

Les nouveaux impôts

Bernard PLAGNET *

Professeur à l'Université de Toulouse

RÉSUMÉ. — Les « nouveaux impôts » font référence à l'apparition de nouvelles matières imposables qui ont conduit le législateur à tenter quelques innovations. On peut citer, notamment, les « **éco-taxes** », destinées à lutter contre la pollution. En réalité, deux objectifs assez largement contradictoires peuvent apparaître : la recherche de ressources fiscales, qui suppose que la matière imposable, c'est-à-dire l'activité polluante subsiste ; la lutte contre la pollution qui, précisément, entraîne, en cas de succès, la disparition de la matière imposable. Après une période de relative « euphorie », ces éco-taxes sont, à l'heure actuelle, assez peu utilisées en France. Par ailleurs, de nouvelles ressources étaient apparues prometteuses : la vente de licences téléphoniques. Mais, là encore, les perspectives initiales, qui paraissaient fort lucratives pour l'État, se sont rapidement détériorées en raison des difficultés rencontrées par les entreprises de télécommunications. Enfin, une nouvelle matière imposable est apparue avec le développement des opérations réalisées par l'intermédiaire d'**Internet**. L'imposition de ces opérations pose de redoutables problèmes techniques, tant en matière de TVA que d'imposition des bénéficiaires. La Commission européenne et le Comité des affaires fiscales de l'OCDE ont présenté quelques propositions de solutions.

1. L'imagination des fiscalistes n'a pas de limites dit-on, d'où l'intérêt de se pencher sur les « nouveaux impôts ». Mais il faut se demander en quoi ils sont vraiment nouveaux et, plus fondamentalement, il faut s'interroger sur leur nature. En d'autres termes, ces nouveaux prélèvements sont-ils vraiment des impôts au sens traditionnel du terme ?

Paradoxalement, ces « nouveaux impôts » ne correspondent-ils pas aux préoccupations déjà exprimées par Montesquieu : « Pour bien fixer les revenus [de l'État], il faut avoir égard et aux nécessités de l'État et aux nécessités des citoyens » ? Comme l'écrivent L. Trotabas et J.-M. Cotteret : « Ce qui a l'avantage, en évoquant ces deux nécessités, qu'il est loisible d'entendre aussi largement que l'on veut, de faire entrer dans la définition juridique de l'impôt toutes les préoccupations politiques et sociales et les objectifs nouveaux de l'économie financière »¹.

2. La réflexion peut être menée dans deux directions :

* bernard.plagnet@wanadoo.fr.

¹ *Droit fiscal*, Dalloz, 6^e édition, n° 8, p. 11.

[p. 229-242]

B. PLAGNET

Arch. phil. droit 46 (2002)

- Certains prélèvements récemment institués rentrent difficilement dans le « moule » des catégories traditionnelles ;
- Dans certains cas, la matière imposable ne se rattache pas à un territoire fiscal déterminé.

I. — DE L'IMPÔT À LA « CESSION DE BIENS COLLECTIFS »

A. — *Des distinctions traditionnelles de moins en moins adaptées*

1- Prélèvements fiscaux, prélèvements non fiscaux et « impositions de toute nature »

3. F. Moderne avait dénoncé, de manière prémonitoire, « Le désordre des qualifications en droit fiscal »². Le moins que l'on puisse écrire est que l'évolution récente de la réglementation fiscale n'a pas contribué à éclairer ces « qualifications ».

À l'intérieur des prélèvements obligatoires, sont traditionnellement distingués deux grands groupes : les prélèvements fiscaux et les prélèvements non fiscaux.

4. Les prélèvements fiscaux, impôts ou taxes (les deux termes sont généralement considérés comme synonymes), sont généralement définis en fonction de leurs caractéristiques juridiques. Par exemple, une définition synthétique de l'impôt a été proposée par P. Beltrame et L. Mehl : « L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physiques ou des personnes morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique »³.

5. Les prélèvements non fiscaux suscitent beaucoup plus de difficultés. Ils comprennent les catégories suivantes :

a - Les cotisations sociales dont tout le monde s'accorde à considérer qu'elles ne relèvent pas de la fiscalité. Cependant, cette distinction tranchée entre le domaine de la fiscalité et celui des cotisations sociales devra sans doute être repensée devant la « montée en puissance » des impôts affectés au financement de la protection sociale. La création et le développement de la CSG sont évidemment une manifestation particulièrement spectaculaire de cette tendance. Comme on le sait, le Conseil constitutionnel s'est borné à ranger la CSG dans les « impositions de toute nature » au sens de l'article 34 de la Constitution, sans expliciter la nature exacte de ce prélèvement⁴.

² V. Notamment ses études : *AJDA*, oct. 1974, p. 490 ; *JCP*, 1975, 17928 ; *AJDA*, avril 1976, p. 213 ; *RJF* 5/1976, p. 157 ; *AJDA*, nov. 1976, p. 570 ; *AJDA*, fév. 1977, p. 94 ; *AJDA*, juil. 1977, p. 384.

³ *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 2e éd. 1997, p. 45.

⁴ CC 28 décembre 1990, n° 90-285 DC : *Droit fiscal* 2-3/1991, comm. 48 ; v. également le commentaire de L. Philip, *Droit fiscal* 14/1991, p. 612.

b - Les taxes parafiscales sont définies par l'article 4 de l'Ordonnance du 2 janvier 1959 : « Les taxes parafiscales perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs ».

Le critère de distinction entre l'impôt et la taxe parafiscale est constitué, pour l'essentiel, par son objet (économique ou social) et par son affectation. Le commissaire du gouvernement Fouquet a exposé très clairement ces deux critères : « En résumé, la taxe parafiscale est un prélèvement obligatoire sans contrepartie nécessaire, dont le produit est affecté à un objet économique ou social précisé, et qui peut n'être institué qu'au profit de certains organismes... On peut donc ajouter qu'une taxe qui n'aurait pas pour objet principal de fournir une ressource affectée, ne pourrait pas être qualifiée de taxe parafiscale mais devrait être regardée comme un impôt »⁵. Le Conseil d'État a eu l'occasion de confirmer et de préciser ces critères. Les taxes parafiscales doivent être également distinguées des redevances : « La finalité spécifique des taxes parafiscales n'est certes pas la même que celle des redevances pour service rendu. Vous avez en effet jugé qu'aucune disposition ni aucun principe n'exige que les personnes assujetties au paiement d'une taxe parafiscale soient les bénéficiaires exclusifs et directs des actions d'ordre économique ou social financées à l'aide du produit de cette taxe »⁶.

c- Les redevances ou rémunération des services rendus sont généralement identifiées par le critère de « l'équivalence ». Entre le montant de la redevance et le coût du service rendu. Cette définition résulte d'une jurisprudence ancienne et toujours suivie jusqu'à présent⁷. On peut citer, à cet égard, un arrêt intéressant car il anticipe sur les difficultés engendrées par certains « nouveaux impôts ». Un décret du 11 janvier 1984⁸ avait institué une « redevance pour atténuation des nuisances phoniques ». Le Conseil d'État a constaté que cette redevance « n'est la contrepartie d'aucune prestation servie par l'exploitant d'aérodrome aux exploitants d'aéronefs ; que par suite, elle n'a pas le caractère d'une redevance pour service rendu mais celui d'une imposition qui ne pouvait être instituée qu'en vertu d'une loi »⁹.

d- Le problème essentiel posé dans les espèces jugées dans les décisions susvisées était celui de l'autorité compétente pour instituer et réglementer ces prélèvements. Or, la « dérive » que l'on pouvait constater était un développement excessif des prélèvements relevant du domaine réglementaire. Comme l'avait pressenti le Doyen Trotabas dès 1959¹⁰ : « Au lieu de distinguer, comme on l'a fait jusqu'à présent, le domaine fiscal

⁵ Concl. sur CE 26 octobre 1990, 61 712, *Ass. Union fédérale des consommateurs* : *RJF* 12/1990, p. 823.

⁶ Concl. Arrighi de Casanova sur CE 27 mars 2000, 197173, *ADEME, BDCF 5/2000*, p. 42 ; V. également, CE 21 juin 1996, 169 578, *Sté international Fruit Agency, Droit fiscal*, 48/1996, comm. 1447 ; concl. Bachelier, *BDCF 4/1996*, p. 72 ; CE 5 juil. 1996, 169 663, *CHIH* ; *Droit fiscal 50/1996*, comm. 1486 ; concl. Bachelier, *BDCF, 4/1996*, p. 80.

⁷ CE, Ass., 21 nov. 1958, *Dalloz*, 1959, p. 475, concl. Chardeau, note Trotabas.

⁸ Décret n° 84-28 : *Droit fiscal 7/1984*, comm. 276.

⁹ CE 13 nov. 1987, n° 57 652, *Syndicat national des transporteurs aériens : Droit fiscal 8/1988*, comm. 354.

¹⁰ V. sa note, précitée, *Dalloz*, 1959, p. 475.

comprenant les impôts et les taxes et le domaine non fiscal, c'est-à-dire réglementaire, propre aux redevances on n'aurait plus à distinguer que l'impôt et la redevance, celle-ci englobant toute rémunération équivalente à tout service rendu quel qu'il soit. Cette solution pour ouvrir dans le domaine de l'impôt une brèche par où peut s'écouler une part considérable de la fiscalité désormais soustraite, sous le nom de redevance, à la compétence du législateur ».

La « réaction » résulte essentiellement d'un arrêt du Conseil constitutionnel du 23 juin 1982 ¹¹ ; aux termes de cette décision, un prélèvement qui ne peut constituer, eu égard, notamment, à son objet, ni une taxe parafiscale, ni une redevance pour service rendu doit être rangé dans les « impositions de toute nature » et relève donc de la compétence du législateur. Le Conseil d'État s'est rallié à cette jurisprudence ¹². On aboutit donc à une définition négative des « impositions de toute nature ».

2 - De nouveaux prélèvements s'intègrent difficilement dans ces catégories traditionnelles :

6. Ces distinctions sont évidemment fondées sur des critères juridiques et elles servent essentiellement à délimiter les compétences respectives du pouvoir législatif et du pouvoir réglementaire. Pour les « nouveaux impôts », il faut, sans doute, dépasser ces concepts juridiques et envisager une analyse de nature plus économique.

En effet, les « nouveaux impôts » peuvent être institués à des fins économiques ou sociales, leur produit peut être affecté au financement de dépenses précises et ils peuvent même avoir une contrepartie (directe ou indirecte).

7. Ces nouveaux prélèvements perturbent donc les catégories existantes.

On prendra trois séries d'exemples, choisis dans des domaines fort différents :

- La fiscalité écologique (les « éco-taxes ») avec, notamment, la taxe générale sur les activités polluantes créée par l'article 45 de la loi de finances pour 1999 ¹³.

- La contribution sur les droits de retransmission télévisée des manifestations sportives, créée par l'article 59 de la loi de finances pour 2000 ¹⁴.

- Les redevances d'utilisation des fréquences téléphoniques, affectées par l'article 36 de la loi de finances pour 2001 ¹⁵.

Ces prélèvements, en apparence fort différents, paraissent se rattacher à une même « logique », la gestion par l'État de « droits ou de biens collectifs ».

¹¹ CC 23 juin 1982, n. 82-124, *Rec. P.* 99.

¹² V. Notamment, CE Ass. 20 déc. 1985, 28 277 : *RJF* 2/1986, p. 131, n° 224 ; Chr. Crouzet, p. 71 ; v. aussi l'étude de L. Philip dans *Droit fiscal*, 14/91, p. 614.

¹³ Loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998, *JO* 31 déc. 1998, p. 20050.

¹⁴ Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999, *JO* 31 déc. 1999, p. 19914.

¹⁵ Loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000, *JO* 31 déc. 2000, p. 21119.

B. — *Les « nouveaux impôts »
manifestation de l'intervention de l'État dans la gestion de « droits collectifs »*

1- La gestion des « biens collectifs » :

8. Les économistes distinguent plusieurs catégories de biens ou de droits :

- Les biens privés qui sont soumis aux règles du marché.
- Les « biens collectifs purs » qui correspondent « à des services rendus à tous dans les mêmes conditions, y compris à ceux qui ne souhaiteraient pas en bénéficier ou n'ont rien demandé »¹⁶ ; les exemples les plus spectaculaires sont, la Défense nationale, la sécurité publique... Bien entendu, ces services sont financés par l'impôt.
- Les « biens collectifs mixtes » : tout le monde peut, en principe, les utiliser mais sous réserve du paiement d'un prélèvement. Par exemple, le péage à l'entrée d'une autoroute ; ce prélèvement correspond, d'une manière générale, à la définition des redevances¹⁷.

9. Mais il existe également une série de droits collectifs sur lesquels ne peut s'exercer un véritable droit de propriété au sens de l'article 544 du Code civil : « La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

En effet, l'allocation de l'environnement (au sens large du terme) à des propriétaires privés ne garantit évidemment pas sa préservation ou son amélioration. En ce sens, on peut parler de « propriété commune sur une ressource »¹⁸ et l'intervention de l'État est nécessaire pour gérer ces droits. Dans les exemples évoqués ci-dessus (n° 7), on peut identifier assez aisément ces « propriétés communes » : la qualité de l'environnement ; les fréquences téléphoniques ; le droit aux retransmissions télévisées d'un certain nombre d'événements.

L'intervention de l'État peut prendre différentes formes et l'on peut même dresser une sorte de « gradation » des interventions¹⁹ :

- L'interdiction pure et simple d'une activité ;
- La norme, c'est-à-dire le droit d'user mais non d'abuser (on peut ranger dans cette catégorie, par exemple, la réglementation de l'urbanisme).
- Puis, pour reprendre l'analyse de A. Lipietz²⁰ : « Les formes monétaires permettent encore plus souplement d'induire à modérer l'usage :
 - soit l'usage par chacun : la taxe ;
 - soit l'usage total : les quotas ou permis, dont le volume total est fixé par l'État, et qui sont mis aux enchères, ou alloués par une agence, et monétairement transférables entre agents après la première allocation ».

¹⁶ J. Percebois, *Économie des finances publiques*, Armand Colin, 1991, p. 80.

¹⁷ V. Par exemple, l'analyse de P. Delvolvé, Dalloz, 1978, p. 131.

¹⁸ J. Percebois, *op. cit.*

¹⁹ V. *Fiscalité de l'environnement*, La Documentation française, 1998, p. 13.

²⁰ *Fiscalité de l'environnement*, *op. cit.*, p. 15.

10. Les États doivent donc faire un choix parmi les instruments qui s'offrent à eux. Soit on privilégie une seule approche : la fiscalité (par exemple, les pays scandinaves), ou le « marché des droits » (comme les États-Unis).

La France a adopté un système mixte combinant des redevances et des taxes affectées, avec différentes formes de dépenses, de subventions et d'avantages fiscaux divers ²¹.

Mais il faut ici souligner les deux objectifs qui sont généralement poursuivis : l'incitation (par exemple, à moins polluer) et le rendement fiscal. Or, ces deux objectifs sont souvent difficilement compatibles. Ainsi, pour la fiscalité écologique, si on souhaite une incitation forte, il faut fixer une taxe d'un niveau élevé, mais, dans ce cas, la pollution diminuera et les recettes fiscales se tariront ²².

Ces « nouveaux impôt » peuvent donc être de véritables substituts à une réglementation, mais également un moyen pour l'État de trouver des financements de dépenses publiques. Ces deux objectifs poursuivis par ces prélèvements sont souvent nommés, le « double dividende » ²³ : le premier est constitué par l'incitation à adopter un comportement plus « vertueux » (par exemple, pour la préservation de l'environnement) le second par le rendement fiscal. Mais si le premier « dividende » peut parfois apparaître, le second apparaît nettement plus illusoire, notamment pour les « éco-taxes ».

2- Les « nouveaux impôts », substitut à la réglementation ?

11. Si on raisonne sur la taxe générale sur les activités polluantes, on peut l'analyser de différentes manières :

- Soit, comme une réparation de dommage, qui peut l'assimiler à une sorte d'indemnité (c'est l'application du principe du « pollueur-payeur »).

- Soit, comme un « prix du droit à polluer » ; c'est-à-dire que la taxe accroît le coût de l'activité polluante sans pour autant interdire l'exercice de cette activité. Au fond, tout est donc une question de nuance quant au montant fixé pour l'écotaxe : un montant très élevé équivaut à une amende dissuasive, qui entraîne, à terme, la diminution de la base taxable ; un montant plus modéré est une sorte de norme régulatrice, qui permet la poursuite de l'exercice de l'activité mais à un coût plus élevé. Il s'agit donc d'une « approche » libérale, assez conforme au « modèle européen ». D'ailleurs, la Commission avait proposé en septembre 1991 la création dans chaque État d'une nouvelle taxe mixte sur le carbone et sur l'énergie.

12. Mais il faut également tenir compte des effets externes ou, pour utiliser le langage des économistes, des « externalités » ²⁴. Un exemple très simple illustre ce phénomène : une entreprise polluante peut entraîner des dommages pour la population, mais elle peut également créer des emplois.

²¹ Par exemple, des systèmes d'amortissement accélérés : article 39 AB du CGI.

²² C. Sainteny, « Quelle fiscalité pour l'environnement ? » *Revue française de finances publiques*, 63/1998, p. 109

²³ A. Lipietz, « Le double dividende de la "pollutaxe" » : *Sociétal*, n° 31, 1° trim. 2001, p. 79.

²⁴ V. Y. Crozet, *Analyse économique de l'État*, Armand Colin, 1991, p. 37.

Le « dosage » de la taxe est donc délicat ainsi qu'en témoignent les débats ayant précédé l'adoption de la taxe sur les activités polluantes. Pour ne pas pénaliser l'emploi, de nombreuses exceptions et régimes particuliers ont été prévus en faveur de certaines catégories de déchets ou de lessives. Il s'ensuit un texte d'une rare complexité et le contrôle de son application sera bien difficile à assurer.

De nouveaux débats sont intervenus lors des tentatives d'élargissement de la base de la taxe générale sur les activités polluantes.

Le projet de loi de finances rectificative pour 2000 avait prévu l'application de la taxe aux consommations d'énergie. Ce projet avait suscité de vives oppositions au Parlement, au nom, précisément, de la défense de l'emploi. Finalement, le Conseil constitutionnel a « apaisé » les esprits en annulant cette disposition, aux motifs :

« Considérant, d'une part, que les modalités de calcul de la taxe arrêtées par l'article 37 pourraient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue, alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère ;

« Considérant, d'autre part, qu'il est prévu de soumettre l'électricité à la taxe, alors pourtant qu'en raison de la nature des sources de production de l'électricité en France, la consommation d'électricité contribue très faiblement au rejet de gaz carbonique et permet, par substitution à celle des produits énergétiques fossiles, de lutter contre « l'effet de serre » ;

« Considérant, dans ces conditions, que les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur ; que les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt »²⁵.

Il en résulte pour l'État un manque à gagner de plusieurs milliards (v. également ci-après).

13. On peut également retenir une autre « logique » de la fiscalité de l'environnement : faire payer le « pollué » en vue de permettre le financement de dépenses destinées à préserver l'environnement. C'est, au fond, le principe des taxes sur le carburant. En définitive, on n'est pas très éloigné de la conception de Turgot qui définissait l'impôt comme « la contribution que la société entière se doit à elle-même pour subvenir à toutes les dépenses publiques »²⁶. Les « nouveaux impôts » ont décidément des racines lointaines !

Mais on touche ici au deuxième objectif des « nouveaux impôts » : la recherche de nouvelles ressources pour l'État.

3- Les « nouveaux impôts » et la recherche de nouvelles ressources pour l'État :

14. On peut envisager plusieurs systèmes d'affectation des nouvelles ressources procurées par ces nouveaux impôts :

²⁵ CC 28 déc.2000, n° 2000-441 DC, JO 31 déc. 2000, p. 21204.

²⁶ Cité par L. Mehl et P. Beltrame, *Sciences et techniques fiscales*, PUF, 1984, p. 55.

[p. 229-242]

B. PLAGNET

Arch. phil. droit 46 (2002)

a - Ces ressources peuvent être purement et simplement rattachées aux recettes du budget général et servent donc à couvrir l'ensemble des dépenses publiques. C'est le cas, notamment, pour la taxe intérieure sur les produits pétroliers qui ne peut être qualifiée de « nouvel impôt », mais qui rentre incontestablement dans la fiscalité « écologique »²⁷.

b - *Une affectation précise permettant, par exemple, de lutter contre la pollution :*

Cette méthode a été, en fait, abandonnée en 1999 par la création de la taxe générale sur les activités polluantes dont le produit figure dans les recettes du budget général. Il faut, en effet, rappeler que cette taxe a remplacé l'ensemble des taxes perçues jusqu'alors directement par l'Agence de l'environnement et qui étaient donc bien affectées à la lutte contre la pollution.

c - *La compensation de la perte du droit à utiliser gratuitement un bien collectif : règle dite du « juste retour » :*

C'est finalement la solution retenue pour la taxe générale sur les activités polluantes. L'idée est de compenser cette taxe par une diminution de certaines charges sociales, ce qui pourrait s'avérer favorable à l'emploi. Mais la réalité est, sans doute, bien éloignée des illusions qui avaient pu être caressées au départ.

L'article 5 de la loi de financement de la Sécurité sociale pour 2000 a créé le « Fonds de réforme des exonérations de cotisations sociales » (FOREC), qui est un établissement public administratif. Pour l'essentiel, cet établissement est chargé du financement des charges liées à la mise en œuvre de la « loi sur les 35 heures » ainsi que de la compensation de la baisse des cotisations patronales. Parmi les recettes qui lui sont affectées figure la taxe générale sur les activités polluantes, mais son rendement est relativement modeste après l'annulation de l'extension de sa base par le Conseil constitutionnel (v. *supra*, n° 12). Le produit de la taxe représente environ 6 % du montant total des recettes du FOREC (ce produit ne devrait guère dépasser les 4 milliards... dans le meilleur des cas).

En réalité, les illusions sur le « second dividende » des éco-taxes (v. *supra*, n° 10) se sont largement dissipées. Comme on l'a déjà remarqué (v. *supra*, n° 10), la poursuite des deux objectifs est la plupart du temps contradictoire ; d'où la conclusion lucide de certains observateurs qualifiés : « Le gisement que représentent les écotaxes en termes de potentiel de baisse des charges pesant sur le travail est limité par l'obtention du premier dividende... En conclusion, la réforme fiscale verte est d'abord justifiée par le premier dividende qui dans une approche d'efficacité implique, soit les écotaxes, soit la mise aux enchères de permis »²⁸. On retrouve les deux procédés de gestion « monétaires » des biens collectifs (v. *supra*, n° 9).

d- *La « mutualisation » du produit de la cession de biens collectifs :*

²⁷ Selon l'État A, annexe à la loi de finances pour 2001, son rendement est évalué à environ 166 milliards.

²⁸ *Fiscalité de l'environnement*, op. cit., p. 75 et 180.

Cette idée est le fondement de l'institution des deux autres prélèvements instaurés récemment (v. *supra*, n° 7) : la redevance sur l'attribution de licences téléphoniques et la contribution sur les droits de retransmission télévisée des manifestations sportives.

L'article 59 de la loi de finances pour 2000 a créé une contribution de 5 % sur la cession à un service de télévision des droits de diffusion de manifestations ou compétitions sportives. Le produit de cette contribution est affecté au compte d'affectation spéciale « Fonds national pour le développement du sport » et il est prévu que ces recettes seront utilisées pour le financement d'actions menées en faveur du développement des associations sportives locales et pour la formation de leurs animateurs.

La redevance sur l'attribution de licences téléphoniques est évidemment d'un tout autre ampleur. L'article 36-II de la loi de finances pour 2001 a créé un compte d'affectation spéciale intitulé « Fonds de provisionnement des charges de retraite et de désendettement de l'État ». Comme l'indique son titre, ce compte servira à financer, d'une part, des versements au fonds de réserve pour les retraites, d'autre part, des versements à la Caisse nationale d'amortissement de la dette publique. Les recettes de ce compte sont constituées des « redevances d'utilisation des fréquences allouées en vertu des autorisations d'établissement et d'exploitation de réseaux mobiles de troisième génération ». Le montant initialement prévu était très important (130 milliards), mais le montant effectif des recouvrements sera plus modeste en raison du désistement de deux candidats acquéreurs. Cette « redevance » a été considérée comme une simple redevance pour occupation du domaine public et le montant en a donc été fixé par le gouvernement, sans intervention du Parlement. Cette qualification est évidemment discutable, comme l'a indiqué, notamment, M. Marini, rapporteur général de la commission des finances du Sénat²⁹ : « L'affectation au désendettement de l'État et au financement des retraites ne prouve-t-elle pas, en elle-même, l'absence de liens directs entre la détermination du montant de la redevance et le service rendu aux occupants du domaine public ? Dès lors que le prélèvement ne constitue ni une taxe parafiscale, ni une rémunération pour services rendus, il doit être regardé comme une imposition de toute nature en vertu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel » (v. *supra*, n° 5). On voit bien, à partir de cet exemple, que les qualifications traditionnelles ne sont guère adaptées : traiter de telles sommes comme une modeste redevance d'occupation du domaine public apparaît quelque peu artificiel, même si une loi de septembre 1986 a assimilé l'espace hertzien au domaine public. En arrière-plan se profilent en effet des enjeux formidables, quant à l'avenir des télécommunications (« premier dividende ») et pour l'avenir du financement des retraites (« deuxième dividende »).

Comme on le sait, de nombreux pays ont attribué ces licences avec un système d'enchères, ce qui souligne bien la nature exacte de cette opération (c'est le cas en Grande-Bretagne, en Allemagne, aux Pays-Bas et en Autriche). La France a préféré recourir au système de la redevance, officiellement pour des raisons de principe, mais, plus prosaïquement, pour éviter la mainmise de groupes étrangers sur ces licences.

15. Une réflexion d'ensemble apparaît indispensable sur le statut juridique de ces « biens collectifs ». Il va de soi que les catégories traditionnelles sont inadaptées : ces « nouveaux impôts » présentent, à la fois, des caractéristiques de taxes parafiscales, de

²⁹ Rapport général, Tome II, fascicule 1, p. 387.
[p. 229-242]

redevances, de redevances d'occupation de domaine public. Actuellement, le plus simple serait, sans doute, de les considérer comme des « impositions de toute nature ». Mais cette définition négative n'apparaît pas entièrement satisfaisante sur le plan des principes, même si elle permettrait de résoudre le problème de la répartition des compétences entre le pouvoir législatif et le pouvoir réglementaire.

II. — LA MATIÈRE IMPOSABLE DIFFICILEMENT RATTACHABLE À UN TERRITOIRE FISCAL DÉTERMINÉ L'EXEMPLE DES ACTIVITÉS LIÉES À INTERNET

16. Un des principes les plus souvent réaffirmés est celui de la souveraineté absolue de l'État sur son territoire fiscal. Selon une définition ancienne donnée par M. Chrétien, « la souveraineté est le pouvoir absolu de l'État de décider sur son territoire »³⁰. Et l'on sait que les États sont particulièrement jaloux de leurs prérogatives en matière fiscale.

Bien entendu, les États ont accepté des limitations volontaires de leur souveraineté en signant des conventions fiscales internationales. En revanche, les coutumes et les principes généraux du droit international ne peuvent prévaloir sur le droit interne en cas de conflit entre ces normes³¹.

Mais un phénomène nouveau est apparu et prendra sans doute de l'ampleur dans l'avenir : la base de certains impôts dépasse le cadre national et il faut s'interroger sur les possibilités de mise en œuvre d'un impôt international, notamment pour l'imposition des activités liées à Internet³². Dans ces hypothèses, par sa nature même, la base d'imposition ne peut se rattacher à un territoire fiscal déterminé. Il ne s'agit donc plus d'un problème classique de double imposition que le droit fiscal international a l'habitude de régler.

Les États sont donc confrontés à un dilemme : soit on reste dans le cadre fiscal traditionnel et le risque est de ne pas pouvoir appréhender cette matière imposable, soit on tente de faire « éclater » les cadres fiscaux classiques.

Il faut distinguer l'imposition des « opérations », c'est-à-dire la fiscalité indirecte et l'imposition des bénéfices (application de l'impôt sur les sociétés).

³⁰ M. Chrétien, *À la recherche du droit international fiscal commun*, LGDJ, 1955.

³¹ CE Ass. 6 juin 1997, 148 683, *Aquarone : Droit fiscal* 29/1997, comm. 836, concl. Bachelier ; CE 28 juil. 2000, 178 834, *Paulin : Droit fiscal* 8/2001, comm. 163, concl. Arrighi de Casanova.

³² On pourrait également songer à l'imposition des activités financières (taxe Tobin) ; mais ce projet est encore bien flou et il n'est pas certain qu'il soit appliqué dans une période proche.

A. — *L'imposition des opérations*

17. Cette question a fait l'objet d'études récentes de la part de la Commission européenne.

1- TVA ou « bit-tax » ?

18. La Commission européenne a présenté quelques propositions que l'on peut résumer comme suit ³³ :

Les textes existants sont suffisants pour assurer la perception de la TVA sur les services électroniques et il est donc inutile de prévoir un nouvel « arsenal » :

En particulier, aucune nouvelle taxe ou taxe supplémentaire ne devait être envisagée au regard du commerce électronique (exclusion d'une *bit tax*) mais les taxes existantes (et notamment la TVA) doivent être adaptées de manière à pouvoir être effectivement perçues. Cette position répond à une double préoccupation :

- Sur le plan technique, elle contribue à ne pas alourdir une législation fiscale déjà complexe ;
- Sur le plan de la politique commerciale, elle présente le mérite de « s'adapter » à la politique américaine consistant à n'appliquer aucun impôt particulier sur le commerce électronique.

2- Les principes généraux de la TVA sur le commerce électronique :

19. Les livraisons de produits sous forme électronique doivent être considérées, aux fins de la TVA, non pas comme des livraisons, mais comme des prestations de services.

20. Seules les prestations de ces services consommées en Europe doivent être taxées en Europe (l'impôt devant s'appliquer sur le territoire dans lequel la consommation a lieu).

3- Règles générales d'imposition

21. On peut résumer comme suit les propositions de la Commission européenne :

a- *Opérateurs établis dans un État de l'UE :*

22. D'une manière générale, les règles actuellement en vigueur pour les prestations de services « immatérielles » pourront s'appliquer ³⁴.

1) Lorsque ces services sont fournis par un opérateur de l'UE à un preneur d'un pays tiers, le lieu d'imposition est celui où le preneur est établi et le service n'est pas soumis à la TVA communautaire.

2) Lorsqu'un opérateur de l'UE fournit ces services à un assujetti établi dans un autre État membre, le lieu d'imposition est l'État dans lequel le preneur est établi.

3) Lorsqu'un opérateur de l'UE fournit ces services à un particulier établi dans l'UE ou à un assujetti établi dans le même État, le lieu d'imposition est l'endroit où le prestataire est établi.

³³ Document du 14 juillet 2000 : n° 500PC0349 (01).

³⁴ Dans le droit français, elles sont codifiées aux articles 259 B et C du CGI.

b- *Situation des opérateurs établis en dehors de l'UE (pays tiers) :*

23. Le principe général est que pour les services fournis par un opérateur établi dans un pays tiers à un preneur de l'UE, le lieu d'imposition est réputé se trouver dans l'UE et, dès lors, ces services seront soumis à la TVA.

L'avantage essentiel de ce principe est qu'il assure la neutralité avec les opérateurs établis dans l'UE.

Sur le plan technique, deux cas sont distingués :

1) Pour les prestations rendues à des clients commerciaux (c'est-à-dire des assujettis), ce sont ces derniers qui seront redevables de la taxe et ils appliqueront le système de « l'auto-liquidation » de la taxe (ce qui correspond à l'application des règles actuelles)³⁵.

2) Pour les prestations rendues à des non-assujettis (et notamment à des particuliers) :

L'opérateur devra être enregistré dans un pays de l'UE : il deviendra donc, ainsi, un assujetti européen. Dès lors, lui seront applicables les règles indiquées ci-dessus pour les opérateurs établis dans l'UE.

24. Quelques assouplissements sont envisagés pour ne pas alourdir les formalités incombant à ces opérateurs :

- L'enregistrement ne sera pas nécessaire si le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 100 000 euros.

- Un lieu d'enregistrement unique sera possible (en principe, l'État dans lequel est effectuée la première prestation imposable).

- Les procédures relatives à l'enregistrement et au dépôt des déclarations pourront se faire par voie électronique.

- Les administrations fiscales mettront à la disposition des opérateurs les informations qui leur permettront d'identifier facilement le statut de leurs clients (le client est-il oui ou non enregistré aux fins de la TVA ?).

Le fonctionnement de ce système pourrait être facilité par le fait que les opérations provenant des États tiers sont généralement réalisées par des opérateurs de grande dimension ; le contrôle serait donc plus aisé et, de plus, ces sociétés importantes s'efforcent d'éviter des conflits majeurs avec les administrations fiscales des pays dans lesquels elles souhaitent s'implanter.

25. Au-delà des considérations purement techniques, une difficulté majeure risque de surgir : pour ces opérateurs établis dans un État tiers, le choix de l'État d'immatriculation sera, en fait, libre. Il est donc probable qu'ils s'immatriculeront dans les États de l'UE où la fiscalité est la plus favorable ; concrètement, en l'état actuel des législations, en Irlande et au Luxembourg. La TVA relative au commerce électronique concernant les particuliers sera donc encaissée dans ces pays. D'où la question : selon quels critères ces pays reverseront-ils une fraction de la TVA perçue aux autres États (concrètement, aux

³⁵ Articles 259 B et C du CGI, précités.

États du domicile des clients)³⁶ ? Ou bien, serait-il concevable de faire encaisser cette taxe par le budget européen, ce qui constituerait un embryon de fédéralisme. Dans ce cas, on serait bien en présence d'un « nouvel impôt », déconnecté des structures étatiques classiques.

À partir de ces considérations techniques sur l'application de la TVA, on pourrait déboucher sur une évolution politique capitale... mais cela reste encore du domaine de l'utopie. L'évolution la plus probable, dans un premier temps, sera, sans doute, la définition d'un critère de répartition de l'impôt entre les États membres ; de rudes négociations sont à prévoir, d'autant que la règle de l'unanimité n'est pas abandonnée³⁷.

B. — *L'imposition des bénéficiaires*
Application du critère traditionnel de l'établissement stable

26. Les bénéficiaires sont imposables dans l'État sur le territoire duquel l'entreprise dispose d'un « établissement stable ». Selon l'article 5 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (généralement suivi par les conventions fiscales bilatérales), l'établissement stable est défini comme « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise réalise tout ou partie de ses activités ».

Il s'agit donc d'adapter cette définition aux transactions commerciales réalisées par Internet et le comité des affaires fiscales de l'OCDE a présenté quelques observations à ce sujet³⁸.

27. On peut les résumer par l'énoncé de quelques principes :

a- *La simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour y effectuer des transactions commerciales ne peut pas constituer un établissement stable :*

Mais distinction :

- les données et le logiciel ne peuvent constituer un établissement stable ;
- le matériel informatique (serveur) peut constituer un établissement stable s'il remplit les autres conditions de l'article 5 du Modèle.

b- *Un accord d'hébergement d'un site web* sur le serveur d'un fournisseur de services (d'hébergement) ne constitue pas, en général, un établissement stable pour l'entreprise hébergée qui exerce des activités par l'intermédiaire de ce site web, car ce n'est pas une « installation fixe d'affaires ».

Il peut en être autrement si la cyberentreprise dispose d'un serveur à sa disposition c'est-à-dire si c'est elle qui exploite (si elle possède le serveur et si les autres conditions de l'article 5 du Modèle sont remplies).

³⁶ On retrouve la même difficulté dans la mise en œuvre de la retenue à la source sur les revenus de l'épargne : une partie importante de cette retenue serait pratiquée au Luxembourg, qui devrait en reverser une partie aux autres États membres.

³⁷ On a assisté au même phénomène lors de l'adoption de la directive sur les revenus de l'épargne.

³⁸ Communiqué du 22 décembre 2000, *Bulletin fiscal Lefebvre* 4/2001, inf. 438.

c- *L'intervention humaine* n'est pas nécessaire pour qu'un établissement stable existe.

d- La question de savoir si un équipement informatique situé sur un site donné (le serveur exploité par la cyberentreprise) constitue un établissement stable dépend de savoir si les activités exercées grâce à cet équipement *excèdent ou non le stade préparatoire ou auxiliaire* (analyse cas par cas).

Mais les cybrentreprises seront en principe imposables dans l'état de leur siège sur les bénéfices réalisés par Internet où qu'ils soient réalisés.

Il est certain que l'application de cette dernière règle risque de pénaliser les États à fiscalité forte... dont la France.

28. Nouveaux impôts ou adaptation d'impôts anciens à des fins différentes de celles prévues à l'origine : c'est, sans doute, un des grands débats qui conditionnera la politique fiscale de ces prochaines années.