorisés depuis 1974) a atteint 410,3 millions de F en 1984 et 418,6 en 1985, sommes parfois jugées faibles eu égard au mécanisme assez "lourd" de fonctionnement de la taxe.

Environ 11 % des recettes brutes constatées (soit 45,7 millions de F en 1984 et 49,5 millions de F en 1985) ont été remboursés aux transporteurs pour utilisation d'autoroutes françaises à péage.

8.1.4 - Montants de taxation

Le tableau qui suit, élaboré par la Commission Européenne, indique pour 10 pays de la Communauté, les montants de taxation au titre de toutes les taxes annuelles, à savoir les taxes annuelles du régime général et la taxe à l'essieu.

Les montants indiqués de taxation sont tous harmonisés : ils sont basés sur le poids net ou le poids total maximum autorisé (P.T.M.A.) des véhicules et ce à partir de 12 tonnes de P.T.M.A. Le grand nombre de tarifs en vigueur dans chaque pays a, toutefois, impliqué l'utilisation de quelques hypothèses notamment quant au type et la configuration du véhicule taxé (par exemple, nombre d'essieux, présence d'une remorque etc.).

Il est à préciser que les montants indiqués ne tiennent pas compte des exemptions ou réductions de taxes en vigueur dans les divers pays. Ces exemptions et réductions, comme, par exemple, celles liées à l'importance du parc des entreprises, peuvent faire varier très sensiblement les montants figurant sur le tableau.

TAXES ANNUELLES SUR VEHICULES UTILITAIRES DE 12 t P.T.M.A.(1)
ET PLUS DANS LA COMMUNAUTE (situation au 1/07/1984)

(en Ecu)

Poids net (t)	PTMA en t	B	D	DK	F	GB	I	IRL	L	NL	GR
5	12	380	801	381	350	485	130	229	198	697	237
5,5	13	425	909	461	350	686	130	271	225	761	254
6	14	456	1 027	548	350	886	146	312	242	804	271
6,5	15	501	1 222	642	350	1 070	167	368	269	873	288
6,5	16	501	1 494	743	58	1 422	167	368	269	873	322
7	17	531	1 494	852	204	568	214	424	286	920	339
7,5	18	533	1 700	968	438	769	214	479	312	991	355
8	19	607	1 915	639	730	769	214	535	330	1 037	372
8,5	20	638	2 139	709	350	1 037	214	590	348	1 108	389
8,5	21	638	2 371	795	350	1 037	214	646	348	1 108	423
9	22	683	2 613	889	350	1 305	214	401	374	1 155	440
9	23	683	2 364	984	350	819	214	412	374	1 155	474
9,3	24	699	3 113	1 086	350	1 154	214	412	389	1 202	488
9,4	25	699	3 363	785	146	1 154	214	412	389	1 202	533
9,5	26	714	3 629	801	146	1 556	285	426	400	1 225	559
9,5	27	750	2 874	820	394	1 556	307	426	423	1 225	592
9,7	28	768	2 935	841	642	2 007	330	426	429	1 248	609
9,8	29	780	3 000	869	1 314	2 007	344	443	435	1 248	651
9,9	30	814	3 070	898	1 401	3 513	356	443	448	1 248	688
10	31	853	3 146	931	2 102	2 811	356	443	463	1 360	710
10,8	32	874	3 228	937	146	4 099	375	491	470	1 379	722
11	33	896	3 117	1 019	321	4 099	396	508	478	1 397	738
11,7	34	920	3 414	1 073	555	4 099	417	540	486	1 416	757
12	35	945	3 522	1 131	817	4 601	446	589	494	1 434	776
12,6	36	972	3 640	1 197	234	4 601	446	605	501	1 455	794
13	37	987	3 835	1 270	496	5 187	446	638	509	1 475	813
13,5	38	1 001	4 107	1 369	759	5 187	446	670	517	1 496	829
13,9	39	1 017		1 150			446		525	1 536	
14,3	40	1 032		1 197			446		532	1 601	
14,6	41			1 268			446			1 668	
14,9	42			1 328			446			1 692	
15,3	43			1 398			446			1 738	
15,7	44			1 471			446			1 762	
Taux de change de l'ECU en 1984		FB	DM	DKR	FF	UKL	LIT	IRL	FL	HFL	DRA
		45,44	2,24	8,15	6,87	0,591	1 381	0,726	45,44	2,52	88,44

(1) Poids total maximum autorisé.

N.B. 1 : Les lignes horizontales indiquent un changement de catégorie du véhicule, caractérisé normalement par le nombre d'essieux.

N.B. 2 : A titre de comparaison, un ensemble routier de 38 tonnes de P.T.M.A. acquittait une taxe annuelle de 365 ECU en Espagne (1986) et de 488 ECU au Portugal (1985).

Afin de mieux faire ressortir les écarts de taxation nous indiquons ci-après les montants de taxation en 1984, en ECU, pour deux véhicules-types utilisés en transport international.

TAXES ANNUELLES SUR VEHICULES-TYPES UTILISES
EN TRANSPORT INTERNATIONAL INTRACOMMUNAUTAIRE
(situation : 1984)

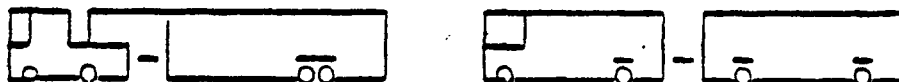
(en Ecu)

Types de véhicules	B	D	DK	F	GR	I	IRL	L	NL	UK
Véhicule articulé ou train routier à 5 essieux (2 + 3) Poids total (PTMA) 38 tonnes	1 083	4 197	3 406	761	1 002	374	-	558	1 626	4 816
Véhicules articulé ou train routier à 4 essieux (2 + 2) Poids total (PTMA) 32 tonnes	928	3 054	3 206	351	835	374	1 184	479	1 404	3 751
Taux moyen de change de l'Ecu en 1984	FB 45,44	DM 2,24	DKR 8,15	FF 6,87	DRA 88,44	LIT 1 381	IRL 0,726	FL 45,44	HFL 2,52	UKL 0,591

1er véhicule-type : 38 tonnes



2ème véhicule-type : 32 tonnes



8.1.5 - Projets d'harmonisation

Les importants écarts de taxation entre Etats-membres qui ressortent des tableaux précédents, ainsi que le principe de nationalité auquel les taxes annuelles obéissent engendrent une distorsion des conditions de concurrence qui, comme nous l'avons indiqué dans le chapitre liminaire (voir supra § 2 in fine), ne peuvent que s'amplifier en cas d'autorisation du cabotage.

Pour remédier à cette situation la Commission Européenne a déjà proposé plusieurs solutions telles que :

- le rapprochement progressif des tarifs de taxation (alignement sur les tarifs les plus élevés pour ne pas réduire les recettes fiscales des pays pratiquant actuellement de tels tarifs),
- la transformation des taxes annuelles en taxes obéissant au principe de la territorialité,

ou tout en maintenant les principes actuels,

- la mise en place d'un système de péréquation de recettes effectuées par les Etats-membres en fonction de l'utilisation effective par les transporteurs non-résidents du réseau routier d'un autre Etat-membre; les kilométrages parcourus étant enregistrés à l'aide de procédés électroniques fiables (par exemple, carte à mémoire).

8.2 - TAXES SUR LES CONTRATS D'ASSURANCE

8.2.1 - Principes de taxation - Problèmes d'harmonisation

La règle qui prévaut actuellement, dans tous les Etats-membres de la Communauté, en matière d'assurance est qu'une entreprise, telle qu'une société de transport, doit se prémunir contre les risques qu'elle encourt en contractant une assurance obéissant aux règles du pays de son propre établissement. Or les règles en question interdisent d'avoir recours à un assureur non établi dans le même pays, ce qui signifie qu'actuellement un transporteur ne peut pas s'assurer auprès d'un assureur établi dans un autre pays où les taxes sur les assurances sont moins élevées. Par conséquent les taxes sur les assurances obéissent, aujourd'hui, au principe de la nationalité de la société assurée.

Cette situation évoluera, néanmoins, car il est prévu de mettre en place, à l'horizon 1992, un marché commun d'assurance. Il devrait alors être permis d'avoir recours à un assureur non-établi dans le pays, cet assureur devant obéir aux règles et pratiques du pays de son propre établissement et non de celui de l'assuré.

L'évolution en question pourrait même voir le jour bien plus tôt, suite à quatre importants arrêts rendus en décembre 1986 par la Cour de justice de la Communauté. La Cour a en effet jugé que l'Allemagne, le Danemark, la France et l'Irlande étaient en infraction aux règles du traité de Rome car en matière de co-assurance (1) ces pays exigent, en violation des dispositions communautaires relatives à la liberté d'établissement en matière de prestations de services, que l'assureur-chef de file dispose d'un établissement dans le pays où il opère. Ces arrêts pourraient donc précipiter l'établissement d'un marché commun de l'assurance étendu à tous les types d'assurance. C'est pourquoi il est à prévoir dans ce domaine, pour éviter la pénalisation des assureurs établis dans des pays taxant lourdement les primes d'assurance, une harmonisation rapide de ces taxes.

Une alternative à l'harmonisation des taxes actuelles pourrait être leur remplacement par la T.V.A., ce qui constitue aussi une vieille revendication des transporteurs, notamment français, en raison de la déductibilité de la T.V.A. Cette alternative aurait, en effet, l'avantage de permettre l'assujettissement des primes d'assurance à la T.V.A. du pays d'établissement du bénéficiaire du contrat d'assurance. Il s'ensuivrait certes une perte de recettes fiscales pour les Trésors nationaux, d'un montant égal, en principe, au montant de la T.V.A. frappant les taxes actuelles sur les assurances. Mais cette perte de recettes serait sans doute bien inférieure à celle consécutive à un abaissement généralisé des taxes actuelles.

(1) La co-assurance consiste, face à un risque donné, à répartir sa prise en charge entre plusieurs assureurs, chacun d'entre eux recevant, en contrepartie, une fraction de la prime d'assurance, proportionnellement à la part des risques qu'il endosse.

Il n'en reste pas moins que l'harmonisation devra concerner également

Il n'en reste pas moins que l'harmonisation devra concerner également d'autres domaines que les taxes. C'est ainsi qu'en Allemagne, l'assurance est soumise à une codification très stricte avec, par exemple, un contrat-type pour toutes les compagnies. Une situation analogue règne au Danemark et en Irlande. Aux Pays-Bas et surtout au Royaume-Uni, la réglementation est beaucoup plus souple. Dans ce dernier pays, lorsque l'assuré n'est pas suffisamment couvert par son contrat, son assurance peut être nulle en cas de sinistre, alors qu'en France il touchera une prime proportionnelle au montant de la prime payée. En France, toujours, et en Grèce aussi, les contrats contiennent une énumération des risques exclus, tandis qu'au Royaume-Uni rien n'est assuré, sauf ce qui est précisément énuméré.

8.2.2 - Taux de taxation

En attendant l'harmonisation, les taxes sur les assurances restent toujours en vigueur. Ces taxes de caractère annuel relèvent de deux grandes catégories : de la fiscalité dont les ressources vont principalement à l'Etat et de la parafiscalité dont les ressources vont à d'autres organismes (voir supra chapitre I § 1). Comme il a été déjà mentionné (voir supra chapitre I § 5.1.7) les primes d'assurances ne sont pas soumises à la T.V.A. La taxation spécifique est donc de nature exclusive.

Le tableau qui suit indique pour 10 Etats-membres de la Communauté le taux des taxes fiscales et parafiscales appliqués en 1982 sur les primes d'assurance "responsabilité civile-véhicules". Il indique également le taux des seules taxes fiscales pour 7 Etats-membres en 1986.

TAUX DE TAXATION DES PRIMES D'ASSURANCE
"RESPONSABILITE CIVILE VEHICULES" DANS LA COMMUNAUTE

	Taxes au profit de l'Etat en % de primes (situation 1982)	Taxes, droits & redevances au profit d'autres organismes en % des primes (situation 1982)	TOTAL DE PRELEVEMENTS FISCAUX & PARAFISCAUX EN % DES PRIMES (situation 1982)	Taxes au profit de l'Etat en % de primes (situation 1986)
Allemagne	5 %	0 %	5 %	5 %
Belgique	8,25 %	11,25 % (1)	19,50 %	9,25 %
Danemark	25 % + droits de timbre	0 %	25 % + droits de timbre	n.d.
Grèce	8 % + droits de timbre de 2,4 % sur la taxe	0 %	8 % + droits de timbre de 2,4 % sur la taxe	n.d.
France	8,75 %	5,5 % (2)	14,25 %	18 % (3)
Irlande	0,05 % de la somme assurée (droit de timbre) (4)	0 %	0,05 % de la somme assurée (droit de timbre) (4)	0,05 % de la somme assurée (droit de timbre) (4)
Italie	7 %	1,5 % (5)	8,5 %	10 %
Luxembourg	5 %	~ 0 %	5 %	5 %
Pays-Bas	6 %	6,5 HFL par véhicule assuré	6 % + 6,5 HFL par véhicule assuré	7 %
Royaume-Uni	0,05 % de la somme assurée (droit de timbre) (4)	0 %	0,05 % de la somme assurée (droit de timbre) (4)	0,05 % de la somme assurée (droit de timbre) (4)

(1) 6 % au profit du Fonds des handicapés, 5 % au profit de l'Institut National d'Assurance maladie-Invalidité et 0,25 % au profit de la Croix Rouge; les assureurs versent également au profit du Fonds commun de garantie automobile 0,05 % (1977) des primes encaissées.

(2) 3 % au profit de l'Assurance maladie, 1 % au profit du Fonds de garantie automobile, 1,5 % au profit du Fonds de majoration des rentes en réparation du préjudice causé par un véhicule à moteur.

(3) La C.E.M.T. estime le total composé par les taxes fiscales et parafiscales, en 1986, à 31,5 % de la prime.

(4) Il ne s'agit pas d'une taxation spécifique aux contrats d'assurance.

(5) Au profit du Fonds de secours pour les victimes de la circulation routière.

9 - LA FISCALITE SPECIFIQUE
LIEE A L'USAGE DE VEHICULES UTILITAIRES

9.1. - DROITS D'ACCISES SUR LES PRODUITS PETROLIERS

9.2 - PEAGES AUTOROUTIERS

9.1 - DROITS D'ACCISES SUR LES PRODUITS PETROLIERS

9.1.1 - Caractéristiques

Dans tous les Etats-membres de la Communauté, le prix de vente des produits pétroliers comprend outre la T.V.A., précédemment étudiée, d'autres taxes indirectes qui, elles, sont spécifiques (par exemple, en France, la taxe intérieure sur les produits pétroliers et les taxes annexes). Ces taxes spécifiques sont souvent désignées par le terme "droits d'accises". Les droits d'accises s'appliquent sur le prix des produits pétroliers hors taxes, alors que la T.V.A. s'applique, comme déjà mentionné, sur le prix hors taxes majoré des droits d'accises (1).

L'ensemble composé par la T.V.A. et les droits d'accises forme la fiscalité pétrolière qui, comme l'indique le tableau qui suit, est d'un rendement élevé et représente une part importante de la fiscalité totale des Etats-membres de la Communauté.

IMPORTANCE DE LA FISCALITE PETROLIERE

	Recettes fiscales pétrolières (Mrds. de monnaies nationales)		Part des recettes fiscales pétrolières en 1985 par rapport au total des	
	1985	1986	impôts indirects	ressources fiscales
Allemagne	32,8	30,0	14,3 %	3,9 %
Belgique	-	-	18,7 %	4,4 %
Danemark	-	-	11,0 %	3,5 %
France	134,0	128,5	19,2 %	5,8 %
Irlande	-	-	21,3 %	8,6 %
Italie	19 779	21 102	26,6 %	6,5 %
Pays-Bas	-	-	13,6 %	3,0 %
Royaume-Uni	6,8	7,1	12,0 %	4,6 % *

* Dans le cas du Royaume-Uni, il n'est pas tenu compte des revenus tirés de la fiscalité sur les entreprises pétrolières, ce qui porterait en fait l'ensemble des revenus tirés de la fiscalité pétrolière à environ 10 % des ressources fiscales totales.

(1) Comme nous l'avons mentionné lors de l'étude de la T.V.A., il y a en Irlande un droit d'accise frappant les pièces de rechange et les pneumatiques (voir chapitre I § 5.2.2. sous b).

Les droits d'accises sont toujours perçus sur une base territoriale(1). Cette affirmation doit néanmoins être nuancée dans la mesure où il y a admission dans un Etat-membre de la Communauté, en franchise fiscale, d'une certaine quantité de carburant destiné à y être consommé (voir supra § 5.2.3) alors qu'il a été acheté dans un Etat-membre voisin qui a de la sorte perçu les droits d'accises incorporés dans le prix de vente.

En ce qui concerne la déductibilité des droits d'accises, contrairement à ce qui est le cas avec la T.V.A., elle n'est admise en transport routier de marchandises qu'au Danemark. Dans ce pays, les droits d'accises sur le gasoil sont, en effet, remboursés à toutes les entreprises de transport de marchandises assujetties à la T.V.A. Par conséquent, le Danemark applique les droits d'accises de façon strictement territoriale, puisque le gasoil exporté et admis en franchise dans un Etat voisin, bénéficie d'un remboursement.

En dehors du Danemark, les droits d'accises sont donc à considérer comme une charge définitive du transport routier de marchandises, y compris lorsque le carburant quitte, dans le cadre de la franchise accordée, un pays donné - autre bien sûr que le Danemark - car la détaxation à l'exportation concerne la T.V.A. sans les droits d'accises.

9.1.2 - Montant - Part de la fiscalité pétrolière dans le prix final

Le tableau qui suit indique, au 1er avril 1986, les montants des droits d'accise sur le gasoil pour chaque Etat-membre de la Communauté, tant en monnaie nationale qu'en ECU et rappelle les taux de T.V.A. applicables. Ce tableau est suivi d'un graphique faisant ressortir, à la même date, la structure du prix final du gasoil, distinguant ainsi le prix hors taxes, des droits d'accises, d'une part, et de la T.V.A., d'autre part.

Il doit être souligné que les droits d'accises pris ici en compte ne recouvrent pas toutes les taxes indirectes. C'est ainsi que pour la France seule la taxe intérieure sur les produits pétroliers (T.I.P.P.) a été prise en considération. Sur la base des relevés mensuels du prix de gasoil publiés par la Direction des Transports Terrestres, on peut estimer que les données ci-après sous-estiment les droits d'accises français de 14,33 Ecu par 1 000 litres (0,0955 FF/l).

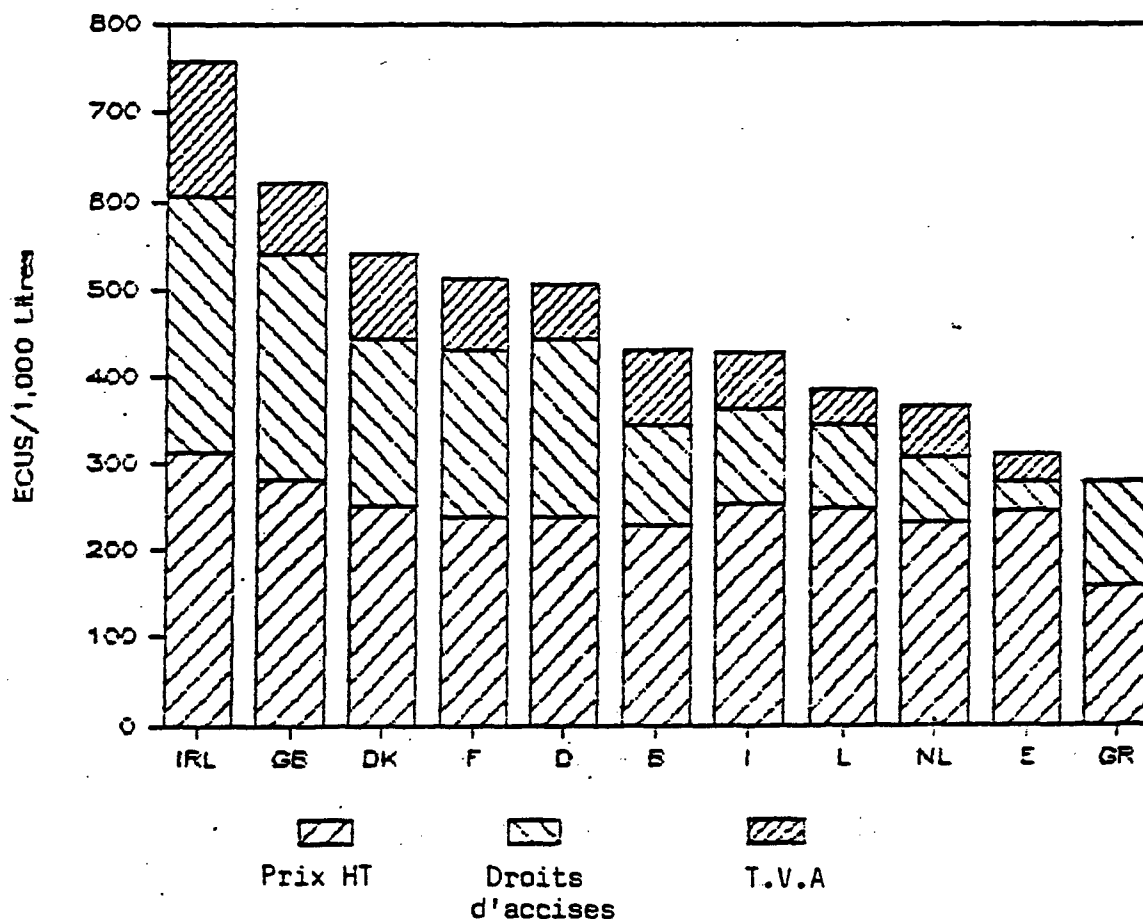
(1) Concernant la T.V.A., aucun des deux Etats concernés ne la perçoit dans l'immédiat, car, dans le pays de provenance, il y aura détaxation au titre des exportations et, dans le pays de destination, franchise fiscale du carburant importé. La T.V.A. sur le gasoil sera en définitif, perçue par l'Etat où les marchandises transportées seront vendues au consommateur final, le prix de détail intégrant tous les coûts amont dont celui du gasoil (voir supra chapitre I § 5.2.3).

DROITS D'ACCISES ET T.V.A. SUR LE GASOIL (situation au 1/04/1986)

	Montant des accises par 1 000 l		Taux de la T.V.A. en avril 1986 (1)
	en monnaie nationale	en Ecu	
Allemagne	442	203,48	14 %
Belgique	5 250	116,32	25 %
Danemark	1 540	192,43	22 %
Espagne	4 400	32,28 ⁽¹⁾	12 %
Grèce	16 212	120,27	- (2)
France ⁽³⁾	1 284,2	192,73	18,6 %
Irlande	210,9	294,04	25 %
Italie ⁽³⁾	177 630	120,29	18 %
Luxembourg	4 300	95,27	12 %
Pays-Bas	184,6	75,40	19 % ⁽²⁾
Portugal ⁽³⁾	26 000	184,41	8 %
Royaume-Uni	163,9	258,10	15 %

- (1) A ce montant il convient d'ajouter un autre de 55 ECU, perçu au profit du monopole espagnol des pétroles.
- (2) Ces taux sont identiques à ceux indiqués dans le paragraphe consacré à la T.V.A. à deux exceptions près dues à la différence de la date de référence: en avril 1986 la Grèce n'avait pas encore introduit la T.V.A. et le taux de la T.V.A. néerlandaise s'élevait à 19 %.
- (3) Compte tenu des modifications intervenues courant avril 1986 pour la France et l'Italie et courant mai 1986 pour le Portugal.

DROITS D'ACCISES ET T.V.A. SUR LE PRIX HORS TAXES DU GASOIL
(situation au 1/04/1986)



9.1.3 - Perspectives d'harmonisation

En dépit de nombreuses propositions de la Commission Européenne, les seules règles communes qui ont pu être adoptées jusqu'ici en matière de droits d'accises concernent la structure des droits d'accises sur les cigarettes (1). La Commission a déjà demandé au Conseil des ministres de la Communauté d'adopter rapidement ses propositions en instance sur la structure des droits d'accises frappant les différents produits dont les produits pétroliers. La Commission a également, comme pour la T.V.A., demandé au Conseil des ministres de la Communauté l'adoption d'un "standstill" pour les accises, c'est à dire interdire aux Etats-membres d'introduire de nouvelles accises ou d'en étendre le champ d'application sur d'autres produits ou d'augmenter les taux des accises existantes, lorsque cela implique des taxations ou des détaxations ou des contrôles aux frontières.

(1) On rappellera que les principaux droits d'accises frappent outre les produits pétroliers, les tabacs manufacturés et les boissons alcoolisées.

Plus récemment la Commission a envisagé, dans une étude sur la question, le rapprochement des taux de taxation, par alignement sur les taux actuels les plus élevés, afin de permettre aux Etats-membres de mieux couvrir les coûts d'infrastructure.

Il n'en reste pas moins, le problème d'harmonisation des accises sur les carburants demeure étroitement lié à la question de son admission en franchise d'un pays à l'autre. C'est ainsi que le passage proposé à une franchise de 600 l (voir supra § 5.2.3) ne peut, dans les conditions actuelles, qu'accroître l'évasion de recettes fiscales pour l'Etat pratiquant des droits d'accises élevés, car les transporteurs sont incités à acheter leur carburant dans l'Etat limitrophe pratiquant des droits d'accises plus faibles. On pourrait, à ce titre, parler de "distorsion" des conditions de concurrence entre Etats-membres, car pour les entreprises il n'y a pas de discrimination fondée sur leur nationalité. Sur le plan de la théorie de financement des infrastructures (voir supra chapitre liminaire § 2), cette évasion de recettes fiscales empêche une bonne adéquation, dans chaque Etat-membre, entre les dépenses d'infrastructure et les recettes provenant de son usage. Mais comme les dépenses d'infrastructure sont globalement couvertes à l'échelle de la Communauté, un système de péréquation de recettes (voir chapitre II, § 8.1.5) pourrait constituer l'alternative au rapprochement des taux de taxation.

9.2 - PEAGES AUTOROUTIERS

Nous avons inclu les péages autoroutiers dans le champ de notre étude, bien que leur nature fiscale soit controversée - la France, en particulier, n'y voit qu'une rémunération pour la prestation d'un service non obligatoire - car ils constituent, en tout état de cause, un coût de base du transport routier, impossible à négliger lorsqu'on désire procéder à une estimation comparative des charges.

Des péages autoroutiers sont en vigueur dans 5 pays de la Communauté : Espagne, France, Grèce, Italie et Portugal. Bien entendu il existe d'autres pays que les 5 ci-dessus ayant institué des péages, mais, en ce cas, les péages sont limités au franchissement de certains ouvrages d'art importants (par exemple, certains ponts au Royaume-Uni, le Dublin East Link Bridge en Irlande etc.).

Les péages autoroutiers obéissent au principe de territorialité. Y sont donc soumis, sur une base non discriminatoire, tous les véhicules utilisant une voie à péage, quelque soit leur lieu d'immatriculation. Les tarifs appliqués sur chaque section sont, en règle générale, fonction du type de véhicule utilisé et de la distance parcourue. Ainsi pour les péages, il ne se pose pas de problème de distorsion des conditions de concurrence. Il en est bien sûr autrement si l'on tient compte, comme le font certains partenaires de la France, outre les péages, des taxes annuelles sur les véhicules qui, elles, obéissent au principe de nationalité, sont, comme il a été déjà indiqué (voir supra § 8.1.4), d'un montant très variable d'un pays à l'autre et comportent des règles d'exemption particulières. Il se pourrait donc que la question des péages soit traitée, sur le plan européen, en même temps que les taxes annuelles dont les modalités d'harmonisation (voir supra § 8.1.5) conditionneraient alors le sort.

Comme mentionné dans le chapitre I, les montants des péages sont passibles de la T.V.A. dans tous les Etats ci-dessus sauf en France où les péages en sont exonérés. Alors que les montants acquittés pour l'utilisation des autoroutes à péage ne sont jamais remboursés quelque soit le lieu d'immatriculation du véhicule, par contre la T.V.A. à laquelle ces tarifs sont soumis, est déductible pour les résidents des Etats qui l'appliquent et donc remboursable aux non-résidents de ces Etats (voir chapitre I §§ 5.1.7, 5.2.2, 5.2.3).

Les tableaux qui suivent indiquent le coût des péages pour un véhicule utilitaire effectuant un trajet de 100 km, en Espagne, en France, en Italie, et en Grèce. Les données proviennent d'une étude l'O.C.D.E. intitulée "Research program on roads and road transports"; elles sont complétées par des données, en ce qui concerne la France, fournies par la Direction des Routes du Ministère de l'Équipement, du Logement, de l'Aménagement du Territoire et des Transports et en ce qui concerne la Grèce, par le Ministère des Transports et des Communications.

Pour le Portugal on ne dispose pas de données détaillées. Selon la même source, le réseau à péage est d'une longueur d'environ 90 km et, en 1985, le tarif par kilomètre, pour la classe la plus élevée, y variait entre 6,46 et 14,2 escudos, selon la section empruntée.

COUT HORS TAXES (*) DES PEAGES AUTOROUTIERS EN ESPAGNE (situation 1985)

COUT HORS TAXES (*) DES PEAGES AUTOROUTIERS EN ESPAGNE (situation 1985)

Autoroute	Cout trajet 100 km pour vehicule a 4 essieux ou plus	
	Pesetas	Ecu
Barcelone - La Junquera	1 126	8,7
Zaragoza - Vendrell	1 200	9,3
Bilbao - Behobia	1 883	14,6
Bilbao - Zaragoza	1 696	13,1
Valencia - Alicante	1 192	9,2

(*)T.V.A. en sus au taux de 12 %

COUT(1) DES PEAGES AUTOROUTIERS EN FRANCE

Autoroute	Cout trajet 100 km pour poids lourds(2)	
	Francs	ECU
Paris - Normandie	44	6,4
Paris - Rhin - Rhône	48	7,0
Nord - Est	48	7,0
Sud	56	8,2
Paris - Est - Lorraine	60	8,7
Esterel - Côte d'Azur	70	10,2
Mont-Blanc	76	11,1
Rhône - Alpes	80	11,6
Côte Basque	86	12,5

(1) Les péages en France sont exonérés de la T.V.A.

(2) Les véhicules immatriculés en France assujettis à la taxe à l'essieu bénéficient d'une réduction de 5 % de cette taxe pour chaque tranche de 3 500 km parcourus sur autoroute à péage, ce qui conduit à leur exonération pour un parcours annuel de 70 000 km (voir supra § 8.1.3.3).

N.B. En 1986, les péages variaient en France pour les véhicules légers entre 0,265 et 0,5 FF/km selon les sociétés, le tarif moyen s'établissant à 0,3 FF/km. Le tarif pour les poids lourds se déduit du tarif pour les véhicules légers par l'application d'un coefficient variant autour de 2 selon les sociétés. A noter que les poids lourds peuvent bénéficier, par le biais d'abonnements, de réductions allant jusqu'à 30 % (source : Ministère de l'Équipement, du Logement, de l'Aménagement du Territoire et des Transports - Direction des Routes).

COUT(1) HORS TAXES DES PEAGES AUTOROUTERS EN ITALIE (situation 1984)

Société gestionnaire	Cout trajet 100 km pour vehicule 38 t	
	Lires	Ecu
A - AUTOROUTES FERMEES		
Autostrade	4 715	3,4
Autovie Venete	3 716	2,7
Turin - Milan	4 319	3,1
Brescia - Padoue	2 725	2,0
Venise - Padoue	3 348	2,4
Autoroutes Méridionales	3 856	2,8
Turin - Savone	6 872	5,0
Autoroute du Brenner	5 001	3,6
SATAP	4 968	3,6
Centre Vallée du Pô	4 632	3,4
Valdestico	4 715	3,4
Messine - Palerme	4 510	3,3
Messine - Catane	3 816	2,8
B - AUTOROUTES OUVERTES		
Autostrade	10 713	7,8
ATIVA	16 475	11,9
Serrouille - Milan	9 286	6,7
SALT	17 465	12,6
SAV	23 093	16,7
A d F	28 339	20,5
Autoroute le Cisa	20 464	14,8
SAPA	10 385	7,5
Bretelle de raccordement de Naples	217 par essieu	0,2 par essieu
(1) T.V.A. en sus au taux de 18 %		

COUT(1) DES PEAGES AUTOROUTIERS EN GRECE

Autoroute	Cout trajet 100 km pour camions 15 tonnes	
	Drachmes	Ecu
Athènes - Corinthe	60	0,7
Corinthe - Patras	60	0,7
Athènes - Lamia	37	0,4
Lamia - Larissa	41	0,5
Larissa - Katerini	929	10,5
(1) En 1984, la T.V.A. n'étant pas encore introduite en Grece, les montants indiqués sont nets de toute taxe		