

L'impact du droit communautaire sur la fiscalité du secteur de l'audiovisuel en Europe

par Hasan Bermek

EDITORIAL

"L'argent fait tourner le monde" et la taxation des produits et des services est un moyen de "faire de l'argent". Il reste que les États peuvent s'abstenir de collecter des impôts ou en réduire le poids afin de laisser une plus grande marge de manœuvre aux entreprises et aux individus.

La manière dont les États organisent leur régime d'imposition, les bénéficiaires des allègements et les modalités de redistribution des recettes fiscales dépendent des politiques et notamment des aides accordées à certains secteurs d'activité. Parmi ceux-ci figure l'industrie de l'audiovisuel, envers laquelle la législation fiscale est souvent généreuse. En effet, la plupart des États veillent à promouvoir la culture nationale et à construire un secteur en progression.

Dans la mesure où les politiques fiscales se traduisent dans les réglementations nationales et où elles influencent le marché intérieur, notamment en actionnant un protectionnisme d'État, elles entrent en conflit avec le droit communautaire. Il n'est donc pas étonnant que les législations fiscales soient soigneusement passées en revue par les instances politiques communautaires et qu'elles déclenchent des initiatives législatives à Bruxelles.

Pour que les politiques d'incitation fiscale concernant le secteur de l'audiovisuel atteignent leurs objectifs, les créateurs et les politiques européens ont besoin d'informations fiables sur l'impact du droit communautaire sur la fiscalité du secteur de l'audiovisuel en Europe.

Dans ce numéro d'*IRIS plus*, Hasan Bermek analyse un large éventail de questions fiscales relatives au secteur de l'audiovisuel et expose comment ces différents aspects sont liés entre eux. Ce document est à la fois un guide d'information portant sur le cadre juridique de la fiscalité de l'audiovisuel et une description des domaines auxquels il convient de porter une attention spéciale. Il mérite d'être lu jusqu'au bout avec attention !

Strasbourg, novembre 2007

Susanne Nikoltchev

Coordinatrice IRIS

Responsable du département Informations juridiques

Observatoire européen de l'audiovisuel

IRIS plus est un supplément à **IRIS**, *Observations juridiques de l'Observatoire européen de l'audiovisuel*, Edition 2007-12



OBSERVATOIRE EUROPÉEN DE L'AUDIOVISUEL
EUROPEAN AUDIOVISUAL OBSERVATORY
EUROPÄISCHE AUDIOVISUELLE INFORMATIONSTELLE

76 ALLEE DE LA ROBERTSAU • F-67000 STRASBOURG
TEL. +33 (0)3 88 14 44 00 • FAX +33 (0)3 88 14 44 19
<http://www.obs.coe.int>
e-mail: obs@obs.coe.int

L'impact du droit communautaire sur la fiscalité du secteur de l'audiovisuel en Europe

Hasan Bermek

Observatoire européen de l'audiovisuel

L'action de la Communauté européenne (CE) dans le domaine fiscal reflète étroitement le développement de la législation communautaire en général, ainsi que l'évolution des priorités de l'Union, depuis la mise en œuvre de l'union douanière jusqu'à la création du marché commun et au-delà. Cela s'inscrit dans la lignée de l'article 2 du Traité CE, qui prévoit que le moyen de réaliser les objectifs économiques et sociaux de la Communauté européenne repose sur la mise en œuvre d'un marché unique et d'une union économique et monétaire.

Dans le domaine fiscal, l'action communautaire a également pris forme par les buts exprimés dans l'article 3, paragraphe 1 du Traité. On y trouve, entre autres :

- un marché intérieur caractérisé par l'abolition, entre les États membres, des obstacles à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux (alinéa c) ;
- un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée sur le marché intérieur (alinéa g) ;
- le rapprochement des législations nationales dans la mesure nécessaire au fonctionnement du marché commun (alinéa h).

Très clairement, les questions fiscales touchent toutes ces activités et les lois fiscales nationales ont un impact considérable sur le fonctionnement du marché intérieur. Les obstacles fiscaux à l'entrée sur les marchés nationaux de biens, de services, de recettes ou de capitaux, ainsi qu'à l'émigration des contribuables, sont autant d'exemples de cet impact potentiel. Un traitement fiscal différent des produits, services et revenus étrangers et domestiques peut également décourager l'exercice des libertés fondamentales inscrites dans le Traité CE. Enfin, des disparités importantes entre les législations fiscales, les réglementations et les pratiques administratives nationales, même dans les pays n'ayant pas de visée protectionniste, peuvent conduire à une concurrence fiscale inéquitable entre États membres, ainsi qu'à une distorsion et une fragmentation du marché intérieur en fonction des frontières nationales.

Il serait donc essentiel, pour la Communauté européenne, de parvenir à un certain niveau d'intégration fiscale. En effet, cela lui permettrait de poursuivre la réalisation de ses objectifs et de mener à bien les activités qui lui incombent du fait du Traité CE. En revanche, cette intégration n'est pas une fin en soi ; c'est un prérequis indispensable au bon fonctionnement du marché intérieur.

Par conséquent, et alors que la Communauté n'a pas de politique fiscale propre (elle ne peut pas prélever de taxes, à l'exception de celles qui touchent les salaires de ses propres fonctionnaires), elle a développé un corpus considérable de dispositions juridiques visant à l'harmonisation des politiques fiscales nationales et à l'élimination des mesures considérées comme des interventions préjudiciables au bon fonctionnement du marché commun.

Étant donné que les barrières fiscales peuvent constituer des obstacles importants à l'intégration des marchés européens, on peut les considérer comme des entraves supplémentaires à l'établissement d'un secteur européen de l'audiovisuel capable de bénéficier pleinement du marché intérieur et des économies d'échelle qu'il implique. S'il est indéniable que la fragmentation de ce secteur est également due à d'autres facteurs, comme les barrières linguistiques ou culturelles, les obstacles fiscaux entre États membres de l'UE sont des facteurs aggravants contribuant à accentuer les handicaps concurrentiels subis par l'industrie européenne de l'audiovisuel au niveau international.

Dans ce document, je présenterai un bref aperçu du cadre juridique en vigueur au sein de la Communauté européenne en matière fiscale (I). Il sera ensuite intéressant d'examiner en détail un certain nombre de questions fiscales intéressant particulièrement le secteur de l'audiovisuel. J'aborderai notamment la relation entre le droit communautaire de la concurrence et les incitations fiscales nationales se rapportant aux œuvres cinématographiques et audiovisuelles, les règles applicables à la TVA affectant le secteur de l'audiovisuel, ainsi que les questions liées à l'imposition directe et, en particulier, les rémunérations transfrontalières (II).

I. Taxation et Communauté européenne – bases légales et cadre juridique général

L'analyse du processus d'intégration des systèmes fiscaux nationaux¹ au niveau européen permet d'établir une différence importante entre intégration positive et négative. En effet, le Traité CE pose les bases juridiques de ce que l'on pourrait appeler l'intégration *positive*, qui implique une harmonisation et une coordination actives en matière d'imposition, notamment par le biais d'une législation communautaire spécifique en matière fiscale (A). À cet égard, le Traité CE établit une distinction fondamentale entre deux types de taxation : tandis qu'il pose un cadre juridique clair et précis en matière de fiscalité indirecte, ce qui correspond au degré d'intégration le plus élevé, il assujettit la fiscalité directe à des dispositions plus générales concernant l'harmonisation.

Cette forme d'intégration est clairement différente de l'intégration *négative*, qui implique le remaniement ou l'abolition des règles et des pratiques fiscales discriminatoires, ainsi que d'autres caractéristiques restrictives des systèmes fiscaux nationaux. La jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes a favorisé cette intégration négative en revenant sur des mesures fiscales jugées incompatibles avec les dispositions du Traité CE et concernant essentiellement la fiscalité directe (B).

A. Intégration positive

Comme nous venons de l'évoquer, les bases de l'intégration positive telles que les pose le Traité CE sont fort différentes selon qu'il s'agit de fiscalité indirecte ou directe. Il est cependant intéressant de noter que le Traité lui-même ne donne pas de définition juridique claire des notions de fiscalité "directe" et "indirecte". Généralement, les impôts indirects sont collectés auprès du contribuable (tel que le client) par un intermédiaire pour le compte des autorités. Il s'agit des taxes sur le chiffre d'affaires, dont l'exemple le plus connu est celui de la TVA (taxe sur la valeur ajoutée), ainsi que des droits d'accises. Par différence, les impôts directs sont payés directement aux autorités par la personne morale ou physique contribuable. Il s'agit de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, et des taxes portant sur certaines cessions (par exemple, immobilier, actions, obligations, droits de succession, etc.).

Cette différence fondamentale dans le traitement des impôts directs et indirects permet de remonter à l'origine des priorités du Traité CE : étant donné qu'ils naissent au moment de la fourniture de biens et de services, les impôts indirects tels que la TVA ou les droits d'accises peuvent aisément être mal exploités par les États désireux de dresser des barrières à la libre circulation des biens et des services, afin de remplacer les impôts abolis par le Traité, telles les taxes douanières.

L'importance qu'attache le Traité CE à l'harmonisation des impôts indirects montre en effet que l'Union européenne s'enracine dans une zone de libre échange².

Alors que la base juridique de l'intégration positive est explicite pour les impôts indirects (1), on ne trouve pas de disposition explicite pour les impôts directs. De ce fait, l'harmonisation de ces derniers s'est faite sur la base de dispositions plus générales du Traité (2). Cet état de fait a débouché sur des niveaux d'harmonisation fort différents pour les deux types d'impôts. Les premiers ont été considérablement harmonisés, essentiellement par le biais de l'intégration législative positive et notamment par les directives sur la TVA. En revanche, pour les seconds, les résultats de l'intégration positive ont été nettement plus modestes.

1) Impôts indirects

L'article 93 du Traité CE prévoit que "le Conseil, statuant à l'**unanimité** sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social :

"arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur".

Cet article a déjà servi de base à l'élaboration d'un important corpus de dispositions secondaires disséminées dans nombre de directives et règlements relatifs à l'imposition indirecte. Comme nous allons l'examiner plus en détail (chapitre II.B), l'harmonisation, notamment en matière de TVA, a atteint un stade relativement avancé, ce qui fait que l'on peut considérer ce mode d'imposition comme une exception à la règle de la souveraineté des États en matière fiscale. Ceux-ci sont tenus de prélever la TVA à l'exception de toute autre taxe sur le chiffre d'affaires, dont le taux doit être situé dans une certaine plage, afin de mettre en œuvre ce que l'on nomme le *level playing field*, lequel vise à la mise en place de conditions fiscales comparables au sein des États membres.

On remarquera que pour des raisons historiques, une partie du budget communautaire provient du reversement d'un petit pourcentage des recettes de TVA perçues par les États membres. Il s'agit là d'un autre élément démontrant les relations étroites entre TVA et droit fiscal communautaire.

2) Impôts directs

Alors que le Traité CE prévoit un cadre juridique clair pour l'harmonisation des impôts indirects, les impôts directs ne peuvent être harmonisés que par le biais de dispositions plus générales du Traité. Cela implique que les États conservent un niveau plus élevé de souveraineté fiscale vis-à-vis des impôts directs, qui doivent cependant être mis en œuvre en accord avec d'autres principes, plus généraux, du Traité.

La Cour de Justice des Communautés européennes (CJCE) a reconnu cet état de fait en employant la formule suivante à l'égard des impôts directs :

"Si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire"³.

Dans le domaine des impôts directs, le défaut de base juridique explicite pouvant donner lieu à l'harmonisation a incité la Communauté à agir en fonction de principes plus généraux. Notamment, l'article 94 prévoit que le Conseil, statuant à l'**unanimité** sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, "arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives

des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun"⁴. À ce jour, seules quatre directives relatives à la fiscalité directe ont été adoptées sur la base de l'article 94, dont trois concernent les impôts sur les bénéfices des sociétés et une concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Ce sont (chronologiquement) :

- la Directive sur les fusions⁵, concernant le régime fiscal applicable aux fusions intéressant les sociétés d'États membres différents ;
- la Directive sur les sociétés mères et les filiales⁶, concernant le régime fiscal transfrontière et intra-entreprise (voir chapitre II.C.1 ci-dessous) ;
- la Directive relative à la fiscalité des revenus de l'épargne⁷, qui vise à activer la taxation effective des paiements d'intérêts effectués dans un État membre à des bénéficiaires d'un autre État membre, en accord avec les lois de l'État membre du bénéficiaire ;
- la Directive sur les intérêts et les redevances⁸, qui intéresse tout particulièrement le secteur de l'audiovisuel et concerne les sociétés associées d'États membres différents (voir chapitre II.C.1 ci-après).

À l'exception de la Directive "fusions", toutes ces mesures portent essentiellement sur les prélèvements libératoires et la double imposition, ce qui, dans le contexte de l'UE, reste sans doute la problématique de l'imposition directe la plus importante pour le bon fonctionnement du marché intérieur.

La législation communautaire sur l'impôt direct a également été adoptée sous le régime des dispositions plus générales du Traité. Par exemple, l'article 308 du Traité, qui autorise la Communauté à agir lorsque le Traité n'a pas prévu les habilitations nécessaires, a constitué la base juridique du Règlement du GEIE (Groupement européen d'intérêt économique), qui contient des dispositions fiscales spécifiques⁹. Par différence, la législation prévoyant la création d'une société européenne (*Societas Europaea*), qui a également été adoptée dans le cadre de l'article 308, ne comporte pas de dispositions fiscales.

L'article 293 du Traité CE contient également une disposition intéressant les impôts directs. Il prévoit que "les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants [...], l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté". Cet article, qui pourrait être considéré comme une simple déclaration d'intention, dans la mesure où il n'impose pas d'obligation formelle aux États membres d'éliminer la double imposition, a néanmoins fait office de base juridique pour une Convention d'arbitrage¹⁰, qui prévoit une procédure arbitrale visant à gérer les cas dans lesquels deux services fiscaux ne parviennent pas à un accord face à une plainte pour double imposition.

La question de la double imposition, des traités bilatéraux et de leur statut au sein de la Communauté est une affaire complexe qui concerne également l'industrie de l'audiovisuel (voir plus loin, chapitre II.C) et qui a fait l'objet d'une attention accrue de la part de la Commission au cours de ces dernières années.

En effet, il semble bien que la Commission s'intéresse de plus en plus aux questions d'imposition directe. Cela est essentiellement dû au fait que, pour reprendre ses propres termes, "le droit communautaire s'est concentré, durant ses trente premières années de vie, sur la fiscalité indirecte [...] en tant qu'elle représentait un obstacle majeur pour la création du marché intérieur. [...] la fiscalité directe [est un] thème dont la Communauté n'a entamé l'examen attentif qu'après avoir déjà établi le marché intérieur"¹¹.

B) Intégration négative

Quel que soit le niveau d'intégration positive atteint en matière fiscale, le respect des principes fondamentaux du Traité a eu un impact considérable sur la politique et la législation des États membres de l'UE, et notamment sur les régimes fiscaux nationaux. Parmi ces principes, les plus importants concernent la libre circulation des biens, des travailleurs, des services et des capitaux, ainsi que la liberté d'établisse-

sement (articles 29, 39, 43, 49 et 56 du Traité CE) et le principe de non-discrimination¹². La jurisprudence de la CJCE révèle l'existence de nombre d'exemples de mesures fiscales restrictives, annulées du fait de leur incompatibilité avec ces principes.

Les impôts directs, entre autres, ont essentiellement fait l'objet d'une intégration négative mise en œuvre par le biais des interdictions découlant des autres domaines politiques et principes communautaires généraux. L'intégration négative est surtout importante pour les impôts directs car les régimes fiscaux nationaux tendent à faire la différence entre les revenus perçus dans le pays de résidence et ceux encaissés à l'étranger, entre contribuables résidents et non résidents, tandis que le Traité CE interdit toute discrimination à l'égard des entreprises et des individus des autres États membres.

À cet égard, la discrimination peut être manifeste (utilisant le critère de nationalité) ou voilée (utilisant d'autres critères, comme le lieu de résidence, avec des résultats comparables)¹³. À titre d'exemple, une mesure nationale excluant les journaux imprimés à l'étranger d'un avantage fiscal octroyé aux journaux imprimés sur le territoire de l'État, est une mesure incompatible avec le Traité CE¹⁴. De même, les mesures fiscales qui désavantagent les assurances ou les fonds d'épargne transfrontaliers par rapport aux contrats domestiques sont interdites par le droit communautaire¹⁵. En effet, les mesures fiscales sont, en principe, interdites du simple fait qu'elles rendent "moins attrayant" pour les ressortissants de l'UE l'exercice des libertés du Traité¹⁶.

En vertu de la jurisprudence de la CJCE, de telles mesures restrictives ne peuvent être admises que dans certains cas. À cet égard, la Cour applique sa règle de raison ("*rule of reason*", qu'elle formule de la façon suivante :

"Il résulte [...] de la jurisprudence de la Cour que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le Traité doivent remplir quatre conditions : qu'elles s'appliquent de manière non discriminatoire, qu'elles se justifient par des raisons impérieuses d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre"¹⁷.

S'il existe un certain nombre de dérogations explicitement décrites dans le Traité CE en matière de libertés individuelles¹⁸, celles-ci n'ont pas encore été appliquées aux mesures fiscales. Cependant, la CJCE a accepté trois raisons d'intérêt général dans sa jurisprudence relative au traitement restrictif des impôts dans les situations transfrontalières :

- prévention de la fraude et l'évasion fiscales : la CJCE a une interprétation très étroite de cette dérogation et, à ce jour, elle ne l'a pas appliquée concrètement ;
- la nécessité d'une supervision fiscale effective : cette raison a été appliquée à des mesures telles que les exigences de double comptabilité¹⁹ ou de production de preuves spécifiques permettant de certifier les montants déductibles²⁰ ;
- cohérence du régime fiscal national : cette raison concerne le lien entre les déductions fiscales des investissements ou des contributions (par exemple, primes d'assurance-vie) et l'imposition des bénéfices à venir. Dans certaines circonstances, un État membre peut être autorisé à refuser une déduction lorsque l'imposition d'un bénéfice à venir ne peut être garantie²¹. Cela concerne particulièrement les "retenues à la source" (également appelés "prélèvements libératoires").

Il est important de noter que ces dérogations ne peuvent être admises que lorsque les mesures incriminées sont proportionnées au but poursuivi, c'est-à-dire lorsqu'il n'existe pas de mesure moins restrictive susceptible de servir le même objectif.

Une partie conséquente de la jurisprudence de la CJCE en matière fiscale concerne la double imposition. Dans ce domaine, les arrêts de la Cour ont souvent devancé l'action législative de la Communauté (voir chapitre II.C).

La législation sur la concurrence constitue un autre domaine important de compétence communautaire ayant un impact restrictif sur les régimes fiscaux nationaux, notamment pour ce qui est des dispositions du Traité portant sur les aides d'État (articles 87-89). Un nombre croissant d'États européens ont recours aux incitations fiscales pour soutenir les secteurs du cinéma et de l'audiovisuel en Europe. Comme nous allons le voir plus loin, la Commission a pris ce fait en compte de manière accrue pour prendre ses décisions par rapport à ce secteur et, du fait de son statut à part intéressant à la fois les politiques économique et culturelle, les dites décisions ont débouché sur une politique communautaire relativement spécifique (voir chapitre II.A).

Quant à l'Union économique et monétaire (UEM), si elle ne concerne pas directement le secteur de l'audiovisuel, outre le fait qu'elle transfère complètement la compétence au niveau communautaire en matière de politique monétaire des États de la zone Euro, on soulignera qu'elle a eu un impact général sur la souveraineté fiscale des États membres. Ainsi, les critères de convergence de Maastricht, le Pacte de stabilité et de croissance (PSC) et la procédure pour déficit excessif (article 104 du Traité) imposent des limites maximum aux déficits budgétaires et aux dettes nationales, exprimées en pourcentage du produit intérieur brut, et introduisent une procédure de surveillance fiscale.

Considérant que les politiques monétaire et fiscale sont les seuls outils macroéconomiques dont disposent les gouvernements pour gérer leurs économies, le transfert global au niveau communautaire des aspects monétaires (pour les États de la zone Euro), ainsi que les limites imposées aux aspects fiscaux, peuvent expliquer en partie la résistance croissante des États membres à poursuivre l'harmonisation de l'imposition indirecte et directe. Ces éléments, ainsi que le fait que l'action communautaire en matière fiscale soit assujettie à la règle de l'unanimité du Conseil, ont systématiquement freiné les efforts de la Commission pour poursuivre l'intégration fiscale positive. Cela pourrait également expliquer qu'elle ait de plus en plus recours aux alternatives souples pour mener son action législative, comme les codes de conduite, les recommandations, les lignes directrices, les communications et les stratégies²².

II. Aspects intéressant particulièrement le secteur de l'audiovisuel

Ayant examiné les bases juridiques de l'action de la Communauté en matière fiscale, il convient maintenant de faire porter notre attention sur trois aspects du droit communautaire dont l'influence est considérable sur le secteur européen de l'audiovisuel. L'étude de la relation entre le droit communautaire sur la concurrence et les incitations fiscales nationales en faveur des œuvres cinématographiques et audiovisuelles démontre comment deux politiques apparemment éloignées peuvent affecter les régimes fiscaux nationaux. Nous sommes là en présence d'un exemple flagrant d'intégration négative (A). La législation communautaire en matière d'imposition indirecte, c'est-à-dire la réglementation de la TVA pour le secteur de l'audiovisuel, constitue un autre aspect qu'il est important d'étudier (B). Enfin, nous aborderons la question des impôts directs et de la rémunération transfrontalière (C).

A) Droit de la concurrence et systèmes nationaux d'incitation fiscale en faveur du secteur de l'audiovisuel

Le droit de la concurrence, et notamment les dispositions du Traité relatives aux aides d'État (articles 87-89), est un volet de la législation communautaire qui a eu un impact à la fois significatif et restrictif sur les régimes d'imposition nationaux. Le droit communautaire sur la concurrence, qui cherche à préserver l'équilibre du marché intérieur, établit que "sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions"²³.



Alors que les aides d'État correspondant à cette définition sont présumées incompatibles avec le Traité, certains types d'aide peuvent déroger à cette interdiction générale dans la mesure où ils poursuivent certains objectifs politiques énumérés dans le Traité. Ainsi, depuis l'adoption du Traité de Maastricht, "les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun"²⁴ peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun.

De ce fait, les aides accordées au secteur de l'audiovisuel sont assujetties à l'examen de la Commission. Depuis 1988 et sa décision concernant les aides d'État accordées au cinéma grec²⁵, la Commission a développé un corpus considérable de jurisprudence relative aux aides d'État en faveur des secteurs du cinéma et de l'audiovisuel. En 2001, la Communication sur le cinéma est venue compléter le tableau²⁶ en précisant les critères adoptés par la Commission afin de déterminer si la dérogation de l'article 87(3)d du Traité CE est applicable à une mesure donnée. Outre la condition essentielle de compatibilité avec les principes généraux du Traité (à savoir, les quatre libertés fondamentales et le principe de non discrimination), l'aide notifiée doit satisfaire à quatre critères :

- elle doit bénéficier aux produits culturels, aux œuvres cinématographiques ou audiovisuelles (à noter que la définition du concept de produit culturel est laissée à l'appréciation des États membres) ;
- les producteurs doivent être libres de consacrer au moins 20 % du budget total de production dans d'autres États membres sans devoir renoncer à l'aide dans sa totalité ;
- le montant de l'aide ne peut excéder 50 % du coût total du projet (sauf dans le cas des films difficiles ou à petit budget) ;
- toute aide complémentaire à des services techniques spécifiques de production est interdite.

La Communication cinéma vient d'être prorogée jusqu'au 31 décembre 2009²⁷.

1) Applicabilité aux incitations fiscales des règles relatives aux aides d'État

La condition qu'exprime la formule "accordé au moyen de ressources d'État" ne signifie pas automatiquement un financement direct et tient compte des recettes fiscales à venir. En renonçant à prélever la totalité de l'impôt due par une entreprise, l'État lui donne un avantage évident sur ses concurrents. La perte correspondante au niveau des recettes du Trésor public devrait, en principe, être compensée par l'imposition des bénéfices à venir des bénéficiaires des systèmes d'aide, ainsi que par les recettes fiscales complémentaires générées par l'augmentation de l'activité économique dans les secteurs aidés. Cependant, le fonctionnement de ce mécanisme n'est pas garanti, surtout pour un secteur à risque tel que celui de l'audiovisuel.

Dans sa communication à ce sujet, la Commission identifiait plusieurs types de régimes d'imposition susceptibles de donner lieu à ces avantages. Dans cette liste non exhaustive, on trouvait des réductions de l'assiette (par exemple, déductions spéciales, amortissements spéciaux ou accélérés, comptabilisation des provisions), des réductions totales ou partielles du montant de l'impôt (par le biais d'exonérations ou de crédits d'impôt) ou des reports, des annulations, voire même des échelonnements spéciaux de la dette fiscale normalement due par une entreprise²⁸.

Ainsi, les mesures d'incitation fiscale sont clairement considérées comme des aides d'État dans le contexte de la législation communautaire et elles ont très tôt été reconnues comme telles²⁹. Par ailleurs, cette position s'inscrit dans la logique du droit international. L'Accord du GATT de 1994 sur les subventions et les mesures compensatoires établit clairement que les incitations fiscales sont considérées comme des subventions au sens de son article VI³⁰. Par conséquent, du fait de sa compétence en matière d'aides d'État, la Commission peut limiter la compétence des États membres en matière d'introduction d'incitations

fiscales. Cela a donc joué un rôle significatif dans l'intégration négative des régimes fiscaux européens, en limitant la souveraineté fiscale des États membres de l'UE en termes de systèmes d'aide prenant la forme de mesures fiscales.

La part des systèmes d'aide d'État basés sur l'incitation fiscale a constamment augmenté. S'il est vrai que les aides prenant la forme de subventions directes constituent encore la portion majoritaire des aides d'État distribuées en Europe, les chiffres les plus récents publiés par la Commission indiquent que, au cours de la période de 2003 à 2005, les exonérations fiscales ont constitué presque 40 % de l'aide totale accordée au sein de l'UE³¹. En revanche, la répartition est loin d'être homogène parmi les États membres ; alors que les exonérations fiscales représentent 70 % de l'aide totale au Portugal, en Slovaquie et en Suède, par exemple, la Belgique, le Danemark, le Luxembourg et l'Autriche matérialisent au moins 85 % de leurs aides sous forme de subventions directes.

2) Incitations fiscales et secteur de l'audiovisuel

S'il existe des différences évidentes entre les différents États européens, la tendance générale consistant à avoir de plus en plus recours aux mesures d'ordre fiscal pour faire de l'aide d'État se reflète également dans les aides octroyées aux secteurs cinématographique et audiovisuel en Europe. Au cours des dix dernières années, on a assisté, au sein des États européens, à une prolifération importante des incitations fiscales en faveur du secteur de l'audiovisuel, comme l'atteste le volume important des décisions adoptées par la Commission au cours de ces dernières années.

Lorsqu'elle examine ces incitations fiscales, la Commission applique les mêmes critères que ceux définis dans sa Communication cinéma (voir ci-dessus). Il est également intéressant de noter que la Commission, dans ce document, fait explicitement référence à ces incitations fiscales, sans prendre position face au phénomène :

"Certaines questions se posent sur [...] l'effet des mesures fiscales en vigueur dans les États membres sur la production et la circulation des œuvres audiovisuelles. Il a été avancé que les incitants fiscaux pourraient constituer un facteur important dans le développement des coproductions, ainsi que l'harmonisation des pratiques fiscales visant à éviter la double imposition. Les producteurs et les réalisateurs sont d'avis que la Commission devrait [...] encourager les États membres qui ne l'ont pas déjà fait à instaurer des mesures fiscales stimulant l'investissement audiovisuel. Un certain nombre de commentateurs mentionnent les mesures fiscales (en particulier les régimes à fiscalité privilégiée) qui sont utilisées pour financer une production non européenne".

À ce jour, la Commission a examiné les incitations fiscales adoptées dans un certain nombre d'États membres et notamment la France, l'Allemagne, le Royaume-Uni, l'Irlande, la Belgique, les Pays-Bas et le Luxembourg, ainsi que les mesures existant déjà dans certains nouveaux États membres tels que Malte et la Hongrie. Sans entrer dans le détail de chacune de ces mesures, il est important de noter leur grande diversité qui se révèle sur plusieurs plans : objectifs prétendus, fonctionnement, bénéficiaires immédiats, objectifs véritables, critères d'éligibilité et bases juridiques.

Les incitations fiscales prennent notamment la forme de taux d'imposition réduits, de réductions d'impôt (Belgique), de primes à l'investissement (France), de crédits d'impôt (France, Royaume-Uni, Irlande), d'amortissements accélérés (France), etc. Elles peuvent cibler directement les sociétés de production de l'audiovisuel (par exemple, crédit d'impôt en faveur de la production cinématographique et audiovisuelle en France, nouveau régime de crédit d'impôt au Royaume-Uni). Par ailleurs, elles peuvent encourager les personnes physiques ou morales à investir dans les productions audiovisuelles, quel que soit leur secteur d'activité, en les autorisant à déduire une partie de leur investissement de leur revenu imposable ou de l'impôt dû au titre de l'entreprise. Ce dernier type d'incitation fiscale, intervenant avant la phase de la production, correspond au régime de la SOFICA française³²,

ou à l'ancien régime de la "section 48" au Royaume-Uni, qui soutenait des arrangements de "Vente et crédit-bail", ainsi qu'à l'ancien *Medienfonds* allemand.

Tandis que la plupart des incitations fiscales concernent les étapes de préproduction et de production en encourageant les investissements dans la production ou en soulageant les coûts de production, d'autres étapes de la chaîne de valorisation peuvent être également ciblées. Un exemple pour ce type de mesures est le récent crédit d'impôt accordé aux coûts de distribution des programmes audiovisuels en France, introduit le 30 décembre 2006³³. La France a également instauré un système d'exonération partielle ou totale de la taxe professionnelle pour certaines salles de cinéma³⁴.

Enfin, alors que certains systèmes d'incitation fiscale poursuivent des buts économiques et culturels, on constate des différences dans la manière de donner la priorité à chacun de ces facteurs. Les mesures de renforcement de l'industrie locale de l'audiovisuel visant à promouvoir le pays concerné comme lieu de tournage ou à éviter la délocalisation, constituent une motivation réelle de la plupart des incitations fiscales européennes ; cependant, certains systèmes adoptent des critères plus stricts relatifs à la valeur culturelle des œuvres soutenues, tandis que d'autres visent clairement à attirer les productions étrangères.

À cet égard, il est intéressant de noter que, lorsqu'elle évalue la compatibilité des aides d'État de nature fiscale en faveur du secteur de l'audiovisuel avec le Traité CE, la Commission semble porter une attention croissante à l'adéquation des tests culturels employés par ces incitations fiscales. On notera en particulier l'examen par la Commission du nouveau système de crédit d'impôt britannique³⁵. Le test culturel de ce crédit d'impôt, tel que proposé initialement par les autorités britanniques, a été rejeté par la Commission. Le système n'a été approuvé qu'après que les autorités britanniques ont eu modifié fortement le test culturel, notamment en augmentant le nombre de points consacrés à la section "contenu culturel" de 4 à 16 points, sur un total de 31 points. Ainsi, le fait que la définition du concept de produit culturel soit laissée à l'appréciation des États membres en vertu du principe de subsidiarité n'implique pas que la marge de manœuvre des États soit totale et que la Commission n'ait pas l'intention d'exercer un quelconque contrôle sur le contenu des œuvres soutenues par ces systèmes.

B) Réglementation communautaire de la TVA et secteur de l'audiovisuel

Comme évoqué précédemment, le Traité CE prévoit un niveau d'harmonisation bien plus élevé en matière d'imposition indirecte que d'imposition directe. Cela est dû au fait que les impôts indirects produisent des effets plus immédiats et tangibles que les impôts directs sur la libre circulation des biens et la libre prestation de services au sein du marché intérieur. L'article 93 du Traité CE pose ainsi la base juridique de l'action communautaire en matière d'impôts indirects (voir chapitre I.A. 1). Les mesures d'harmonisation adoptées par le Conseil sur la base de cet article ont, de manière caractéristique, pris la forme de directives du Conseil.

Ce traitement spécial de l'imposition indirecte a eu un effet particulièrement remarquable sur les taxes sur le chiffre d'affaires, dont la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) est une variante. À partir des Première et Deuxième Directives TVA du 11 avril 1967, la législation communautaire a conduit au remplacement des formes alternatives des impôts sur le chiffre d'affaires par un système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Cette harmonisation initiale a été suivie d'une série de directives "numérotées", dont la plus importante a été la Sixième Directive sur la TVA³⁶, qui est restée la pierre de touche de la législation communautaire en la matière jusqu'au 1^{er} janvier 2007. À cette date, elle a été remplacée par une nouvelle Directive relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée³⁷ (ci-après dénommée Directive TVA), qui redéploie et codifie la Sixième Directive TVA sans modifier la substance de la législation préexistante.

Par conséquent, on peut considérer le cadre européen des impôts indirects comme une exception à la règle générale de la souveraineté nationale en matière fiscale, et notamment pour la TVA. Le corpus important de législation communautaire portant sur la TVA limite considérablement la marge de manœuvre des États membres en matière d'imposition du chiffre d'affaires : ils sont tenus de prélever la TVA à l'exception de toute autre taxe sur le chiffre d'affaires, dont le taux doit être situé dans une certaine plage, afin de mettre en œuvre ce que l'on nomme le *level playing field* communautaire. En outre, dans le cadre du passage à la monnaie unique, le Conseil ECOFIN a adopté, en 1991, la Directive 91/680/CEE en vue de l'abolition des frontières fiscales³⁸, laquelle établit la règle générale selon laquelle les personnes privées doivent être imposées exclusivement dans le pays d'achat (à l'exception du cas de la vente à distance, voir ci-après).

Les règles communautaires applicables à la TVA ont un réel impact sur les modalités de collecte de la TVA dans les États membres et de ce fait, entraînent des conséquences importantes sur pratiquement tous les secteurs économiques en Europe. Il en va de même pour le secteur de l'audiovisuel. Il convient également d'examiner cet aspect dans le contexte d'une tendance mondiale à favoriser les impôts indirects, ainsi qu'à l'augmentation de la part de la TVA dans les budgets nationaux³⁹.

Il est cependant important de souligner que l'harmonisation, au niveau européen, est loin d'être achevée et qu'il subsiste des disparités importantes entre États membres quant aux modalités d'application de la TVA. Entre autres, les États restent libres de choisir leurs taux dans la mesure où ils sont supérieurs aux minima définis dans la Directive TVA. De plus, il existe un large éventail d'exceptions, et notamment les accords spéciaux, les options, les dérogations temporaires et transitoires (qui souvent, ne sont pas abrogées), plus de 130 dérogations autorisées par le Conseil lui-même⁴⁰, des différences dans l'application des règles (par exemple, pour la détermination du lieu d'imposition de la transaction), ainsi que des manquements dans certaines transpositions nationales des Directives TVA.

Il s'ensuit un manque de transparence et une incertitude juridique qui ont incité la Commission à publier, en 1996, un document détaillant les failles identifiées dans le système européen de TVA, ainsi qu'un programme de travail visant à mettre en œuvre un système susceptible de mieux convenir aux besoins d'un marché unique. La proposition reviendrait essentiellement à ce que le marché unique fonctionne comme un marché domestique au niveau de la TVA, ce qui ferait appel à plus d'harmonisation, surtout au niveau des taux, ainsi qu'à la modernisation du système existant, à savoir l'administration, les vérifications, la collecte et la coopération entre les différents services fiscaux. Il s'avère cependant que l'initiative de la Commission n'a pas, à ce jour, rencontré d'accueil favorable, ce qui est dû à la réticence des États membres à voir encore plus entamée leur souveraineté fiscale.

Pour ce qui est du secteur de l'audiovisuel, l'une des principales préoccupations concerne indéniablement les possibilités offertes par les règles existantes pour appliquer des taux de TVA réduits aux biens et services audiovisuels (1). Autre question particulièrement pertinente pour le secteur : les règles relatives à la détermination du lieu de prestation (2).

1) Taux de TVA

En appliquant des taux de TVA réduits, les États peuvent contribuer indirectement à la promotion du secteur de l'audiovisuel : l'allègement du taux appliqué aux prestations au niveau du consommateur final conduit normalement à des prix plus bas. Compte tenu de l'élasticité de la demande, cela entraîne par conséquent une consommation accrue.

Dans ses articles 93 à 130, la nouvelle Directive TVA pose les bases juridiques de l'application des taux de TVA au sein des États membres. La règle de base est la suivante : les fournitures de biens et services assujettis à la TVA sont normalement soumises à un taux standard. Les

États membres sont libres de choisir ce taux, mais il doit être au moins de 15 %. Dans la pratique, les taux standards appliqués dans les États membres varient énormément, allant du minimum de 15 % à Chypre et au Luxembourg au taux de 25 % en Suède et au Danemark.

La législation actuelle prévoit l'exonération totale de la TVA sur certaines prestations, dont les suivants qui sont d'une importance particulière pour le secteur de l'audiovisuel :

- “certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné” ;
- les activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial⁴¹.

De plus, les articles 98 et 99 de la nouvelle directive autorisent les États membres à appliquer un ou deux taux réduits qui ne peuvent cependant pas être inférieurs à 5 %. Ces taux peuvent s'appliquer uniquement aux livraisons de biens et services énumérées dans une liste limitative, que l'on trouve dans l'annexe III de la Directive (anciennement annexe H de la Sixième Directive TVA). Voici les catégories de cette liste qui intéressent plus particulièrement le secteur de l'audiovisuel :

- “7. le droit d'admission aux [...] cinémas, expositions et manifestations et établissements culturels similaires ;
- 8. la réception de services de radiodiffusion et de télévision ;
- 9. les prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteur qui leurs sont dus”.

La marge de manœuvre laissée par la Directive TVA est telle que les États membres restent libres de choisir s'ils souhaitent ou pas appliquer des taux réduits et, dans ce cas, de choisir les catégories auxquelles les appliquer. Les États membres ont fait grand usage des possibilités offertes par ce cadre juridique et il en résulte une situation disparate et complexe, avec des disparités importantes d'un État à l'autre. Les nombreuses dérogations viennent encore complexifier les règles ; elles peuvent être accordées à des États membres isolément, à des catégories d'États ou à la majorité des États. Elles ont été octroyées, notamment, au cours des négociations qui ont précédé l'adoption des taux de la Directive de 1992⁴² et dans le cadre des actes d'accession à l'Union européenne. Selon la Commission, de telles dérogations empêchent la mise en œuvre d'un système de taux cohérent au sein de l'UE⁴³.

La situation se complique encore du fait des règles spéciales qui s'appliquent à la fourniture électronique de services. Avec l'adoption de la Directive sur la TVA du commerce électronique⁴⁴, la Sixième Directive TVA a été amendée afin que les services fournis par voie électronique ne puissent être assujettis qu'aux taux de TVA standards. En outre, la Directive ne contenait pas de définition des “services fournis par voie électronique” et se contentait de faire référence à son annexe L, qui accueillait une liste non exhaustive de ces services (l'annexe L est devenue l'annexe II de la nouvelle Directive TVA).

Il a découlé de cette situation une telle incertitude juridique que le premier règlement interprétatif⁴⁵ de la Sixième Directive TVA visait essentiellement à clarifier la portée de ce concept. Entre autres, ce règlement inclut, dans la liste des services fournis par voie électronique, l'écoute ou le téléchargement de musique et de films ainsi que les jeux vidéo en ligne. Ce qui signifie que de tels services, dont la VoD est un exemple, **ne seraient pas** qualifiés pour les taux réduits et devraient être assujettis aux taux standards. En revanche, les services de radio et de télévision, ainsi que la fourniture de cassettes vidéo, de DVD et de jeux sur CD-ROM, même lorsque les échanges s'effectuent sur Internet, ne sont pas considérés comme des services fournis par voie électronique au sens de la directive⁴⁶. On peut donc imaginer que les services de télévision sur IP puissent être soumis à des taux réduits si un État membre en décide ainsi.

L'état actuel de la législation communautaire en matière de TVA applicable au secteur de l'audiovisuel est par conséquent très complexe

et génère des distorsions considérables. Les taux de TVA en vigueur pour les produits et services audiovisuels sont très différents entre États membres, mais ce n'est pas tout : la taxation des différentes fenêtres d'exploitation au sein d'un même État membre est également nécessairement très différente. Par exemple, la Directive TVA autorise les États à appliquer des taux réduits aux places de cinéma, ainsi qu'aux services de radiodiffusion télévisuelle (incluant ceux proposés par Internet), tout en exonérant totalement les services non commerciaux des diffuseurs publics. Parallèlement, seuls les taux standards sont applicables aux CD, aux vidéos et aux DVD, ainsi qu'à la VoD. Le même produit audiovisuel se trouve ainsi assujéti à différents niveaux de taxation qui dépendent des modalités de sa fourniture, pénalisant essentiellement les “nouvelles” fenêtres d'exploitation. Cet état de fait exerce indéniablement un effet de distorsion sur le secteur de l'audiovisuel.

Tableau des taux de TVA applicables aux biens et services audiovisuels au sein des États membres⁴⁷ (en pourcentage)

	Taux standard	Taux réduit	Entrées dans les salles de cinéma	Télévision par abonnement/ Télévision par câble	Licence télévisuelle	Vidéo -DVD
AT	20	10	10	10	10	20
BE	21	6	6	12/21	-	21
BG	20	7	20	20	20	20
CY	15	5/8	15	15	15	15
CZ	19	5	5	ex/19	ex/19	19
DE	19	7	7	19	ex	19
DK	25	-	25	25	25	25
EE	18	5	5	18	18	18
EL	19	9	4,5	9	ex	19
ES	16	7	7	16	16	16
FI	22	8/17	8	22	8	22
FR	19,6	5,5	5,5	5,5	2,1	19,6
HU	20	5	20	ex/20	ex/20	20
IE	21	13,5	13,5	21	ex	21
IT	20	10	10	10	4	20
LT	18	5/9	5	18	18	18
LU	15	6	3	3/15	ex	15
LV	18	5	5	5	-	18
MT	18	5	18	18	18	18
NL	19	6	6	19	ex	19
PL	22	7	7	7/22	22	22
PT	21	5/12	5	21	21	21
RO	19	9	9	19	19	19
SE	28	6/12	6	25	ex	25
SI	20	8,5	8,5	20	ex/20	20
SK	19	10	19	ex/19	ex/19	19
UK	17,5	5	17,5	17,5	ex	17,5

Dans sa Communication cinéma, la Commission reconnaît qu'il existe un désir général, au sein du secteur de l'audiovisuel, ainsi que parmi certains États membres, de prendre ce problème en charge :

“La Commission prend note des avis exprimés à propos de l'imposition des biens et des services culturels, et notamment de la requête visant à autoriser les États membres qui le souhaitent à appliquer un taux réduit de TVA à tous les biens et services culturels sans discrimination des différentes formes de distribution. La Commission envisagera la manière de répondre à cette requête dans le contexte de la révision de l'Annexe H de la Sixième Directive TVA, qui aura lieu après 2002. La Commission souhaite attirer l'attention sur la possibilité existant pour les États membres d'appliquer un taux réduit de TVA aux places de cinéma⁴⁸”.

Mais cette démarche n'a pas non plus produit de résultat concret, en dépit des initiatives de certains États membres. En effet, toute

modification de l'annexe III nécessiterait l'unanimité au sein du Conseil.

2) Lieu de prestation

La définition du lieu d'imposition des transactions impliquant plusieurs États membres ou un État membre et un pays non européen, est un élément important de la législation communautaire relative à la TVA. Cela a une incidence, notamment, sur les taux applicables à la transaction concernée, sur les procédures administratives applicables, ainsi que sur l'État bénéficiaire de la taxe.

Les règles relatives à la définition du lieu d'imposition des transactions sont particulièrement complexes et la nouvelle Directive TVA y consacre pas moins de 31 articles (Titre V, articles 31 à 61), avec de nombreuses exceptions aux règles générales. Le lieu de taxation dépend donc de bien des facteurs et varie selon qu'il s'agit de fourniture de produits ou de prestation de services, de livraisons intra-communautaires, ou en fonction du volume de l'échange, du type de bien ou de service, etc.

La question du lieu de prestation des services audiovisuels revêt une importance considérable pour le secteur de l'audiovisuel. La règle générale applicable aux services dit que le lieu de prestation est "l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle"⁴⁹.

En revanche, un ensemble de règles spécifiques s'applique à la radiodiffusion et aux services audiovisuels fournis par voie électronique. À l'origine, ces dispositions ont été introduites par le biais de la Directive TVA sur le commerce électronique⁵⁰, modifiant provisoirement la Sixième Directive TVA. En vertu de ces dispositions spéciales, le lieu de fourniture des services de radiodiffusion radiophonique et télévisuelle, ainsi que de certains services fournis par voie électronique (notamment le fait de visionner ou de télécharger des films) est considéré comme étant celui où se trouve le consommateur. Le 19 décembre 2006, le Conseil de l'Union européenne a adopté la Directive 2006/138/CE prorogeant la période d'application de ces dispositions jusqu'au 31 décembre 2008.

Le principal objectif de ces dispositions est de rectifier certaines imperfections de la Directive TVA. Les dispositions antérieures à 2002, outre le fait qu'elles n'imposaient pas les services électroniques fournis par les opérateurs des pays tiers aux clients de l'UE, imposaient les services fournis par les opérateurs européens indépendamment du lieu où se trouvaient leurs clients. Cet état de fait a généré un préjudice concurrentiel pour les opérateurs européens par rapport aux prestataires non européens (par exemple, les sociétés nord-américaines étaient exonérées de taxes sur leurs exportations).

La Directive 2002/38/CE du Conseil comporte également des obligations d'enregistrement et de déclaration simplifiée visant à assurer la mise en conformité des opérateurs non européens, ce qui leur permet de traiter avec l'administration fiscale unique de leur choix. Les sociétés non européennes peuvent ainsi s'immatriculer auprès des autorités fiscales d'un seul pays de l'Union et appliquer les taux de TVA en vigueur dans ce pays, plutôt que de devoir appliquer 27 taux de TVA différents sur leurs factures en fonction du lieu de résidence de leurs clients.

Dans ce contexte, il est important de noter que la législation européenne de la TVA prévoit un cadre en vertu duquel les entreprises qui sont établies dans un État membre mais qui dépendent d'un autre État membre pour la TVA peuvent réclamer la TVA qu'il leur a fallu payer dans le deuxième État. Cependant, cela implique généralement un processus administratif complexe et peut exiger beaucoup de temps, en fonction de l'État membre. La Treizième Directive TVA prévoit un mécanisme similaire pour que les entreprises non européennes puissent récupérer la TVA due au sein de l'UE, dans certaines conditions⁵¹.

C) Impôts directs – rémunération transfrontière et double imposition

Comme nous l'avons déjà évoqué, les effets de distorsion des impôts directs sur les mouvements intra-communautaires sont moins manifestes que ceux des impôts indirects. Les impôts directs peuvent cependant avoir une incidence sur des choix importants d'investissement, de lieu d'établissement ou de recrutement. Les différences de taux de prélèvement, et notamment les taux excessifs dus à la double imposition résultant des activités économiques traversant les frontières intra-communautaires, peuvent peser lourdement sur la libre circulation de la main-d'œuvre et des capitaux. En outre, le poids administratif que représente la mise en conformité avec 27 législations fiscales différentes ne contribue pas, pour les sociétés européennes, et surtout pour les PME (petites et moyennes entreprises), à ce qu'elles puissent pleinement bénéficier des avantages du marché intérieur.

En matière d'impôt direct, la question de la double imposition est le problème le plus pénalisant pour le secteur de l'audiovisuel. Il arrive souvent, notamment depuis la mise en place du marché intérieur, qu'une entreprise ou une personne physique résidant dans un État membre donné, réalisent des recettes dans un autre État membre. La double imposition a lieu lorsque la même recette est imposée localement dans l'État membre où elle a été réalisée et par l'État membre où réside la personne morale ou physique concernée. Cela désavantage le contribuable qui a une activité économique dans un autre État membre par rapport à celui dont les activités ne traversent pas les frontières.

La double imposition résulte souvent du fait que, en matière d'impôt direct, les États membres de l'UE appliquent simultanément deux critères : les impôts directs sont appliqués à la fois en vertu du principe de résidence (responsabilité fiscale illimitée des résidents pour leurs revenus quel que soit le pays où la recette a été réalisée) et du principe de la source (responsabilité fiscale limitée pour les recettes nées sur le territoire de l'État, ce qui inclut l'application des "retenues à la source" sur les paiements effectués en faveur d'une autre partie établie à l'étranger). En effet, en l'absence de règles communautaires empêchant clairement la double imposition, les États membres restent libres d'appliquer simultanément ces deux principes apparemment incohérents.

Cela peut concerner l'imposition de l'emploi transfrontalier, des dividendes ou des intérêts perçus (y compris pour les transferts au sein d'un même groupe), mais également la rémunération transfrontalière de la propriété intellectuelle, ce qui touche de près le secteur de l'audiovisuel. Dans la pratique, la double imposition des droits d'auteurs transfrontaliers peut se produire lorsque les dits droits naissent dans un État autre que celui de résidence de l'ayant droit. Un impôt peut être retenu par l'État source, sous forme, par exemple, de pourcentage sur les droits d'auteur, tandis que le montant des droits sera imposé à nouveau à titre de recette pour l'ayant droit par l'État de résidence, dans le cadre de l'imposition des personnes physiques ou des sociétés.

Il est possible d'éviter la double imposition lorsque deux États passent des accords en vue d'abolir totalement les retenues à la source sur certains types de recettes transfrontalières. Par ailleurs, l'État de résidence peut remédier à la double imposition de ses contribuables résidents en faisant appel à deux autres solutions : exonérer de l'impôt sur le revenu les recettes nées à l'étranger (méthode de l'exonération) ou autoriser la déduction de l'impôt d'un montant égal aux impôts déjà payés dans l'État source (méthode du crédit)⁵². Quelle que soit la méthode choisie, il ne faut pas oublier que même dans les situations où ils existent, les mécanismes visant à supprimer la double imposition impliquent souvent des formalités administratives extrêmement lourdes. Dans la pratique, les recours peuvent durer des années et poser des problèmes de liquidités aux entreprises concernées.

Ayant établi comment la double imposition peut poser problème au secteur de l'audiovisuel, nous allons maintenant évaluer l'impact

du droit communautaire sur cet aspect. Pour ce faire, il convient d'examiner les mesures d'intégration positive dans ce domaine, et notamment la Directive sur les paiements d'intérêts et de redevances (1). Cependant, compte tenu des limites de la compétence communautaire, il convient également d'examiner la principale source juridique dans ce domaine, c'est-à-dire les traités bilatéraux ou multilatéraux relatifs à la double imposition, et leur statut vis-à-vis du droit communautaire (2).

1) Législation communautaire

La législation communautaire traite l'imposition des sociétés et la double imposition des flux de recettes transfrontaliers uniquement dans la mesure où celles-ci affectent les groupes d'entreprises.

Premièrement, la Directive concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents⁵³ vise à prévenir deux problèmes fiscaux liés à la distribution transfrontalière des bénéfices après impôt versés par une filiale européenne à sa société mère européenne. D'une part, elle abolit les retenues dans l'État source sur les versements de dividendes entre sociétés associées (article 5). D'autre part, elle empêche la double imposition des sociétés mères, dans leur État de résidence, des bénéfices de leurs filiales. À cet effet, l'État de résidence peut opter pour l'une ou l'autre des deux méthodes proposées dans le Modèle de Convention de l'OCDE (voir plus haut), à savoir la méthode de l'exonération ou la méthode du crédit (article 4).

Deuxièmement, la Directive "intérêts+redevances" (Directive "I+R")⁵⁴, concerne les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre sociétés associées d'États membres différents. Cette directive, qui a été adoptée seulement 12 ans après la proposition initiale de la Commission, établit dans son article 1, paragraphe 1, la règle selon laquelle :

"Les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est soit une société d'un État membre située dans un autre État membre, soit un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre".

Il reste que le paragraphe 7 du même article restreint cet avantage aux cas où la société qui a payé les intérêts est une société associée de la société qui est bénéficiaire des paiements. Les deux sociétés sont considérées comme "associées" lorsque l'une ou l'autre détient directement au moins 25 % du capital ou des droits de vote de l'autre, ou lorsqu'une société européenne tierce détient le contrôle des deux sociétés (article 3(b)).

Tandis que la Directive I+R représente un progrès important dans le traitement de l'imposition des redevances, elle ne résout pas entièrement la question. Outre le fait qu'elle est limitée aux transactions effectuées entre sociétés associées, elle fait l'objet de nombre de dérogations. Celles-ci ont été accordées dès le départ, "pour des raisons budgétaires" à trois États membres : la Grèce, l'Espagne et le Portugal. En outre, une directive d'amendement spéciale a étendu certaines dérogations à cinq nouveaux États membres⁵⁵. En ce qui concerne les redevances, il en résulte la situation suivante :

- La Slovaquie a été exonérée de l'application de l'article 1 jusqu'au 1^{er} mai 2006 ;
- La Grèce, la Lettonie, la Pologne et le Portugal peuvent conserver une retenue pouvant aller jusqu'à 10 % jusqu'au 1^{er} juillet 2009 et jusqu'à 5 % jusqu'au 1^{er} juillet 2011.
- La Lituanie, l'Espagne et la République tchèque peuvent conserver une retenue à concurrence de 10 % jusqu'au 1^{er} juillet 2011.

Cependant, si un traité bilatéral entre ces États et d'autres États membres prévoit une retenue inférieure pour les redevances, c'est le taux le plus bas qui s'applique. Après ces échéances, ces États

devraient, en principe, se conformer pleinement à la directive, à moins que les dérogations ne soient prorogées.

Pour ce qui est de l'imposition des redevances transfrontalières entre sociétés non associées, le droit communautaire, dans son état actuel, laisse entièrement cet aspect aux soins des traités bilatéraux entre États membres.

2) Traités fiscaux bilatéraux

En l'absence de compétence communautaire en la matière, à l'exception des cas spécifiques examinés à la section précédente, la principale source de droit international portant sur la double imposition continue à reposer sur l'ensemble des dispositions issues des traités bilatéraux ou multilatéraux, transposés dans les lois nationales.

Cela dit, au sein de l'Europe des 27, cela ne représente pas moins de 351 traités contenant éventuellement des dispositions contradictoires. Outre les effets de distorsion que peuvent engendrer ces traités bilatéraux non coordonnés, cela représente une difficulté administrative considérable pour les personnes physiques et morales désireuses d'exercer leur liberté de circulation en vertu du Traité CE.

À cet égard, le Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune a permis d'atténuer quelque peu le problème dans la mesure où il a inspiré nombre de traités bilatéraux existants. En ce qui concerne les redevances, cette convention prévoit notamment que "les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État"⁵⁶. Mais dans la pratique, les règles concrètes des traités bilatéraux diffèrent fortement dans la mesure où le Modèle de Convention lui-même autorise une certaine marge de manœuvre et où certains États membres ont formulé des réserves à l'égard de l'article cité, pour diverses raisons⁵⁷.

La relation entre le droit communautaire et les traités fiscaux internationaux est complexe et a déjà donné lieu à un certain nombre de conflits qui ont donné à la CJCE l'opportunité de clarifier le statut de ces traités au sein du droit communautaire.

Comme déjà évoqué (voir chapitre I.A.2), l'article 293 (alinéa 2) du Traité CE prévoit que les États membres engagent des négociations entre eux afin d'abolir la double imposition au sein de la Communauté. Mais il n'y a rien d'étonnant à ce que la CJCE ait constaté que cette disposition restait sans effet direct :

"Ainsi, même si l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure parmi les objectifs du Traité, il résulte du texte de cette disposition que celle-ci ne saurait comme telle conférer à des particuliers des droits susceptibles d'être invoqués devant les juridictions nationales"⁵⁸.

Cela signifie que les États membres conservent leurs pleins pouvoirs d'imposition dans ce domaine et qu'ils ne sont pas obligés de se diriger activement vers l'abolition de la double imposition. Si la Cour reconnaît que celle-ci peut avoir des effets préjudiciables sur le fonctionnement du marché intérieur, elle les considère comme résultant de "l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale"⁵⁹.

La Cour établit tout de même une distinction claire entre la *répartition de la compétence fiscale* et *l'exercice de la compétence fiscale*, et soumet cette dernière au respect des principes généraux du droit communautaire. La Cour a fort bien exposé la situation dans l'arrêt qu'elle a rendu dans l'affaire Saint-Gobain :

"en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, notamment au titre de l'[article 293 CE], les États membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition [...] en vue d'éliminer [...] les doubles impositions [...] dans le cadre des conventions bilatérales [...].

En ce qui concerne **l'exercice** du pouvoir d'imposition ainsi **réparti**, les États membres ne peuvent néanmoins s'affranchir du

respect des règles communautaires. Il ressort en effet de la jurisprudence constante de la Cour que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire⁶⁰.

Dans la même veine, la Cour a examiné, en de nombreuses occasions, l'exercice de la compétence fiscale des États membres par rapport aux traités bilatéraux et a déclaré certaines pratiques incompatibles avec le Traité CE. En voici quelques-unes :

- Lorsque les travailleurs perçoivent la majeure partie de leurs revenus dans un État membre où ils ne sont pas résidents, cet État membre est obligé de leur appliquer ses avantages fiscaux⁶¹. Cela diffère du principe édicté dans le Modèle de Convention de l'OCDE, selon lequel il est de l'obligation de l'État de résidence de tenir compte des conditions personnelles et familiales des travailleurs transfrontaliers. Dans certains cas particuliers, l'État de résidence doit tenir compte de la charge fiscale de l'État source afin de contrebalancer les effets fiscaux désavantageux des situations transfrontalières, en allant plus loin que les exigences du Modèle de Convention de l'OCDE⁶² ;
- Les États membres doivent accorder les mêmes avantages fiscaux aux sociétés communautaires établies de façon permanente sur leur territoire qu'aux sociétés résidentes. Ce droit inconditionnel ne peut pas être restreint par l'effet d'un traité fiscal passé avec un autre État membre⁶³, en dépit du fait qu'actuellement, la plupart des traités fiscaux limitent leur application aux sociétés résidant dans les deux États contractants ;
- La Cour applique ce principe aux traités portant sur la double imposition conclus avec des pays tiers, ce qui oblige les États membres à étendre les bénéfices ainsi négociés aux filiales des sociétés résidentes d'autres États membres⁶⁴ ;
- En général, les traités fiscaux bilatéraux entre États membres ou pays tiers ne peuvent justifier un amoindrissement des droits conférés par le droit communautaire, y compris sa législation secondaire, telle la Directive société mère-filiale. Quant à l'exonération de retenue prévue dans l'article 7 de la directive, la Cour a décidé que les droits ainsi conférés aux opérateurs économiques étaient inconditionnels et qu'un État membre ne pouvait pas faire dépendre son respect d'un accord conclu avec un autre État membre⁶⁵. Cela doit être vu en conjonction avec le fait que la Cour a fortement hésité à admettre les justifications d'intérêt public dans sa jurisprudence relative au traitement fiscal des situations transfrontalières (voir I.B ci avant).

Il reste que les États membres sont libres de choisir leur méthode d'élimination de la double imposition (exonération ou crédit)⁶⁶, ainsi que les critères permettant de déterminer la division de leur juridiction fiscale :

"les États membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale⁶⁷".

Il s'ensuit des considérations précédentes que, bien que les traités portant sur la double imposition soient sujets à un certain degré de contrôle communautaire, dans les cas où il n'existe pas de conflit flagrant avec les principes généraux du droit communautaire, les États membres n'ont pas d'obligation explicite de faire en sorte que leurs traités bilatéraux compensent toutes les formes possibles de double imposition, ce qui vaut également pour la double imposition des redevances transfrontalières. Dans tous les cas, le droit communautaire, dans son état actuel, ne dit rien des situations où il n'existe pas de traité bilatéral entre deux États membres, ni de celles où un traité existant ne prévient pas la double imposition dans la pratique de manière satisfaisante.

Conclusion

Le droit communautaire a eu une influence considérable sur l'évolution des systèmes fiscaux des États membres de la Communauté et,

par conséquent, sur le développement du secteur européen de l'audiovisuel. En revanche, cette influence est loin d'être uniforme et la relation entre le droit communautaire et les lois fiscales nationales reste extrêmement complexe. Les trois domaines plus particulièrement étudiés tout au long de ce document le démontrent très clairement.

Ainsi, le droit communautaire de la concurrence, dans la mesure où il contrôle les aides d'État accordées au secteur de l'audiovisuel sous forme d'incitations fiscales, démontre comment un domaine politique essentiellement non fiscal peut avoir un effet limitatif sur les systèmes fiscaux nationaux. Naturellement, ce contrôle a été analogue à celui exercé sur des formes d'aide plus directes et risque fort de continuer à être déterminé par la politique communautaire plus générale concernant le secteur de l'audiovisuel, comme l'exprime la Communication cinéma de la Commission. À cet égard, le résultat du processus de consultation en cours sur les effets des clauses de territorialisation revêtira une importance particulière⁶⁸.

Pour ce qui est de la TVA, on peut conclure que le droit communautaire a eu deux effets, peut-être contradictoires, sur le secteur de l'audiovisuel. Il a éliminé des barrières fiscales indirectes importantes entre États membres pour les biens et services audiovisuels et a favorisé le soutien des contenus audiovisuels en autorisant les États membres à pratiquer des taux réduits pour quelques services audiovisuels. Voilà pour le positif. En revanche, il y a du négatif : le droit communautaire continue à tolérer des différences de taux considérables entre États membres, tout en en leur retirant la compétence pour étendre les taux préférentiels à d'autres services, et notamment aux fenêtres d'exploitation telles que les DVD ou les services de VoD. Étant donné que tout changement dépend d'une décision unanime des États membres, la capacité de la législation communautaire relative à la TVA à s'adapter aux nouvelles réalités du secteur de l'audiovisuel est fortement limitée, avec le risque évident de générer certaines distorsions entre les différentes branches du secteur.

En ce qui concerne les impôts directs, le manque actuel d'effort concerté au niveau communautaire pour éliminer la double imposition, notamment pour ce qui concerne les paiements transfrontaliers de redevances, apparaît comme un handicap évident pour le secteur européen de l'audiovisuel. Les directives existantes proposent des solutions, mais dans une mesure très restreinte. De ce fait, les traités bilatéraux restent la principale source de droit dans ce domaine, ce qui produit une situation juridique très complexe faisant intervenir les systèmes fiscaux nationaux, le droit international et le droit communautaire. Même dans les cas où il existe des mesures, l'opacité du cadre juridique, la complexité administrative excessive, ainsi que les énormes problèmes de liquidités que ces problèmes peuvent engendrer peuvent s'avérer très décourageants pour les petites et moyennes entreprises, c'est-à-dire la majorité des sociétés du secteur. Si la Commission étudie cette problématique avec une attention accrue⁶⁹, il est peu probable qu'elle soit en mesure de la résoudre dans un avenir proche, étant donné que la règle de l'unanimité s'applique également aux questions d'imposition directe.

Tout en reconnaissant que le droit communautaire a eu un effet non négligeable sur l'imposition du secteur de l'audiovisuel, on peut conclure que, en matière fiscale, la Communauté est encore loin d'offrir les conditions nécessaires à un marché unique européen de l'audiovisuel, comparable par exemple au marché américain. À cet égard, la règle de l'unanimité pour les impôts indirects et directs apparaît comme le principal obstacle à la poursuite de l'intégration. C'est une situation dont le secteur européen de l'audiovisuel aura à tenir compte dans les années à venir, surtout si l'on considère la réticence des États membres à accepter de plus amples limitations de leur souveraineté fiscale : même la Constitution européenne, jugée trop "révolutionnaire" par certains, n'a pas proposé de modification de la règle de l'unanimité en matière fiscale.

- 1) Comprise comme le processus consistant à développer la capacité des différents systèmes fiscaux de fonctionner comme un tout cohérent, dans le but d'augmenter le niveau d'interaction entre eux.
- 2) B.J.M. Terra et P.J. Wattel, *European Tax Law (Législation fiscale européenne)*, *Kluwer Law International*, La Haye 2005, p. 9.
- 3) Affaire C-279/93 (*Schumacker*), arrêt du 14 février 1995, Rec. I-225, point 21.
- 4) La réticence des États membres à abandonner leur droit de veto en matière fiscale se vérifie par le fait que les dispositions fiscales ont été explicitement exclues de la base juridique de l'article 95, qui autorise un vote à la majorité qualifiée pour les mesures nécessaires à l'établissement du marché intérieur.
- 5) Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents. JO L 225 du 20/08/1990 p. 1. Cette directive a été fortement amendée en 2005.
- 6) Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents. JO L 225 du 20 août 1990, p. 6. Cette directive a été amendée en 2003.
- 7) Directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, JO L 157 du 26 juin 2003, p. 38.
- 8) Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, JO L 157 du 26 juin 2003, p. 49.
- 9) Règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil, du 25 juillet 1985, relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (GEIE), JO L 199 du 31 juillet 1985, p. 1.
- 10) Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, JO L 225, 20 août 1990. Voir également le Code de conduite, JO C 176 du 28 juillet 2006, p. 8. A noter que, comme tous les États membres n'ont pas ratifié le Protocole d'extension de la Convention d'arbitrage, cette dernière a cessé d'être effective en 2000. Elle a cependant été réactivée en 2004 avec un effet rétroactif. Pour de plus amples informations concernant la complexité juridique de cette Convention, voir Communication de la Commission COM(2007)71 finale (non publiée au Journal officiel).
- 11) Document de travail "Droit communautaire et conventions fiscales": http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_fr.pdf
- 12) L'Accord sur l'Espace économique européen étend aux individus et aux sociétés des États de l'EEE (Islande, Liechtenstein et Norvège) les principes de libre circulation des biens, des personnes, des services et des capitaux, ainsi que l'équité des conditions de concurrence et la non-discrimination. En revanche, la législation communautaire secondaire ne s'applique pas dans les États de l'EEE.
- 13) Affaire C-175/88 (*Biehl*), arrêt du 8 mai 1990, Rec. I-1779, paragraphe 13.
- 14) Affaire 18/84 (*Commission c. France*), arrêt du 07 mai 1985, Rec. 1339. Il est intéressant de noter que cette même mesure a également été considérée comme incompatible avec l'article 87(1) relatif aux aides d'État.
- 15) Voir, par exemple, affaire C-204/90 (*Bachmann*), arrêt du 28 janvier 1992, Rec. I-249 ; affaire C-118/96 (*Safir*), arrêt du 28 avril 1998, Rec. I-1897 ; affaire C-136/00 (*Danner*), arrêt du 3 octobre 2002, Rec. I-8147.
- 16) Affaire C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst GmbH c. Finanzamt Steinfurt*) du 12 décembre 2002, Rec. I-11779, paragraphe 32. Cette affaire portait sur un obstacle à la liberté d'établissement posé par un traitement différent des filiales en fonction du siège social de la société mère.
- 17) Affaire C-55/94 (*Reinhard Gebhard c. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*), arrêt du 30 novembre 1995, Rec. I-4165, paragraphe 37.
- 18) Voir articles 30-34 et 36 CE pour la libre circulation des biens, article 39, paragraphe 3 CE pour les travailleurs, article 46 CE pour la liberté d'établissement, article 55 CE pour les services et article 58, paragraphe 1.b CE pour les capitaux et les transferts financiers.
- 19) Affaire C-250/95 (*Futura Participations SA and Singer c. Administration des contributions*), arrêt du 15 février 1997, Rec. I-2471.
- 20) Affaire C-55/98 (*Vestergaard*), arrêt du 28 octobre 1999, Rec. I-7641, paragraphe 25.
- 21) Par exemple, Belgique dans l'affaire *Bachmann*, C-204/90, arrêt du 28 janvier 1992, Rec. I-249.
- 22) Voir, notamment, le Code de conduite "Concurrence fiscale dommageable" : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_fr.htm#state_aid
- 23) Article 87(1) du Traité CE.
- 24) Article 87(3)d du Traité CE.
- 25) Décision de la Commission 89/441/CEE du 21 décembre 1988 sur les aides octroyées par le Gouvernement grec à l'industrie cinématographique pour la production de films grecs. JO L 208 du 20 juillet 1989, p. 38-41.
- 26) Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, au Comité économique et social européen et au Comité des régions sur le suivi de la communication de la Commission sur certains aspects juridiques liés aux œuvres cinématographiques et autres œuvres audiovisuelles (Communication cinéma) du 26 septembre 2001, JO C 123, 30 avril 2004, p. 1.
- 27) http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2007/c_134/c_13420070616fr00050005.pdf
- 28) Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO C 384 du 10 décembre 1998, p. 3 à 9.
- 29) Voir, par exemple, arrêt de la CJCE du 12 juillet 1973, affaire 70/72 (*Commission c. Allemagne*), Rec. 813. Cette affaire portait sur une aide prenant la forme d'une réduction de l'impôt rendant plus attractifs certains investissements afin d'améliorer la structure économique des régions allemandes touchées par la crise du charbon.
- 30) Wolfgang Schön, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, 1999, *Common Market Law Review*, p. 911 à 936.
- 31) Commission européenne, Tableau de bord des aides d'État, mise à jour de l'automne 2006 : COM (2006) 761 final, 11 décembre 2006, p. 27. http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/studies_reports/2006_autumn_fr.pdf
- 32) Articles 199 *unvicies*, 217 *septies*, 238 *bis* HE à HM du Code général des impôts français ; articles 46 *quindecies* A à F de son Annexe III. Voir, H. Bermek, *L'incitation fiscale en faveur des œuvres cinématographiques et audiovisuelles en France*, http://www.obs.coe.int/online_publication/reports/tax_incentives_films_france.pdf
- 33) *Ibid.* ; article 220 *duodecies* du Code général des impôts.
- 34) Article 1464 A du Code général des impôts.
- 35) Décision de la Commission du 22 novembre 2006, *State aid N 461/2005 - United Kingdom, UK Film Tax Incentive* (Aide d'État n° 461/2005 - Royaume-Uni, Incitation fiscale en faveur du cinéma britannique), C(2006)3982 final : http://ec.europa.eu/community_law/state_aids/comp-2005/n461-05.pdf
- 36) Sixième Directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, JO L 145 du 13 juin 1977, p. 1.
- 37) Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 1.
- 38) Directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, JO L 376 du 31 décembre 1991, p. 1.
- 39) Voir OCDE, *Consumption Tax Trends*, édition 2006, *OECD Publishing*, 16 juin 2006.
- 40) Terra et Wattel, *European Tax Law* (législation fiscale européenne), p. 225.
- 41) Directive 2006/112/CE du Conseil, article 132, paragraphe 1, alinéas n et q.
- 42) Directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la Directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA), JO L 316 du 31 octobre 1992, p. 1.
- 43) http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_fr.htm
- 44) Directive 2002/38/CE du Conseil, du 7 mai 2002, modifiant, en partie à titre temporaire, la Directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique.
- 45) Règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil, du 17 octobre 2005, portant mesures d'exécution de la Directive 77/188/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 288 du 29 octobre 2005 p.1. Ce règlement a été adopté sur la base de l'article 29(a) de la Sixième Directive TVA (nouvel article 397). Introduit le 9 février 2004, celui-ci prévoit que "le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrête les mesures nécessaires à la mise en œuvre de cette directive".
- 46) Mais cela n'affecte pas la situation des cassettes vidéo et des DVD, étant donné que dans tous les cas, les États membres sont obligés de leur appliquer les taux standards ; en effet, ce sont des produits absents de la liste de l'annexe III de la Directive TVA.
- 47) Source des données : Document de la Commission, DOC/2137/2007, *Taux de TVA appliqués dans les États membres de la Communauté européenne*, Situation au 1^{er} mai 2007. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_fr.pdf
- 48) Point 5 de la Communication cinéma, voir note 26.
- 49) Directive 2006/112/EC du Conseil, article 43.
- 50) Voir note 44.
- 51) Treizième Directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté.
- 52) Voir articles 23A et 23B du Modèle de Convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, *OECD Publishing*, 21 septembre 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/50/27/35363892.pdf>
- 53) Voir note 6.
- 54) Voir note 8.
- 55) Directive 2004/76/CE du Conseil, du 29 avril 2003, modifiant la Directive 2003/49/CE en ce qui concerne la faculté pour certains États membres d'appliquer des périodes de transition pour l'application d'un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, JO L 157 du 30 avril 2004, p. 106. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2004/l_157/l_15720040430fr01060113.pdf
- 56) Article 12, paragraphe 1 du *Modèle de Convention de l'OCDE* concernant le revenu et la fortune, *OECD Publishing*, 21 septembre 2007.
- 57) Belgique, République tchèque, France, Grèce, Hongrie, Italie, Pologne, Portugal, République slovaque et Espagne. De même, voir notamment le *Commentaire sur l'article 12 concernant l'imposition des redevances*.
- 58) Affaire C-336/96 (*Gilly*), arrêt du 12 mai 1998, Rec. I-2793, point 16.
- 59) Affaire C-513/04 (*Kerckhaert et Morres*), arrêt du 14 novembre 2006, Rec. I-10967, point 20.
- 60) Affaire C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), arrêt du 21 septembre 1999, Rec. I-6161, points 56 et 57 (mots non soulignés dans l'original).
- 61) Affaire C-279/93 (*Schumacker*), arrêt du 14 février 1995, Rec. I-225.
- 62) Affaire C-385/00 (*de Groot*), arrêt du 12 décembre 2002, Rec. I-18819, point 115 : "le droit communautaire ne contient aucune exigence spécifique quant à la manière dont l'État de résidence est tenu de prendre en compte la situation personnelle et familiale d'un travailleur salarié qui, au cours d'un exercice fiscal déterminé, a perçu des revenus dans cet État et dans un autre État membre, pour autant que les conditions de prise en compte par l'État de résidence de ladite situation ne constituent pas une discrimination, directe ou indirecte, fondée sur la nationalité, ni une entrave à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité".
- 63) Affaire de l'"avoir fiscal", 270/83 (*Commission c. France*), arrêt du 28 janvier 1986, Rec. 273, point 26.
- 64) Affaire C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), arrêt du 21 septembre 1999, Rec. I-6161, point 58. Les deux traités en question étaient ceux conclus par l'Allemagne avec les USA et la Suisse.
- 65) Affaire C-294/99 (*Athinaiki Zythopolia*), arrêt du 4 octobre 1999, Rec. I-6797, point 32.
- 66) Affaire C-336/96 (*Gilly*), arrêt du 12 mai 1998, Rec. I-2793.
- 67) Affaire C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), arrêt du 21 septembre 1999, Rec. I-6161, point 56.
- 68) <http://www.eufilmstudy.eu>
- 69) Voir, notamment, l'atelier organisé par la Commission en juillet 2005, intitulé "Droit communautaire et conventions fiscales" : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/ECLawTaxTreaties_fr.pdf

Textes juridiques importants

Droit de la concurrence

Droit communautaire primaire :

Article 87 du Traité CE

"1. Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

3. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun: [...]

d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun;"

Article 88 du Traité CE

"1. La Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. [...]

2. Si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'État n'est pas compatible avec le marché commun aux termes de l'article 87, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine. [...]

3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché commun, aux termes de l'article 87, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale."

Communications de la Commission :

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, au Comité économique et social et au Comité des régions concernant certains aspects juridiques liés aux œuvres cinématographiques et autres œuvres audiovisuelles du 26 septembre 2001, JO C 43 du 16 février 2002, p. 6.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52001DC0534:FR:NOT>

Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO C 84 du 10 décembre 1998, p. 3.

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):FR:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):FR:HTML)

Impôts indirects

Droit communautaire primaire :

Article 93 du Traité CE

" Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 14."

Droit communautaire secondaire :

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 347 du 11 décembre 2006, p. 1.

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2006/L_347/L_34720061211fr00010118.pdf

Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la Directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radio-diffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique, JO L 128 du 15 Mai 2002, p.41.

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2002/L_128/L_12820020515fr00410044.pdf

Règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la Directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JO L 288 du 29 Octobre 2005, p.1.

http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/oj/2005/L_288/L_28820051029fr00010009.pdf

Impôts directs

Droit international :

Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune de l'OCDE <http://www.oecd.org/dataoecd/50/27/35363892.pdf>

Droit communautaire primaire :

Article 94 du Traité CE

"Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun."

Article 293 du Traité CE

"Les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants: [...]

- l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté."

Droit communautaire secondaire :

Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JO L 225 du 22 septembre 1990, p. 6. (Version consolidée)

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/consleg/1990/L/01990L0435-20070101-fr.pdf>

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, JO L 157 du 26 juin 2003, p. 49. (Version consolidée)

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/consleg/2003/L/02003L0049-20070101-fr.pdf>

Convention d'arbitrage :

90/436/CEE: Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, JO L 225 du 20 août 1990, p. 10.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:FR:HTML>