

ANNEXE VI

**EVALUATION DES RISQUES JURIDIQUES LIES A LA MISE EN
ŒUVRE DE LA CVA, DE LA MODULATION OU DE LA TVA
SOCIALE**

SYNTHESE

La cotisation sur la valeur ajoutée (CVA) et la TVA sociale sont des impositions de toutes natures au sens de l'article 34 de la Constitution. En revanche, quelles qu'en soient les modalités, une modulation des cotisations patronales selon la valeur ajoutée ne leur ferait pas perdre leur caractère de cotisations sociales.

La principale hypothèque qui pèse sur la mise en œuvre d'une cotisation sur la valeur ajoutée (cf. infra, III) tient aux dispositions de l'article 33 de la sixième directive, qui interdisent aux Etats membres d'instaurer des prélèvements ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires.

En l'état actuel de la jurisprudence, ces dispositions ne semblent pas faire obstacle à la création d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Toutefois, la Cour de justice a manifesté l'intention de procéder à un réexamen complet de sa position à l'occasion du jugement de l'affaire Banque populaire de Crémone, actuellement en instance devant elle, qui concerne la compatibilité avec l'article 33 de l'IRAP, impôt régional italien assis sur la valeur ajoutée des entreprises, dont le produit (30 Md€ par an) est affecté au financement du système de santé.

Si la Cour déclare l'IRAP compatible avec la sixième directive, confirmant ainsi l'interprétation prudente et essentiellement juridique de l'article 33 qui a prédominé jusqu'à présent, le risque d'incompatibilité sera nul s'agissant de la CVA. En effet, cette imposition présente, au regard des critères consacrés par la jurisprudence, des caractéristiques essentiellement similaires à celles de l'IRAP italien.

Toutefois, les deux avocats généraux qui ont conclu dans cette affaire – en dernier lieu le 14 mars 2006 – ont invité la Cour à consacrer une interprétation plus audacieuse de l'article 33, fondée sur une approche économique et pragmatique de l'interdiction qu'il énonce. Selon eux, tout prélèvement ayant un impact économique comparable à celui de la TVA doit être regardé comme contraire à la sixième directive.

Si la Cour suivait ces conclusions, l'incompatibilité de la CVA avec l'article 33 de la sixième directive serait probable. L'instauration d'un tel prélèvement dans ce contexte exposerait les organismes de sécurité sociale au risque de devoir rembourser à brève échéance les sommes perçues. En outre, elle induirait une forte insécurité juridique, et donnerait inévitablement lieu à de nombreux litiges contentieux.

En revanche, une réforme consistant à introduire une dose de valeur ajoutée dans l'assiette des cotisations patronales resterait possible, sous réserve que les salaires demeurent un déterminant essentiel du montant de l'impôt dû par chaque contribuable, cette condition devant être appréciée non pas en droit, mais en pratique. En d'autres termes, un éventuel durcissement de la jurisprudence communautaire ne semble pas susceptible de faire obstacle à la mise en œuvre de la modulation.

Quant à l'option consistant à affecter une part de la TVA au financement de la sécurité sociale, elle restera envisageable d'un point de vue juridique quel que soit le sens de l'arrêt attendu. Toutefois, il faut observer que sauf à méconnaître l'ensemble des dispositions de la sixième directive, ce qu'il est convenu d'appeler la « TVA sociale » ne peut en aucun cas être autre chose qu'une simple augmentation de la TVA – applicable à toutes les entreprises selon des règles strictement identiques à celles qui gouvernent aujourd'hui cette imposition – dont le produit aurait la seule particularité d'être affecté aux organismes sociaux.

Hormis l'article 33 de la sixième directive, aucune norme de valeur supérieure à la loi n'est susceptible de faire obstacle à la mise en œuvre des prélèvements étudiés. Dans leur principe, ceux-ci sont, en particulier, conformes à la Constitution et à la CEDH. Toutefois, il conviendra d'éviter une application trop uniforme ou des dérogations injustifiées, qui contreviendraient aux principes d'égalité et de non-discrimination (cf. infra, I).

Par ailleurs, si le choix se porte sur la CVA, la valeur ajoutée afférente aux activités exercées par des salariés rémunérés à l'étranger devra être exclue de l'assiette imposable, afin d'assurer la conformité du dispositif avec les libertés fondamentales garanties par le Traité de Rome et les règles de droit dérivé applicables aux cotisations sociales.

Enfin, dans l'hypothèse – inévitable en pratique – où des exonérations, des règles d'assiette ou de taux spécifiques seraient consenties en faveur de certains secteurs ou de certaines catégories d'entreprises, leur conformité au régime d'interdiction générale des aides d'Etat prévu par l'article 87 TCE devra être assurée (cf. infra, II). Conformément aux stipulations de l'article 88 TCE, il sera en outre nécessaire de notifier le projet à la Commission européenne avant que le Conseil d'Etat ne se prononce, et de reporter l'entrée en vigueur du dispositif à une date postérieure à la décision de la Commission.

SOMMAIRE

I. LES RISQUES DE NON-CONFORMITE A LA CONSTITUTION ET A LA CEDH SONT LIMITES	1
A. LEGALITE DE L'IMPOT ET NATURE DES PRELEVEMENTS ENVISAGES	1
B. LA CVA ET LA TVA SOCIALE SONT, EN PRINCIPE, CONFORMES A LA CONSTITUTION	2
C. TOUTEFOIS, UNE APPLICATION TROP UNIFORME OU DES DEROGATIONS INJUSTIFIEES SERAIENT CONTRAIRES AUX PRINCIPES D'EGALITE ET DE NON-DISCRIMINATION	4
1. <i>Tenir compte de l'inadaptation de la notion de valeur ajoutée à certaines activités ..</i>	<i>5</i>
2. <i>Mesurer la pertinence des dérogations à l'aune du principe d'égalité</i>	<i>5</i>
D. LA MODULATION DES COTISATIONS PRESENTERA DES RISQUES AU REGARD DU PRINCIPE D'EGALITE SI LE RATIO EST FIXE FORFAITAIREMENT	7
II. LES PRELEVEMENTS ETUDIES SEMBLENT COMPATIBLES AVEC LE TRAITE DE ROME, SOUS RESERVE DE NOTIFICATION A LA COMMISSION EUROPEENNE	8
A. LE NOUVEAU PRELEVEMENT DEVRA RESPECTER LES LIBERTES DE CIRCULATION ET LA LEGISLATION COMMUNAUTAIRE RELATIVE AUX COTISATIONS SOCIALES	9
B. LE NOUVEAU PRELEVEMENT ENTRERA DANS LE CHAMP DES AIDES D'ETAT (ART. 87-3 DU TCE).....	10
C. LA NOTIFICATION PREALABLE DU DISPOSITIF A LA COMMISSION EUROPEENNE SERA PROBABLEMENT NECESSAIRE, CE QUI RETARDERA SON ENTREE EN VIGUEUR.....	13
III. LA CVA PRESENTE DES RISQUES SERIEUX D'INCOMPATIBILITE AVEC L'ARTICLE 33 DE LA SIXIEME DIRECTIVE	14
A. L'ARTICLE 33 DE LA SIXIEME DIRECTIVE A JUSQU'A PRESENT ETE INTERPRETE DE FAÇON RESTRICTIVE PAR LA JURISPRUDENCE	15
B. TOUTEFOIS, LA COUR POURRAIT MODIFIER SA POSITION DANS LES PROCHAINS MOIS ..	16
C. LA SOLUTION QUE DONNERA LA COUR DANS L'AFFAIRE BANQUE POPULAIRE DE CREMONE SERA TRANSPOSABLE A LA CVA.....	18
D. LA PREUVE EMPIRIQUE DE LA COMPATIBILITE DE LA CVA AVEC L'ARTICLE 33 DE LA SIXIEME DIRECTIVE SERA EN TOUT ETAT DE CAUSE DIFFICILE A ETABLIR	19
E. EN CAS DE MODULATION DES COTISATIONS EN FONCTION DE LA VA, LE RISQUE D'INCOMPATIBILITE SERA FAIBLE	20

Cette annexe vise à évaluer a priori, sur la base d'un examen de leur compatibilité avec les règles et principes de valeur supérieure à la loi, les risques de contentieux et de censure juridictionnelle liés à l'instauration de la CVA, de la modulation ou de la TVA sociale. Ces risques devront faire l'objet d'une nouvelle évaluation lorsque les modalités du projet retenu auront été précisées.

Trois types de normes sont dans le champ de cette étude :

- la Constitution et le bloc de constitutionnalité ;
- la CEDH, et plus précisément la combinaison de son article 14 relatif au principe de non-discrimination, et de l'article 1er de son premier protocole additionnel, relatif au droit au respect des biens ;
- enfin, le droit communautaire, et plus particulièrement les stipulations du TCE et les dispositions de droit dérivé régissant les aides d'Etat, les cotisations sociales et la taxe sur la valeur ajoutée.

I. LES RISQUES DE NON-CONFORMITE A LA CONSTITUTION ET A LA CEDH SONT LIMITES

Bien que les procédures juridictionnelles associées à ces normes soient distinctes, le contrôle de constitutionnalité et le contrôle de conventionnalité exercé au regard de la CEDH convergent depuis une demi-douzaine d'années, le Conseil constitutionnel ayant renforcé son contrôle sous la pression de la Cour de Strasbourg. Les questions correspondantes seront donc examinées ensemble.

A. Légalité de l'impôt et nature des prélèvements envisagés

La distinction entre impositions de toute nature et cotisations sociales ou professionnelles a donné lieu à une jurisprudence assez fournie mais souvent lapidaire, si bien que la question des critères de distinction entre ces deux types de prélèvements obligatoires continue à faire l'objet de débats doctrinaux¹. Toutefois, deux points semblent à peu près acquis au regard de la jurisprudence constitutionnelle et administrative :

- D'une part, le Conseil constitutionnel et le Conseil d'Etat s'accordent désormais pour juger que la ligne de partage dépend d'un seul critère : sont des cotisations sociales les versements obligatoires qui « ouvrent vocation à des droits aux prestations et avantages servis » par les régimes de sécurité sociale² ; en d'autres termes, les cotisations sociales (ainsi d'ailleurs que les cotisations professionnelles) se caractérisent par l'existence d'un « lien entre le droit aux prestations et l'obligation de cotiser » ; il s'en déduit qu'un prélèvement affecté aux organismes de sécurité sociale n'est pas une cotisation sociale si son versement n'ouvre, en lui-même, aucun droit (CSG, contribution sur les tabacs et alcools, ou sur les spécialités pharmaceutiques, versement-transports, contribution sociale de solidarité) ;

¹ Voir notamment P. Amselek, Impositions et cotisations obligatoires, Constitution et finances publiques, *Economica*, 2005 ; L. Philip, Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires, in *Mélanges Paul Amselek*, Bruylant, 2004.

² Cons. const. 13 août 1993, n°93-325 DC, RJC 1-1550. 25 janvier 1995, n°95-357 DC ; CE, 4 novembre 1996, n° 177162, Association de défense des sociétés de course : RJF 1997, n° 509 ; CE 6 octobre 1999, CNAM des professions indépendantes, p. 300, RFDA 1999 p. 1297 ; CE 7 janvier 2004, Mme Martin, Lebon p. 1. La CJCE est sur une ligne différente (CJCE 15 février 2000, C-169/98 Rec. p. I-01049), mais cela n'a pas d'incidence sur le critère

- D'autre part, les autres caractéristiques du prélèvement sont sans incidence sur sa qualification, ce qui signifie notamment qu'une cotisation qui présente de fortes similitudes avec un impôt, du point de vue par exemple de son mode de recouvrement ou de ses éléments d'assiette, ne bascule pas pour autant dans la catégorie des impositions de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution³.

Si l'on privilégie cette analyse, qui est celle du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat, mais pas de la Cour de cassation⁴, il semble possible de déterminer *a priori* la nature juridique des prélèvements envisagés par le groupe de travail.

Une réforme consistant à remplacer quelques points de cotisations sociales par une hausse de la TVA, c'est-à-dire à créer une « TVA sociale », ne déboucherait pas sur la création d'une nouvelle cotisation sociale, mais bien sur l'augmentation d'un impôt.

De même, une cotisation assise sur la valeur ajoutée des entreprises (CVA) serait une imposition de toute nature, dès lors que son versement n'ouvrirait aucun droit particulier à tel ou tel assuré social, ni même aux salariés de l'entreprise versante pris dans leur ensemble.

En revanche, une modulation des cotisations patronales en fonction de la valeur ajoutée des entreprises ne leur ôterait pas leur caractère de cotisations sociales, dès lors que cette modification d'assiette, quelles qu'en soient les modalités, resterait sans incidence sur le fait que le versement des cotisations ouvre un droit dans le chef des assurés sociaux. La seule condition à respecter tient à l'équilibre entre le montant global du prélèvement et les dépenses de toute nature auxquelles les organismes sociaux sont appelés à faire face⁵ ; mais cette condition sera en principe respectée, l'objet de la réforme étant précisément d'assurer l'équilibre des comptes sociaux.

En définitive, si le Gouvernement opte pour l'instauration de la CVA, la loi devra en préciser le champ d'application, l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement. En revanche, dans l'hypothèse où serait retenue une simple modulation des cotisations patronales, l'article 34 de la Constitution imposerait seulement au législateur d'en définir les principes, le reste pouvant être renvoyé au pouvoir réglementaire⁶.

B. La CVA et la TVA sociale sont, en principe, conformes à la Constitution

D'un point de vue juridique, la substitution cotisations/CVA⁷ ne s'analyse pas d'un bloc, mais doit être décomposée en deux opérations distinctes :

- d'une part, la baisse des cotisations, qui ressortit à la compétence du pouvoir réglementaire⁸ ;

pertinent en droit national, d'autant que le Conseil d'Etat a expressément assumé cette divergence dans sa décision du 7 janvier 2004 précitée. Il faut observer que le critère vaut également pour distinguer les cotisations professionnelles des impôts.

³ Cf. CE 23 octobre 1981, Saghérian et Syndicat de l'architecture, p. 386.

⁴ La Cour de cassation estime que la CSG revêt, du fait de son affectation exclusive au financement des divers régimes de sécurité sociale, la nature d'une cotisation de sécurité sociale (Cass. soc., 5 avr. 2001, Confortex c/ URSSAF Lille et Cass. soc., 5 avr. 2001, SA Ideal Fibers c/ URSSAF Lille : RJS 2001, n° 1071 ; Cass. soc., 18 oct. 2001, André, arrêt n° 4278).

⁵ CE 22 juillet 1977, n°4789, Barry et autres, p. 368.

⁶ Cons. const. 7 janvier 1960, 4 L et 5 L, RJV II-2 s. ; 20 décembre 1960, 10 L, RJC II-5.

⁷ Ou cotisations/TVA sociale.

⁸ Cons. const. 18 décembre 1997, n° 97-393 DC : RJF 2/98 n°202.

- d'autre part, la création d'une imposition nouvelle ou la hausse d'un impôt préexistant.

En principe, seule cette seconde opération figurera dans la loi, et le contrôle exercé par le Conseil constitutionnel ne portera que sur elle. Toutefois, le décret décidant la baisse des cotisations devra naturellement respecter les principes généraux du droit – en particulier le principe d'égalité devant l'impôt –, la loi et le bloc de constitutionnalité, et sera susceptible d'être déféré au Conseil d'Etat par la voie de l'excès de pouvoir. A cet égard, signalons qu'il serait préférable de procéder d'abord à la création du nouvel impôt, puis à la baisse des cotisations sociales, afin de reporter un éventuel risque de censure de la loi vers le décret mettant en œuvre cette seconde opération⁹.

Ni la hausse de la TVA, ni davantage la création d'une CVA ne posent, dans leur principe, de difficulté majeure d'ordre constitutionnel :

- le principe d'un financement de la protection sociale par la solidarité nationale n'est pas contraire à la Constitution¹⁰ ;
- Rien n'interdit au législateur d'affecter le produit d'une imposition au financement d'organismes sociaux, que ceux-ci aient le statut d'établissement public ou de personne morale de droit privé, conformément à l'article 2 de la LOLF, qui confirme d'ailleurs la jurisprudence constitutionnelle et administrative antérieure¹¹ ;
- Il est également possible de confier le recouvrement d'un impôt à un organisme social¹².

La principale difficulté que pourrait poser l'instauration de la CVA ou de la TVA sociale tient au respect des principes d'égalité devant l'impôt et d'égalité devant les charges publiques découlant de l'article 13 de la DDHC.

En ce qui concerne la TVA sociale, il n'y a pas de difficulté. Sauf à méconnaître la sixième directive, une telle taxe ne différerait en rien de la TVA proprement dite (cf. infra). Or, il n'est tout simplement pas concevable que le Conseil constitutionnel déclare la TVA contraire au principe d'égalité.

Le problème est plus délicat pour ce qui concerne la CVA. Certes, en première analyse, la jurisprudence du Conseil constitutionnel semble particulièrement laxiste. Les juges de la rue Montpensier ont en particulier jugé, par leur décision du 18 décembre 1997 concernant la substitution cotisations sociales/CSG, que « Lorsque plusieurs impositions ont pour finalité commune de concourir à l'équilibre financier des différentes branches de la sécurité sociale dans le cadre de la mise en oeuvre du principe de solidarité nationale, la détermination de leurs redevables ne saurait aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité des citoyens devant les charges publiques¹³ ».

⁹ Sur ce point, voir le 7^{ème} considérant de la décision du Conseil constitutionnel du 18 décembre 1997 citée à la note précédente.

¹⁰ Cons. const. 28 décembre 1990, n°90-285 DC, RJC I-428.

¹¹ Cons. const. 29 décembre 1998, n°98-405 DC, RFFP 65-1999 p. 218 ; CE 23 juin 2000, Chambre syndicale du transport aérien et Fédération nationale de l'aviation marchande, p. 240.

¹² Cons. const. 28 décembre 1990, n°90-285 DC, préc.

¹³ Cons. const. 18 décembre 1997, n° 97-393 DC, préc.

Certains commentateurs ont cru pouvoir en déduire que, d'une manière générale, « les prélèvements à vocation sociale mis en oeuvre dans le cadre de la solidarité nationale ne peuvent être critiqués au titre du principe d'égalité devant l'impôt¹⁴ ». Mais tel n'est probablement pas le sens de la jurisprudence constitutionnelle. En effet, ainsi que le montre le rapprochement des 7^{ème} et 10^{ème} considérants de la décision du 18 décembre 1997¹⁵, les moyens tirés de la méconnaissance du principe d'égalité ne sont pas inopérants dans le contexte d'une substitution entre logique assurantielle et solidarité nationale. Bien que la formulation retenue ne soit pas très heureuse, le Conseil constitutionnel a sans doute entendu juger que les moyens invoqués étaient infondés, mais par un raisonnement qui procède implicitement de sa jurisprudence traditionnelle, selon laquelle le principe d'égalité « *ne s'oppose, ni à ce que le législateur règle de façons différentes des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit*¹⁶ ». Il faut donc examiner la CVA au travers de ce prisme.

Certes, la substitution CVA/Cotisations sociales entraînerait inévitablement des transferts de charge importants, qui pourraient notamment avoir pour effet de faire supporter le nouvel impôt à des contribuables qui, auparavant, ne payaient pas ou très peu de cotisations sociales. Tel pourrait, en particulier, être le cas des professions indépendantes, mais aussi des sociétés holdings, voire de certaines industries intensives en capital, comme le secteur de l'énergie, ou encore l'industrie sucrière. Toutefois, pris en tant que tels, de tels transferts ne créent aucun risque d'inconstitutionnalité, dès lors :

- Qu'ils procèdent de l'objet même de la loi, qui est par construction de transférer à la solidarité nationale une partie du poids des cotisations sociales ;
- Que la loi tend à assurer l'équilibre financier de la sécurité sociale, et poursuit donc un but d'intérêt général de valeur constitutionnelle¹⁷ ;
- Qu'ils sont fonction de la valeur ajoutée dégagée par l'entreprise, qui est assurément, au sens de la jurisprudence constitutionnelle, un critère objectif et rationnel en rapport avec le but recherché¹⁸.

C. Toutefois, une application trop uniforme ou des dérogations injustifiées seraient contraires aux principes d'égalité et de non-discrimination

Le respect des exigences inhérentes au principe d'égalité doit également être assuré en ce qui concerne les modalités de la réforme. A cet égard, deux écueils doivent être évités, qui tiennent pour l'un aux risques d'une excessive uniformité, et pour l'autre à ceux de dérogations injustifiées.

¹⁴ Voir RJF 2/98 n°202.

¹⁵ Sur ce point, voir le commentaire paru aux Cahiers du Conseil constitutionnel n°4.

¹⁶ Pour un exemple récent, cf. Cons. const. 29 décembre 2003, n°2003-488 DC, Rec. p. 480, obs. J. –E. Schoettl LPA 28 janvier 2004, pp. 5 à 13.

¹⁷ Cons. const. 18 décembre 1997, n° 97-393 DC, préc. §. 25.

¹⁸ Ibid. § 16.

1. Tenir compte de l'inadaptation de la notion de valeur ajoutée à certaines activités

Il est probable que certains contribuables constituant des catégories à part entière au regard de la réforme envisagée se trouvent dans une « situation différente » au sens de la jurisprudence constitutionnelle. Il en va ainsi, en particulier, des banques et des assurances, pour lesquelles la valeur ajoutée est un solde intermédiaire de gestion qui n'a guère de sens, des petits contribuables soumis à des obligations déclaratives minimales, dont l'activité peut difficilement être appréhendée au regard de cette notion, et peut-être aussi des contribuables qui, à ce jour, acquittent très peu de cotisations sociales, à l'image des professions indépendantes.

On sait que le principe d'égalité «à la française» n'oblige pas à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes¹⁹», mais il existe des exceptions, notamment dans le domaine de la fiscalité du revenu²⁰. En outre, les impositions de toutes natures sont des biens au sens de l'article 1er du Premier protocole additionnel à la CEDH²¹. Un prélèvement qui aurait des effets discriminatoires au sens de l'article 14 de cette convention pourrait donc être censuré sur ce terrain. Or, à l'inverse de ce que juge le Conseil constitutionnel, la Cour de Strasbourg estime que l'égalité implique que des personnes placées dans des situations différentes fassent l'objet d'un traitement différent²².

Dans ces conditions, la loi créant la CVA – ou le texte instituant la modulation – devra adapter la définition de la valeur ajoutée pour tenir compte de la spécificité des secteurs dans lesquels cette notion n'a pas de sens. Si tel n'était pas le cas, un risque d'inconventionnalité au regard de la CEDH pourrait apparaître.

Toutefois, les risques qui viennent d'être décrits seront faibles si la définition de la valeur ajoutée retenue est inspirée de celle de la valeur ajoutée fiscale. En effet, la VA fiscale a été modelée, précisément, pour tenir compte des spécificités des secteurs atypiques. Dans le même esprit, il conviendrait de la compléter pour prévoir, au bénéfice de certains très petits contribuables, soit une exonération, soit un calcul forfaitaire.

2. Mesurer la pertinence des dérogations à l'aune du principe d'égalité

La loi créant la CVA – ou le décret diminuant en contrepartie les cotisations patronales – encourrait un risque de censure si elle prévoyait des règles spécifiques pour certaines catégories d'entreprises. Cette situation pourrait se présenter dans deux cas :

- D'une part, si le législateur excluait certaines catégories de contribuables (les mutuelles, les institutions de prévoyance, les agriculteurs etc.) du champ de la CVA, ou consentait en leur faveur des exonérations, des règles d'assiette ou de taux dérogatoires ;
 - o le Conseil constitutionnel pourrait censurer le dispositif pour méconnaissance de l'article 13 de la DDHC, encore que sa jurisprudence soit généralement assez souple ;

¹⁹ Cons. const. 29 décembre 2003, n°2003-489 DC, Rec. p. 487, § 37.

²⁰ Sur ce point, voir le commentaire de l'article 140 de la loi de finances pour 2004 paru aux Cahiers du Conseil constitutionnel n°16.

²¹ Avis CE 12 avril 2002 n° 239693 ass., SA Financière Labeyrie : RJF 6/02 n° 673 ; appliquant pour la première fois cette solution pour censurer une disposition fiscale, voir CE 10 août 2005 n° 259741, Sarteur, 9e et 10e s.-s. : Lebon p. 381, RJF 11/05 n° 1233.

²² CEDH 6 avril 2000, Thlimmenos c/ Grèce, n°34369/97, RTD civ. 2000.434. Cette interprétation prévaut également en droit communautaire : CE 20 avril 2005, n°266572, Union des familles en Europe, à mentionner aux Tables du recueil Lebon.

- le Conseil d'Etat pourrait également être amené à se prononcer par voie d'exception, sur le fondement de la CEDH, s'il était saisi par des contribuables appartenant au même cercle d'intérêt que les bénéficiaires de la mesure (par exemple, les sociétés d'assurances pourraient saisir le juge de l'excès de pouvoir d'une demande en annulation de la loi en tant qu'elle exonère les mutuelles, qui opèrent sur le même marché et selon les mêmes règles qu'elles) ;
- D'autre part, si le pouvoir réglementaire excluait certaines catégories de contribuables de la baisse de cotisations patronales envisagée ; ces contribuables pourraient saisir le Conseil d'Etat en se prévalant de la méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt et de la CEDH.

De telles actions ne pourraient prospérer que si les principes d'égalité et de non-discrimination ont effectivement été méconnus, ce qui appelle trois remarques.

La première condition à vérifier est que les contribuables concernés se trouvent dans une « situation différente » de celle des autres entreprises, soit en raison de leur statut, soit en raison de leur activité. Toutefois, le Conseil constitutionnel privilégie une approche pragmatique, et ne se satisfait pas toujours de l'un seulement de ces deux critères.

Si cette condition n'est pas remplie, il est nécessaire que la différence de traitement instituée repose sur un motif d'intérêt général . A cet égard, il semble possible d'exonérer de CVA certains secteurs économiques, par exemple, si la démonstration peut être faite que le nouvel impôt préjudiciera à leur pérennité ou à leur développement²³.

Enfin, en tout état de cause, les différences de traitement instituées doivent être en rapport avec l'objet de la loi qui les établit. Cette condition est sans doute la plus délicate. A priori, l'objet de la réforme est double. Elle vise à :

- transférer une partie du poids de la protection sociale des assurés sociaux vers la solidarité nationale ;
- indirectement, encourager l'emploi, ou au moins le préserver.

Au regard de ces deux objectifs, il est possible de dresser une **typologie** des exonérations :

1. Certaines sont sans risque car elles s'inscrivent dans la logique de la réforme. Tel est, en particulier, le cas du secteur public (sauf SPIC). Dès lors qu'il s'agit de faire appel à la solidarité nationale, il y aurait quelque paradoxe à assujettir à la CVA des entités financées par le même biais.

2. D'autres exonérations semblent envisageables moyennant quelques précautions. Il en va ainsi, en particulier, des très petites entreprises : pourvoyeurs d'emploi importants, elles ne pourraient contribuer que modestement à la solidarité nationale, et en outre, leur appliquer la CVA occasionnerait pour l'administration des difficultés techniques et ne manquerait pas d'accroître le taux d'intervention. Par ailleurs, l'objet de la loi étant de faire appel à la solidarité nationale, les entreprises dont la capacité contributive est très faible ou sans rapport avec le critère retenu peuvent légitimement bénéficier de mesures d'exonération ou d'aménagement. A ce titre, en particulier, il semble possible d'exonérer les entreprises en difficulté, ou encore les activités privées non lucratives, qui génèrent une valeur ajoutée parfois limitée, mais néanmoins sans commune mesure avec leur capacité contributive – qui est par hypothèse nulle ou très faible.

²³ Cons. const. 29 décembre 1998 - Décision n° 98-405 DC, Rec. p. 326, § 52.

3. Tout risque ne serait pas à écarter s'il s'agissait d'exonérer certains secteurs économiques pris en en tant que tels. Certes, dans la mesure où la réforme vise à préserver l'emploi, il est possible de soutenir que certains secteurs intensifs en main d'œuvre devraient être exonérés²⁴. Toutefois, il sera difficile de faire le départ entre ces secteurs et les autres, la réalité présentant plutôt l'aspect d'un continuum entre secteurs intensifs en main d'œuvre et en capital. Quant aux secteurs qui, à l'image de l'agriculture, de la santé ou du secteur social à but lucratif, ne sont pas les plus intensifs en main d'œuvre, il ne sera pas évident de justifier une exonération en leur faveur.

4. Enfin, certaines exonérations sont risquées au regard du principe d'égalité. Tel est, en particulier, le cas des organismes mutualistes ou des institutions de prévoyance, dès lors qu'ils sont en concurrence directe avec les banques et les sociétés d'assurance et sont soumis à des règles prudentielles identiques. Au demeurant, il faut relever que le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de juger que les banques mutualistes ne sont pas dans une situation différente de celle des autres établissements bancaires²⁵.

D. La modulation des cotisations présentera des risques au regard du principe d'égalité si le ratio est fixé forfaitairement

Quel que soit le vecteur choisi pour la mettre en œuvre, une réforme consistant à moduler une partie des cotisations patronales en fonction de la valeur ajoutée n'appellerait pas de commentaires très différents de ceux qui précèdent.

En particulier, rien n'oblige à asseoir une cotisation sociale ou professionnelle sur les salaires²⁶, pourvu que la base retenue ne méconnaisse aucun principe supérieur, et notamment le principe d'égalité devant les charges publiques²⁷.

A cet égard, une réserve doit être faite concernant l'hypothèse dans laquelle la modulation serait opérée en fonction non pas du ratio salaires/VA de chaque entreprise, mais d'un ratio forfaitaire déterminé par secteur ou par catégorie d'entreprise.

Outre les difficultés pratiques qu'il pourrait occasionner, notamment dans le cas d'entreprises exerçant simultanément leur activité dans plusieurs secteurs, un tel choix risquerait de contrevenir au principe d'égalité. Un exemple permet de s'en convaincre : supposons que la part des salaires dans la VA s'établisse à 90% dans un secteur A, et à 40% dans un secteur B, et que les ratios forfaitaires soient déterminés en conséquence pour grever plus fortement les entreprises du secteur B, de telle manière qu'à valeur ajoutée égale, une entreprise du secteur A soit soumise à un prélèvement de 100, tandis qu'une entreprise du secteur B acquitte des cotisations d'un montant de 200. Supposons ensuite qu'une entreprise X exerçant dans ce secteur ait, contrairement à ses concurrentes, arbitré très nettement, dans la combinaison de ses facteurs de production, en faveur du facteur travail, de telle sorte que la part des salaires dans sa VA soit de 90%.

²⁴ Ce raisonnement sous-tend notamment l'exonération de TVA dont bénéficie une partie du secteur du BTP.

²⁵ Cons. const. 30 juillet 1982, n°82-143 DC, Rec. p. 57, Grandes décisions du Conseil constitutionnel, 13^{ème} éd., n°30.

²⁶ Cf. CE 23 octobre 1981, Saghérian et Syndicat de l'architecture, préc.

²⁷ Cf. CE 22 mai 1991, Bigot c/ Conseil national de l'ordre des architectes, T. p. 678 et p. 1165, JCP 1991.IV.321.

Cette entreprise supportera un prélèvement de 200, alors pourtant qu'elle est aussi « vertueuse » qu'une entreprise du secteur A. Peut-être serait-il possible de soutenir que ces deux entreprises sont dans une situation différente, ou au moins, que le traitement différent qui leur est réservé est motivé par un objectif d'intérêt général, qui est d'encourager les secteurs les plus intensifs en facteur travail. Toutefois, la mesure discriminatoire ne serait pas en rapport avec cet objectif – comme le montre l'exemple qui précède – et ne serait pas non plus rationnelle dès lors qu'il est possible – et probablement plus simple – de se fonder sur le ratio salaires/VA propre à chaque entreprise. Au regard des exigences du principe d'égalité, l'utilisation d'un ratio forfaitaire pourrait donc être un facteur de risque supplémentaire.

Sous cette réserve, la modulation semble compatible avec les principes d'égalité et de non-discrimination.

II. LES PRELEVEMENTS ETUDIES SEMBLENT COMPATIBLES AVEC LE TRAITE DE ROME, SOUS RESERVE DE NOTIFICATION A LA COMMISSION EUROPEENNE

Bien que les compétences de la Communauté européenne en matière d'impôts directs soient des plus réduites, la jurisprudence ne manque pas de manifestations du caractère contraignant, pour les législateurs nationaux, des libertés garanties par le Traité. La France en a fait l'expérience, qui a dû démanteler, en quelques années, une bonne partie de l'arsenal mis en place pour lutter contre l'évasion fiscale²⁸, et contraindre les bénéficiaires des dispositions de l'article 44 septies du CGI relatives à la reprise d'entreprises en difficulté à rembourser l'équivalent des subventions perçues sous forme d'exonérations²⁹.

En première analyse, aucune des trois voies de réforme envisagées n'apparaît contraire aux stipulations du Traité³⁰. Toutefois, s'agissant de la CVA et de la modulation, les modalités du dispositif retenu devront respecter les libertés fondamentales consacrées notamment par les articles 39 et 43 du TCE (A.), ainsi que le régime des aides d'Etat défini par ses articles 87 et 88 (B & C).

²⁸ Cf. par ex. concernant l'article 167 bis du CGI (*exit tax*) : CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02, de Lasteyrie du Saillant : *Dr. fisc.* 2004, n° 20, *comm.* 483 ; *RJF* 5/04, n° 558, *chron. L. Olléon*, p. 347 à 350 ; *BDCF* 5/04, *concl. J. Mischo*, p. 49 à 57. – CE, 10 nov. 2004, n° 211341, M. de Lasteyrie du Saillant : *Juris-Data* n° 2004-080603 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 3, *comm.* 101, *concl. S. Verclytte* ; *RJF* 2/05, n° 135. – concernant l'article 212 du CGI : CE, sect., 30 déc. 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion : *Juris-Data* n° 2003-080473 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 16, *comm.* 428, *note A. Lefevre* ; *RJF* 3/04, n° 233, *concl. G. Goulard*, p. 175 à 180 ; *RJF* 2/04, *chron. L. Olléon*, p. 83 à 89 ; *Rev. Sociétés* 3/04, *obs. O. Fouquet*, p. 707.

²⁹ Décision C(2003) 4636 du 16 décembre 2003 de la Commission européenne, JOCE L. 108/38 du 16 avril 2004.

³⁰ Sous réserve qu'elle soit établie conformément aux règles posées par la sixième directive (cf. *infra*), la TVA sociale ne méconnaîtrait, par construction, aucune des stipulations du Traité. Les développements qui suivent concernent donc exclusivement les deux autres pistes étudiées par le groupe de travail (CVA et modulation).

A. Le nouveau prélèvement devra respecter les libertés de circulation et la législation communautaire relative aux cotisations sociales

Dans leur principe, ni la CVA, ni la modulation ne sont contraires aux quatre libertés économiques fondamentales protégées par le Traité. En particulier, de tels prélèvements ne se traduiraient *a priori* par aucune entrave à la liberté d'établissement³¹. Sans doute auraient-il pour effet d'inciter certaines entreprises à ne pas s'établir en France, dès lors qu'ils n'ont pas d'équivalent à l'étranger, sauf en Italie, mais le Traité n'interdit pas aux Etats membres d'adopter des mesures susceptibles de désavantager leur économie.

Toutefois, la validité du nouveau prélèvement dépendra des modalités de taxation des activités transfrontalières, qui devront respecter les règles de droit dérivé adoptées sur le fondement des principes découlant de la liberté d'établissement et de la libre circulation des travailleurs (art. 39 et 43 du TCE), et notamment le principe d'égalité de traitement énoncé à l'article 13 du règlement n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971³².

La Cour de justice a jugé à plusieurs reprises que « *le fait pour un travailleur d'être grevé, pour un même revenu, des charges sociales découlant de l'application de plusieurs législations nationales, alors qu'il ne peut revêtir la qualité d'assuré qu'au regard d'une seule de ces législations, expose ce travailleur à une double cotisation, contraire aux dispositions de l'article 13 du règlement 1408/71*³³ ».

Au regard de cette jurisprudence, une modulation des cotisations en fonction de la valeur ajoutée ne poserait pas de difficulté. En effet, elle resterait sans effet sur la règle, posée par le règlement 1408/71, selon laquelle les entreprises n'acquittent en principe aucune cotisation en France au titre de leurs salariés qui exercent leur activité dans un autre Etat membre.

En revanche, si le dispositif retenu est la CVA, il conviendra de s'assurer que la valeur ajoutée afférente aux salariés exerçant leur activité dans un autre Etat membre est exclue de l'assiette du prélèvement, même d'ailleurs si ces salariés ne sont pas rattachés à une filiale ou à un établissement stable situé dans cet autre Etat membre. Faute que soit effectué un tel retraitement, la CVA serait contraire à l'article 13 du règlement 1408/71, ainsi qu'à la liberté de circulation des travailleurs et à la liberté d'établissement, dès lors qu'elle aboutirait à grever plus lourdement l'exercice d'une activité en dehors de France³⁴. A cet égard, il convient de souligner que la circonstance que la CVA ne constitue pas une cotisation sociale, mais une imposition au sens du droit national français, est sans incidence. En effet, selon la jurisprudence de la Cour, le seul critère à prendre en considération est l'existence d'un « *lien direct et suffisamment pertinent* » entre le prélèvement et le financement de la sécurité sociale³⁵, lien dont l'existence ne saurait être niée en ce qui concerne la CVA.

Sous ces réserves, qui ne remettent pas en cause la possibilité d'instaurer une cotisation sur la valeur ajoutée, les voies de réforme envisagées n'apparaissent pas contraires aux articles 39 et 43 du Traité, ni à la législation prise sur leur fondement.

³¹ Ce point devra être approfondi au vu de la définition de la valeur ajoutée retenue. Pour un état des lieux de la jurisprudence de la Cour, voir M. Wathelet « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? » : RJF 7/05 p. 469 ; voir également la chronique parue à la RJF 12/05 p. 943.

³² Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, tel que modifié et mis à jour par le règlement (CE) n° 118/97 du Conseil, du 2 décembre 1996 (JO 1997, L 28, p. 1).

³³ Voir notamment CJCE 5 mai 1977, Perenboom, aff. 102/76 : Rec. p. 815, point 13, et CJCE 29 juin 1994, Aldewereld, aff. 60/93 : Rec. p. I-2991, point 26.

³⁴ A propos de la CSG, voir CJCE 15 février 2000 aff. 169/98 et 34/98 plén., Commission c/ France : RJF 3/00 n° 436, concl. A. La Pergola BDCF 3/00 n° 41.

³⁵ CJCE 18 mai 1995, Rheinhold & Mahla, aff. 327/92 : Rec. p. I-1223, point 23.

B. Le nouveau prélèvement entrera dans le champ des aides d'Etat (art. 87-3 du TCE)

L'article 87-1 du traité CE prévoit que « *sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat, sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ».

L'affectation du produit d'une imposition aux organismes sociaux n'est pas contraire à ces stipulations. En effet, ne relèvent pas de la qualification d'entreprise les entités qui assurent dans certaines conditions particulières des prestations de sécurité sociale³⁶, ou qui développent des activités qui sont typiquement des prérogatives de puissance publique³⁷. En outre, qu'ils aient un statut public ou privé, les organismes de sécurité sociale sont investis d'une mission de service public, dont les cotisations sociales et les impôts affectés constituent la contrepartie, au sens de l'article 86 du TCE³⁸.

La question est donc de savoir si le nouveau le nouveau régime de financement des organismes sociaux peut être assimilé à un régime d'aide à l'égard non pas des organismes sociaux, mais bien des entreprises concernées.

Selon une jurisprudence constante, une mesure fiscale est constitutive d'une aide d'Etat dès lors qu'elle remplit quatre critères cumulatifs, qui s'apprécient toujours en fonction des effets réels de la mesure en cause et non au regard des objectifs qu'elle poursuit.

1. La première condition tient à l'octroi d'un avantage à certaines entreprises. S'agissant non d'un versement mais d'un prélèvement fiscal ou social, la qualification d'aide d'Etat ne peut être retenue que si des règles particulières sont prévues, qui aboutissent à exonérer certains assujettis ou à minorer leur contribution³⁹. C'est en effet la dépense fiscale ou sociale correspondante, et non le prélèvement pris en tant que tel, qui est susceptible de constituer un avantage. En d'autres termes, la CVA et les cotisations sociales à la charge des entreprises n'entreront dans le champ de l'article 87 TCE que dans l'hypothèse où les règles applicables ne seraient pas exactement identiques pour tous les assujettis. Dans cette hypothèse, qui est inévitable en pratique, il conviendra d'examiner séparément chaque mesure particulière, afin de déterminer si elle correspond à un avantage pour les entreprises concernées, ce qui sera le cas de toutes les mesures de type exonération, réduction d'assiette, taux réduit etc.

³⁶ CJCE, 17 févr. 1993, *Poucet et Pistre*, aff. C-159/91 et 160/91 : Rec. CJCE 1993, I, p. 637.

³⁷ CJCE, 19 janv. 1994, *Flugesellschaft c/ Eurocontrol*, aff. C-364/92 : Rec. CJCE 1994, I, p. 43. – 18 mars 1997, *Cali et Figli*, aff. C-343/95 : Rec. CJCE 1997, I, p. 1547.

³⁸ CJCE 22 novembre 2001, *Ferring SA c/ ACOSS*, aff. C-53/00, Rec. p. I-07067 ; CJCE 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C- 280/00, Rec. p. I-07747.

³⁹ Qualifiant d'aides d'Etat les dépenses fiscales correspondant au régime d'exonération prévu à l'article 44 septies du CGI en faveur de la reprise d'entreprises en difficulté, voir la décision C(2003) 4636 du 16 décembre 2003 de la Commission européenne, JOCE L. 108/38 du 16 avril 2004.

2. La deuxième condition tient au fait que cet avantage doit être financé par des ressources d'Etat. A cet égard, il faut relever que la qualification fiscale ou non des sommes en cause, de même que la circonstance qu'elles soient collectées par un organisme de sécurité sociale, sont sans incidence sur l'existence d'une aide d'Etat au sens de l'article 87⁴⁰. Certes, dans la mesure où il s'agit de substituer un prélèvement à un autre, on pourrait penser qu'il ne peut y avoir aide d'Etat, avantages et désavantages s'annulant au niveau global. Toutefois, la compensation sera nécessairement approximative à l'échelle de chaque entreprise, ce qui est d'ailleurs l'objectif de la réforme. Or, la Cour juge qu'en cas de reversement par le bénéficiaire de l'avantage reçu, il peut y avoir aide d'Etat si ce reversement est approximatif⁴¹. De même, le fait que l'avantage soit partiellement ou totalement financé par le revenu de contributions imposées aux bénéficiaires ne suffit pas à lui ôter la qualification d'aide d'Etat⁴². En résumé, à l'aune de ce deuxième critère, les exonérations et autres mesures dérogatoires concernant la CVA ou la modulation entrent effectivement dans le champ des aides d'Etat.

3. La troisième condition est que la mesure soit susceptible d'affecter les échanges communautaires. Intuitivement, cette condition ne semble pas remplie dans le cas de mesures d'exonération mineures ou touchant des secteurs peu concurrentiels. Toutefois, la Commission et la Cour privilégient une interprétation très extensive de ce critère, qui doit être considéré comme rempli lorsque la mesure envisagée peut se réclamer de l'une des exceptions expressément admises par un règlement communautaire – comme c'est le cas en matière de seuils « *de minimis*⁴³ » - ou par la doctrine exprimée dans les lignes directrices et les communications de la Commission (cf. *infra*).

4. Enfin, la mesure doit être sélective, c'est-à-dire s'appliquer seulement à certains secteurs ou types d'activité, à certaines zones géographiques ou à certaines catégories d'opérateurs économiques (entreprises en difficulté, PME, etc.). En soi, la CVA constitue une mesure générale – et non sélective – dès lors qu'elle a vocation à s'appliquer à toutes les entreprises, mais il pourrait en aller différemment, par exemple, si des exonérations étaient prévues en faveur des PME ou de certains secteurs.

S'agissant de la modulation, le problème se présente sous un angle quelque peu différent :

- Si elle est opérée en fonction du ratio salaires/VA de l'entreprise, il s'agira d'une mesure générale, dès lors que la règle sera la même pour tous ;
- En revanche, dans l'hypothèse – déjà examinée *supra* sous l'angle du principe d'égalité – où la modulation serait faite en fonction d'un ratio forfaitaire déterminé par secteur ou par catégorie d'entreprise, la compatibilité du mécanisme avec le régime des aides d'Etat pourra en principe être contestée.

En résumé, la CVA et la modulation entreront dans le champ des aides d'Etat si le dispositif adopté comporte des mesures spécifiques favorables à certains contribuables. Toutefois, cela ne signifie pas que toute dérogation soit proscrite. En effet, les paragraphes 2 et 3 de l'article 87 TCE, ainsi que le droit dérivé, prévoient des exceptions à la qualification d'aides d'Etat, par exemple en ce qui concerne les mesures justifiées par la nature ou l'économie du système, les services publics ou encore les aides régionales ou locales.

⁴⁰ CJCE, 2 juill. 1974, Italie c/ Commission, aff. 173/73 : Rec. CJCE 1974, p. 709.

⁴¹ CJCE, 12 juill. 1973, Commission c/ RFA, aff. 72/70 : Rec. 1973, p. 813.

⁴² CJCE, 22 mars 1977, Steinike et Weinlig, aff. 78/76.

⁴³ Les mesures qui, quel qu'en soit le bénéficiaire, ne peuvent jamais donner lieu à un avantage de plus de 100 000 euros en équivalent subvention sur une période de trois ans (3 000 euros dans le secteur agricole) ne constituent pas juridiquement des aides d'Etat et n'ont pas à être notifiées à la Commission (Règlement CE n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides de minimis ; Règlement CE n° 1860/2004 de la Commission du 6 octobre 2004 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides de minimis dans les secteurs de l'agriculture et de la pêche).

Là encore, il est possible, *a priori*, d'esquisser une typologie des mesures selon le degré de risque prévisible :

- Le dispositif instaurant la CVA ou la modulation pourra comporter des dérogations ou des adaptations qui n'auront pas à être notifiées à la Commission européenne ; il s'agit essentiellement des mesures ne pouvant, par construction (et non pas seulement dans la majorité des cas), dépasser le seuil « *de minimis* », des mesures destinées à soutenir l'activité des PME⁴⁴, l'emploi⁴⁵ ou la formation⁴⁶ ;
- L'exclusion du secteur public (sauf SPIC) ne pose pas de difficulté ; toutefois, s'agissant des EPIC et des délégataires de services publics, les mesures de faveur mises en place ne devront pas excéder la compensation des contraintes inhérentes aux obligations imposées par la mission de service public en cause, et nécessiteront dans certains cas une notification préalable à la Commission⁴⁷. De même, il semble envisageable de prévoir un régime spécifique en faveur du secteur agricole⁴⁸, ou encore d'exonérer de CVA les entreprises situées dans les DOM ou les zones éligibles à la prime d'aménagement du territoire (TCE, art. 87-3 a. et c.) ; enfin, l'exclusion des entreprises dont il n'est pas possible de calculer la valeur ajoutée (très petites entreprises, notamment) est possible, dès lors qu'elle peut être regardée comme inhérente à l'économie du système institué par la CVA ou la modulation ;
- Enfin, les autres dérogations ne seront compatibles avec l'article 87 du Traité que dans la mesure où la Commission européenne estimera qu'elles sont justifiées par des motifs d'intérêt général suffisants et compatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur⁴⁹.

En somme, des marges de manœuvre existent, mais elles ne doivent pas être surestimées⁵⁰, d'autant que les champs respectifs des mesures compatibles avec le régime communautaire des aides d'Etat et avec le principe d'égalité ne se recoupent que partiellement.

⁴⁴ Règlement CE n° 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides en faveur des PME modifié par le règlement n° 364/2004 de la Commission du 25 février 2004 concernant l'extension de son champ d'application aux aides à la recherche et développement ; Règlement CE n° 1/2004 concernant les aides aux PME relatives aux produits agricoles ; Règlement CE n° 1595/2004 concernant les aides aux PME dans le secteur de la pêche.

⁴⁵ Règlement CE n° 2204/2001 de la Commission concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides à l'emploi.

⁴⁶ Règlement CE n° 68/2001 de la Commission concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides à la formation modifié par le règlement n° 363/2004 de la Commission du 25 février 2004.

⁴⁷ Voir notamment la décision du 28 novembre 2005 de la Commission européenne (n°2005/842/CE, JO UE L 312 du 29 novembre 2005).

⁴⁸ Par exemple, la Commission a validé une mesure de plafonnement du taux proportionnel de l'impôt foncier communal sur les propriétés non bâties pratiquée au Danemark (Aide N 53/1999), ou encore une exonération d'impôt foncier pour la culture sur substrat en vigueur aux Pays-Bas (Aide N 20/2000).

⁴⁹ La Commission utilise généralement quatre critères généraux d'appréciation : l'intérêt communautaire de l'aide (une mesure destinée à protéger une production nationale pourra être considérée comme compatible avec le Traité CE si elle participe à une stratégie communautaire) ; la justification compensatoire (la distorsion de concurrence qui résulte de la mise en œuvre de l'aide doit être compensée par son intérêt au niveau communautaire) ; les principes d'efficacité et de proportionnalité de l'aide (l'aide accordée permet-elle d'atteindre l'objectif visé, est-elle appropriée et n'excède-t-elle pas ce qui est normalement nécessaire pour réaliser cet objectif ?) ; enfin, le critère de la transparence (la Commission doit être en mesure d'apprécier les conséquences éventuelles de l'aide sur la concurrence ainsi que ses finalités).

⁵⁰ Cette appréciation ne vaut que s'agissant des mesures favorables à certains contribuables. En effet, le régime des aides d'Etat n'interdit pas de soumettre certaines entreprises à une imposition supérieure à la norme.

C. La notification préalable du dispositif à la Commission européenne sera probablement nécessaire, ce qui retardera son entrée en vigueur

En vertu de l'article 88 du Traité, la commission a seule compétence pour se prononcer sur la compatibilité d'une mesure fiscale nationale au regard de la réglementation sur les aides d'Etat. Les dispositifs nouveaux susceptibles d'entrer dans le champ de cette réglementation doivent lui être notifiés⁵¹. En conséquence, sauf à ce qu'il soit absolument certain que les règles particulières dont sera assorti le dispositif retenu par le législateur sont toutes dispensées de l'obligation de notification par une disposition expresse de droit communautaire, il sera nécessaire de procéder à une notification avant l'entrée en vigueur de la réforme.

En l'absence de notification préalable, la CVA serait incompatible avec le Traité, alors même, d'ailleurs, qu'elle ne comporterait aucune disposition contrevenant sur le fond aux règles du droit communautaire. En outre, le dispositif doit entrer en vigueur après que la Commission se sera prononcée⁵².

Ajoutons, enfin, que le Conseil d'Etat, saisi par le gouvernement dans le cadre de la procédure d'adoption des lois et décrets en Conseil d'Etat, refuse désormais d'examiner les mesures constituant des aides d'Etat lorsqu'elles n'ont pas été notifiées à la Commission, et les disjoint systématiquement. Il accepte néanmoins d'examiner au fond les mesures d'aides qui ont été régulièrement notifiées à la Commission, même si celle-ci n'a pas encore pris sa décision au moment où le Conseil d'Etat doit rendre son avis.

En principe, la commission dispose d'un délai de deux mois pour se prononcer, mais ce délai peut être suspendu ou prorogé par l'envoi de questionnaires. En pratique, le délai d'examen excède fréquemment les six mois. Compte tenu du calendrier envisagé et des contraintes qui viennent d'être rappelées, il pourrait être opportun, le cas échéant :

- de procéder à la notification le plus tôt possible, et en tout état de cause avant que le projet ne soit soumis au Conseil d'Etat ;
- de subordonner l'entrée en vigueur de la réforme, dans l'hypothèse où la Commission ne se serait pas prononcée à la date d'adoption du texte de loi, à l'intervention d'une décision favorable de sa part⁵³.

⁵¹ (règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004, JO UE L140 du 30 avril 2004.

⁵² Affaire dite des saumons : CJCE 21 novembre 1991, C-354/90, rec. p. 5505, et CE 2 juin 1993, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Lebon p. 164. S'agissant d'une taxe parafiscale, voir CE 6 novembre 1998, n° 171576, Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (CNIH), Lebon p. 387.

⁵³ Admettant une telle solution, voir la décision de la Commission européenne du 1^{er} juin 2005 relative au nouveau régime d'exonération prévu à l'article 44 septies du CGI (C(2005) 1484 fin, aide d'Etat N 553/2004).

III. LA CVA PRESENTE DES RISQUES SERIEUX D'INCOMPATIBILITE AVEC L'ARTICLE 33 DE LA SIXIEME DIRECTIVE

Le droit communautaire, qu'il s'agisse des traités ou du droit dérivé, ne contient aucun principe ni aucune règle qui viserait expressément à interdire aux États membres de créer ou de maintenir un prélèvement obligatoire. La seule exception est l'article 33 de la sixième directive⁵⁴, qui fait interdiction aux États membres de créer ou de maintenir des impositions nationales ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires⁵⁵.

Quoique singulière, cette disposition s'inscrit dans la logique même de la construction communautaire. L'harmonisation de la TVA, en effet, n'aurait guère de sens si, dans le même temps, les États membres pouvaient maintenir ou accroître leurs différences en greffant sur le système commun des impôts nationaux spécifiques, de même nature que la TVA. C'est pourquoi la France et ses partenaires ont estimé nécessaire de se doter d'une règle coercitive.

Cette règle fait obstacle à l'instauration d'une imposition de même nature que la TVA communautaire. Dans ces conditions, si le choix était fait d'instaurer une « TVA sociale », cette taxe devrait s'insérer dans le système commun des taxes sur le chiffre d'affaires, faute de quoi elle serait totalement incompatible avec l'article 33 de la sixième directive. Par ailleurs, sauf à méconnaître les autres dispositions de cette même directive, elle devrait présenter des caractéristiques strictement identiques à la TVA. En d'autres termes, la « TVA sociale » ne peut être autre chose qu'une simple augmentation de la TVA, dont le produit aurait la particularité d'être affecté aux organismes sociaux.

La question de savoir ce qu'impose la sixième directive en ce qui concerne la CVA et la modulation des cotisations sociales en fonction de la valeur ajoutée exige de plus longs développements.

⁵⁴ Directive n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 du Conseil des communautés européennes en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de TVA : assiette uniforme (JOCE n° L 145, p. 1).

⁵⁵ Aux termes de l'article 33 : « Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires ».

A. L'article 33 de la sixième directive a jusqu'à présent été interprété de façon restrictive par la jurisprudence

Dès que l'occasion lui en a été donnée d'en faire application, la Cour a affirmé que la portée de l'article 33 devait être « *déterminée à la lumière de la fonction de cette disposition*⁵⁶ » et « *des objectifs que poursuit l'institution d'un système commun de TVA*⁵⁷ ». L'objectif du système commun étant d'harmoniser les taxes sur le chiffre d'affaires au sein du marché intérieur, la Cour en a déduit que l'article 33 a pour fonction « *d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un État membre grevant la circulation des biens et services et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA*⁵⁸ ». S'appuyant sur ces prémisses, elle juge constamment que les impositions qui revêtent les caractéristiques essentielles de la TVA sont proscrites par l'article 33. Ces caractéristiques essentielles, que la Cour tire directement du texte de l'article 2 de la 1^{re} directive⁵⁹, sont les suivantes :

- la TVA s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services ;
- elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, quel que soit le nombre de transactions effectuées ;
- elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution, jusqu'au stade du commerce de détail ;
- enfin, elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente⁶⁰.

Cette analyse rigoureuse, qui s'inscrit dans l'esprit du Traité de Rome, a mené la Cour à adopter une ligne jurisprudentielle restrictive quant à l'application de l'article 33, à deux égards.

En premier lieu, elle juge que l'article 33 ne fait pas obstacle à l'instauration d'impositions ne procédant pas des principes de la TVA, tels qu'ils viennent d'être définis, même lorsque ces impositions reposent sur la même assiette que la taxe sur la valeur ajoutée, avec laquelle elles se cumulent⁶¹.

En second lieu, seuls les dispositifs fiscaux qui revêtent simultanément chacune de ces quatre caractéristiques peuvent être regardés comme incompatibles avec l'article 33⁶². À l'inverse, il suffit donc qu'une imposition ne s'apparente pas à la TVA au regard de l'un seulement de ces critères pour qu'elle échappe à tout risque de non-conformité⁶³.

⁵⁶ Voir notamment, CJCE, 27 nov. 1985, aff. 295/84, Rousseau-Wilmot, pt 14 : Rec. p. 3759, RJF 11/86 n°1021.

⁵⁷ cf. CJCE, 3 mars 1988, aff. 252/86, M. Bergandi, pt 6 : Recueil 1988-3 p. 1343, RJF 10/88 n° 1176.

⁵⁸ CJCE, plén., 13 juill. 1989, aff. 93/88 et 94/88, Wisselink en Co B.V. et a. , pt 17 : Recueil 1989-7 p. 2671, RJF 11/89 n° 1298.

⁵⁹ Parmi les premiers arrêts se prononçant sur ce point, cf. CJCE, 1er avr. 1982, aff. 89/81, Staatsecretaris van Financiën c/ Hong-Kong Trade Development Council, notamment pts 6 et s.

⁶⁰ Rappelant ces caractéristiques essentielles, cf. CJCE, 19 févr. 1998, aff. C-318/96, SPAR : Rec. CJCE 1998, I, p. 785. – CJCE, 19 sept. 2002, aff. C-101/00, Antti Siilin, pt 99 : RJF 12/02, n° 1428 ; Rec. CJCE 200, n° 2/8-9 (A), p. 7517. – CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-308/01, GIL Insurance Ltd e.a., pt 33 : RJF 7/04, n° 826.

⁶¹ CJCE, 8 juill. 1986, aff. 73/85, Hans Dieter et Ute Kerrutt, pt 22 : Rec. CJCE 1986, p. 2226, concl. Darmon, p. 2220 ; RJF 7/91, n° 1030. – V. également CJCE, plén., 13 juill. 1989, aff. 93/88 et 94/88, Wisselink en Co B.V. et a., préc., pt 14.

⁶² En revanche, il n'est pas nécessaire pour autant qu'un impôt présente toutes les caractéristiques de la TVA, y compris celles qui ne sont pas essentielles, pour qu'il puisse tomber sous le coup de l'article 33. Ainsi la cour a-t-elle jugé qu'un prélèvement qui n'est pas perçu à l'importation et qui ne fait pas l'objet d'une mention sur les factures peut cependant être prohibé par cet article s'il présente les quatre caractéristiques essentielles de la TVA (CJCE,

À l'exception de l'arrêt *Dansk Denkavit* du 31 mars 1992⁶⁴, la jurisprudence de la Cour ne contient pas d'exemple de non-conformité d'un prélèvement national avec l'article 33, ce qui est d'autant plus significatif qu'elle a eu à se prononcer à de nombreuses reprises depuis 1985. Pour ce qui est de la France, la cour a ainsi décidé que n'étaient pas contraires aux objectifs de la sixième directive :

- la contribution sociale de solidarité perçue par l'Organic au motif notamment qu'elle frappe l'activité des entreprises – et non les transactions commerciales – et qu'elle est calculée sur la base du chiffre d'affaires annuel global, sans toucher directement le prix des biens et des services⁶⁵ ;
- la taxe annuelle sur les « machines à sous » dès lors qu'elle est forfaitaire et ne se répercute pas sur les consommateurs⁶⁶ ;
- les droits d'enregistrement perçus sur les terrains à bâtir, dans la mesure où ces prélèvements ne revêtent pas un caractère général, n'interviennent pas dans le processus de production et de distribution et ne sont pas déductibles⁶⁷.

De leur côté, les juridictions nationales font une application tout aussi mesurée, en leur qualité de juges de droit commun du droit communautaire, des principes dégagés par la Cour⁶⁸.

B. Toutefois, la Cour pourrait modifier sa position dans les prochains mois

Bien que la jurisprudence ait fait preuve d'une remarquable stabilité depuis la décision *Rousseau-Wilmot* de 1985, elle pourrait être remise en cause à l'occasion de l'affaire *Banque populaire de Crémone*, actuellement en instance devant la CJCE, qui concerne l'IRAP⁶⁹, impôt régional italien créé en 1997, assis sur la valeur ajoutée des entreprises. Mis en place le 15 décembre 1997 par le gouvernement *Prodi*, ce prélèvement a remplacé une série d'impôts locaux spécifiques. Son produit, qui dépasse 30 Md€ par an, constitue la principale source de financement du système de santé italien, et représente l'essentiel des ressources fiscales des régions.

Mal accepté dès l'origine, ce prélèvement a fait l'objet de nombreuses contestations devant les juridictions italiennes. La Corte costituzionale ayant mis un terme à leurs espoirs sur le terrain du droit national italien, les contribuables insatisfaits se sont prévalus de l'incompatibilité de l'IRAP avec le droit communautaire. Le tribunal fiscal provincial de Crémone a soumis à la Cour de justice des communautés européennes, en application de la procédure de renvoi préjudiciel prévue par l'article 234 du Traité CE, la question de la compatibilité de ce prélèvement avec les objectifs de l'article 33 de la 6e directive.

plén., 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, pts 13 et 14 : Recueil 1992-I p. 2217, RJF 6/92 n° 925).

⁶³ CJCE, 9 mars 2000, aff. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW) et Wein & Co. Handelsgsmbh*, pts 23 et 25 : RJF 7-8/00, n° 1038 ; *Rec. CJCE 2000*, n° 3, p. 1189. – CJCE, 19 sept. 2002, aff. C-101/00, *Antti Siilin*, préc., pt 105. – CJCE, 29 avr. 2004, aff. C-308/01, *GIL Insurance Ltd e.a.*, préc., pt 34.

⁶⁴ *CJCE, plén.*, 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, préc. : Recueil 1992-I p. 2217, RJF 6/92 n° 925.

⁶⁵ CJCE, 27 nov. 1985, aff. 295/84, *Rousseau-Wilmot*, préc.

⁶⁶ CJCE, 3 mars 1988, aff. 252/86, *M. Bergandi*, préc.

⁶⁷ CJCE, 16 déc. 1992, aff. C-208/91, *Beaulande* : *Dr. fisc. 1994*, n° 7, *comm. 292* ; *Rec. CJCE 1992*, I, p. 6709 ; *RJF 3/93*, n° 471.

⁶⁸ Voir par exemple à propos d'une taxe parafiscale CE, 31 oct. 1990, n° 92091, *Syndicat national des Industriels de l'Alimentation animale* : *Dr. fisc. 1991*, n° 39, *comm. 1717*, *concl. Mme M.-D. Hagelsteen* ; *RJF 12/90*, n° 1498. - plus récemment *Cass. com.*, 11 mars 2003, n° 00-21 882, *Mutuelle du Mans assurances IARD* : *Juris-Data n° 2003-018280* ; *Dr. fisc. 2004*, n° 6, *comm. 228* ; *RJF 6/03*, n° 785.

⁶⁹ *Imposta regionale sulle attività produttive*, mis en place en Italie par le décret législatif n° 446 du 15 décembre 1997.

L'avocat général F.G. Jacobs, dont les conclusions ont été présentées le 17 mars 2005⁷⁰, a estimé l'IRAP incompatible avec ces dispositions, tout en proposant à la Cour de limiter à l'avenir les effets de sa décision. Toutefois, à la demande de plusieurs Etats membres dont la France, la grande chambre de la Cour a décidé, le 21 octobre 2005, de rouvrir la procédure orale, non seulement sur les modalités d'application d'une éventuelle déclaration d'incompatibilité, mais aussi sur le fond, c'est-à-dire sur le principe même de l'incompatibilité de l'IRAP avec l'article 33.

La réouverture de la procédure revêt un caractère exceptionnel. Elle a probablement été motivée par l'enjeu de la décision à intervenir, dont l'importance avait sans doute été mésestimée par la Cour, mais aussi par les Etats membres qui, à l'image de la France, n'avaient pour la plupart pas produit d'observations au cours de la première phase de la procédure. Cet enjeu est double :

- Pour l'Italie, tout d'abord, une décision conforme aux conclusions de l'avocat général Jacobs aurait une portée financière considérable si ses effets n'étaient pas limités à l'avenir ; compte tenu du régime de prescription applicable dans ce pays, ce sont en effet plus de 120 Md€ qui devraient être reversés aux entreprises ; on peut douter qu'une telle somme, qui représente 10 % du PIB national et plus d'un an du budget total des régions italiennes, soit à la portée des finances publiques italiennes ;
- Mais la portée de la décision à intervenir transcende largement le simple cas de l'IRAP ; il s'agit en effet de savoir, plus généralement, si la valeur ajoutée peut servir d'assiette à une imposition nationale, quelle qu'elle soit, sans contrevenir à la sixième directive ; les observateurs ne s'y sont d'ailleurs pas trompés, comme le montre la forte médiatisation de l'affaire dans l'ensemble des Etats membres.

Le Conseil, la Commission et une douzaine d'Etats membres ont fait valoir leurs arguments sur ce point lors de l'audience du 14 décembre 2005. Globalement, deux thèses s'affrontent, l'une formaliste et juridique, l'autre réaliste et fondée sur une approche essentiellement économique de la règle posée par l'article 33 :

- La première, qui est notamment celle du gouvernement français, peut se réclamer d'un courant qui, jusqu'à présent, a dominé la jurisprudence de la Cour, au moins d'un point de vue quantitatif (voir les décisions citées *supra*, A.). Elle consiste à soutenir que les quatre conditions énoncées par la Cour doivent être interprétées de façon stricte, ce qui implique que l'IRAP et les prélèvements du même type sont compatibles avec l'article 33 ;
- La seconde, qui s'appuie principalement sur la décision Dansk Denkvit de 1992 mais aussi sur la lettre de l'article 33, reconnaît une portée plus large à cette règle, censée interdire tout dispositif national aboutissant à un prélèvement d'effet comparable à la TVA.

Après avoir caractérisé chacune de ces deux interprétations dans de nouvelles conclusions prononcées le 14 mars 2006, Mme Stix-Hackl, premier avocat général de la Cour, a nettement pris parti en faveur de la seconde, comme l'avait fait un an plus tôt son prédécesseur⁷¹.

⁷⁰ Concl. F.G. Jacobs, 17 mars 2005, sur CJCE, aff. C-475/03, Banca popolare di Cremona: *Dr. fisc. 2005, n° 16, act. 73.*

⁷¹ Mme Stix-Hackl a repris l'affaire après la cessation de fonctions de l'avocat général Jacobs, le 10 janvier 2006.

C. La solution que donnera la Cour dans l'affaire Banque populaire de Crémone sera transposable à la CVA

L'objet de cette note n'est pas de se prononcer sur la pertinence de chacune des deux thèses en présence⁷², mais de mesurer les risques qu'elles font peser sur les prélèvements dont l'instauration est envisagée.

Ainsi que l'a d'ailleurs relevé Mme Stix-Hackl aux points 178 et suivants de ses conclusions, il n'est pas douteux que la décision de la Cour, qui devrait intervenir avant la mi-juillet 2006, revêtera une portée générale. Sera-t-elle, pour autant, transposable à la CVA ? C'est probable, pour deux raisons.

D'une part, il y a peu à espérer d'un nouveau revirement de jurisprudence postérieur à la décision Banque populaire de Crémone, dès lors que la Cour a manifestement l'intention de saisir l'occasion de cette affaire pour clarifier durablement sa position. Quant à une éventuelle modification de l'article 33, qui nécessiterait l'accord unanime des 25 membres de l'Union, elle paraît improbable à court terme.

D'autre part, si la CVA n'est pas la réplique de l'IRAP, elle présente des caractéristiques essentiellement similaires au regard des quatre critères jurisprudentiels posés par la Cour. En particulier – et ce point est essentiel – le prélèvement envisagé à ce stade a vocation à s'appliquer de façon générale à la plupart des entreprises, et pèsera donc, comme l'IRAP, sur les agents économiques intervenant à chaque stade du processus de production et de commercialisation. Certes, contrairement à la TVA, la CVA reposera sur les seules activités exercées en France, avantageant ainsi les importations par rapport aux productions nationales, mais ce constat est également valable pour l'IRAP. En outre, sauf à retenir une assiette sensiblement différente de la valeur ajoutée fiscale et de la valeur ajoutée comptable ou fiscale, la base d'imposition de la CVA sera proche de celle de l'IRAP. Or, compte tenu de la démarche préconisée par l'avocate générale, il est peu probable que des différences d'assiette mineures suffisent à justifier des solutions différentes.

En somme, sauf à ce que la Cour renonce aux quatre critères dégagés par sa jurisprudence et remette ainsi en cause l'essence même du contrôle qu'elle exerce au regard de l'article 33 – ce que ni Mme Stix-Hackl, ni aucun Etat membre ne lui a proposé de faire –, la solution retenue pour l'IRAP vaudra également pour la CVA : si la Cour déclare l'IRAP compatible avec la sixième directive, le risque d'une censure sera très faible ; inversement, une solution conforme aux conclusions condamnera probablement la CVA.

Il faut observer, à cet égard, que la Cour n'aura vraisemblablement pas à se prononcer elle-même sur ce point. En effet, les contribuables sont en droit de se prévaloir de l'article 33 de la sixième directive devant les juridictions nationales. Si les motifs de la décision à intervenir sont suffisamment clairs, les tribunaux saisis de contestations relatives à la CVA pourront, le cas échéant, prendre l'initiative d'en écarter l'application sans recourir à une question préjudicielle, même au stade du premier ressort.

⁷² Pour un exposé des arguments sous-tendant la thèse « juridique », cf. O. Fouquet et Y. Bénard, Un impôt direct peut-il être incompatible avec la sixième directive ? Droit fiscal 23 juin 2005, comm. 22 p. 1063.

D. La preuve empirique de la compatibilité de la CVA avec l'article 33 de la sixième directive sera en tout état de cause difficile à établir

Pour faire pièce à l'argument tenant aux différences entre la valeur ajoutée nette, qui sert d'assiette à la TVA, et la valeur ajoutée brute sur laquelle est basé l'IRAP, Mme Stix-Hackl a proposé à la Cour, aux points 114 et suivants de ses conclusions, de subordonner les effets de sa décision à une vérification empirique, par les juges italiens, des similitudes existant entre IRAP et TVA. En substance, il s'agirait de mesurer l'écart type de la différence entre le prélèvement occasionné par l'IRAP et un prélèvement équivalent de TVA pour un échantillon représentatif d'entreprises. Un écart type important plaiderait en faveur de la compatibilité de l'IRAP avec l'article 33 de la sixième directive, et inversement.

Bien qu'elle s'inscrive dans la logique essentiellement économique et pragmatique du raisonnement suivi par Mme Stix-Hackl, cette proposition ne manque pas d'originalité. En effet, si la Cour s'interdit habituellement d'apprécier directement les caractéristiques des impositions nationales au regard du droit communautaire⁷³, se contentant de prendre position au vu de la description faite par la juridiction qui l'a saisie, la solution proposée par l'avocate générale est encore plus prudente : elle propose à la Cour d'exercer sa compétence a minima, en faisant dépendre sa position de principe des résultats d'une étude empirique diligentée par le juge national et appréciée par lui seul.

En première analyse, la condition à laquelle Mme Stix-Hackl a ainsi subordonné la solution du litige semble intéressante. En effet, elle laisse apparaître la possibilité d'apporter la preuve empirique qu'un prélèvement tel que la CVA n'est pas contraire à la sixième directive, et ce avant même son entrée en vigueur. Toutefois, l'intérêt pratique des perspectives ainsi ouvertes par les conclusions ne doit pas être surestimé, pour trois raisons.

En premier lieu, il n'est pas à exclure que le recours à la technique de la preuve empirique ait été proposé surtout dans la perspective, le cas échéant, de rendre possible un compromis. Dans le cas où une majorité nette se dégagerait en son sein, la Cour sera peut-être tentée de trancher la question plus clairement, pour éviter que son arrêt soit source d'insécurité juridique. Il est donc difficile, tant que la décision n'est pas rendue, de tenir pour acquise la solution préconisée par Mme Stix-Hackl sur ce point, même dans l'hypothèse où son raisonnement serait suivi par ailleurs.

En deuxième lieu, l'avocate générale a défini de façon restrictive les conditions dans lesquelles la preuve empirique de la compatibilité avec l'article 33 pourra être apportée. De simples écarts ne suffiraient pas, selon elle, à l'établir : encore faudrait-il que soit constatée une « absence flagrante » de corrélation (point 124 des conclusions), non seulement entre contribuables opérant dans des secteurs différents, mais aussi au sein du même secteur. Dans le cas de l'IRAP et de la CVA, une telle exigence présente, à certains égards, les allures d'une preuve impossible. Certes, il est évident que la TVA ne sera pas exactement proportionnelle à la CVA, en raison notamment de l'inclusion des dotations aux amortissements dans l'assiette taxable de cette dernière et des interférences provoquées par les différences de taxation des échanges internationaux. Toutefois, ces deux impositions sont probablement corrélées en pratique dans bon nombre de secteurs. En effet, malgré les différences que peuvent occasionner les stratégies individuelles des entreprises, la combinaison productive capital/travail, qui dépend notamment de l'état des techniques, est à peu près stable pour un secteur donné. En outre, Mme Stix-Hackl a expressément invité la Cour à ne pas tenir compte des différences liées au régime de taxation des importations et des exportations.

⁷³ CJCE, 21 oct. 1970, aff. 20/70, Lesage : *Rec. CJCE* 1970, p. 861.

La troisième raison qui doit conduire à ne pas placer trop d'espoirs dans l'échappatoire proposée par l'avocate générale tient à des considérations d'opportunité. Contrairement à la pratique qui prévaut parmi les juridictions françaises, les termes de l'ordonnance de renvoi du tribunal fiscal provincial de Crémone laissent apparaître, étrangement d'ailleurs, un net parti pris en faveur de l'incompatibilité de l'IRAP à la sixième directive. Or, si les juges italiens estimaient que la corrélation entre TVA et IRAP est suffisante pour caractériser une incompatibilité, cette solution ne pourrait qu'encourager les contribuables français à multiplier les contentieux en matière de CVA. De leur côté, saisies de tels litiges, les juridictions françaises pourraient difficilement juger la CVA compatible avec la sixième directive sans donner l'impression – peut-être erronée mais en tout cas bien réelle – de méconnaître la position de la Cour de justice. Elles seraient donc confrontées à une alternative entre déclarer la CVA incompatible avec la sixième directive ou saisir la Cour d'une nouvelle question préjudicielle, dont la réponse ne ferait guère de doute.

E. En cas de modulation des cotisations en fonction de la VA, le risque d'incompatibilité sera faible

Les observations qui précèdent valent, dans leur principe, pour tous les prélèvements susceptibles de concurrencer la TVA. Toutefois, une modulation des cotisations patronales en fonction de la valeur ajoutée ne leur ferait pas perdre leur caractère de cotisations sociales au sens de l'article 34 de la Constitution. Or, l'article 33 vise les « taxes sur les contrats d'assurances, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, (...) tous impôts, droits et taxes », mais ne mentionne pas les cotisations sociales. En outre, dans son fameux arrêt *Rousseau-Wilmot*, la Cour de justice a estimé, en l'occurrence s'agissant de la contribution sociale de solidarité perçue par la caisse de compensation de l'Organic, que « la notion de « droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires », telle qu'elle figure à l'article 33 de la sixième directive, doit être interprétée en ce sens qu'elle inclut une taxe, à caractère non fiscal, à la charge des sociétés, ou de certaines catégories de sociétés, au profit de régimes de sécurité sociale dont le taux est déterminé sur la base du chiffre d'affaires annuel global des sociétés assujetties ». La contribution en cause était un impôt au sens du droit national, mais a fortiori, il s'en déduit que les cotisations sociales, qui sont des prélèvements à caractère non fiscal même lorsqu'elles sont modulées en fonction de la VA, échappent à tout risque d'incompatibilité avec l'article 33 de la sixième directive.

Toutefois, plusieurs éléments conduisent à manier cette affirmation avec prudence :

- l'énumération à laquelle procède l'article 33 concerne les prélèvements autorisés, et non ceux que le droit communautaire interdit. Par suite, le fait que les cotisations sociales n'y figurent pas n'est pas en soi décisif ;
- la Cour a déjà eu l'occasion de montrer qu'elle ne s'estime pas tenue par la qualification d'un prélèvement au regard du droit national, refusant la qualification d'impôt au sens du droit communautaire à des prélèvements, telles la CSS74 ou la CSG75, qui sont des impositions au sens du droit national, ou qualifiant au contraire d'impositions des prélèvements que la juridiction de renvoi identifiait pourtant comme étant des cotisations sociales76 ;

⁷⁴ CJCE, 27 nov. 1985, aff. 295/84, *Rousseau-Wilmot*, préc.

⁷⁵ A propos de la CSG, voir CJCE 15 février 2000 aff. 169/98 et 34/98 plén., *Commission c/ France* : RJF 3/00 n° 436, concl. A. La Pergola BDCF 3/00 n° 41.

⁷⁶ CJCE 28 mars 1996, aff. C-191/94, *AGF Belgium* (Rec. p. I-1859), point 18.

- par ailleurs, la Cour n'a semble-t-il jamais eu à statuer sur la compatibilité d'une cotisation sociale avec l'article 33 de la sixième directive ; s'il est vrai que l'arrêt Rousseau-Wilmot plaide pour une réponse positive à cette question, l'IRAP est également un prélèvement non fiscal au sens de cet arrêt ; de plus, la Cour ne s'est pas fondée exclusivement sur le caractère non fiscal – selon elle – du prélèvement en cause, et au demeurant, si l'avocate générale est suivie, la jurisprudence antérieure devra être lue à la lumière de la solution retenue dans l'affaire Banque populaire de Crémone ;
- plus généralement, si «le droit communautaire ne porte pas atteinte à la compétence des États membres pour aménager leurs systèmes de sécurité sociale⁷⁷», il n'en reste pas moins que «dans l'exercice de leur pouvoir d'aménagement de leurs régimes de sécurité sociale, les États membres restent tenus de respecter les dispositions du droit communautaire en vigueur⁷⁸ ». En d'autres termes, la Cour raisonne exactement de la même façon s'agissant des cotisations sociales et des impositions directes, qui ne sont pas non plus harmonisées ;
- Or, précisément, ainsi que l'a exposé Mme Stix-Hackl, dont les conclusions sont tout à fait convaincantes sur ce point, l'interdiction posée par l'article 33 ne concerne pas seulement les impositions indirectes au sens de l'article 93 du Traité, mais aussi les impôts directs d'effet comparable à la TVA⁷⁹.

En somme, le fait que des cotisations modulées restent des cotisations sociales au sens du droit national constitue sans doute un facteur d'atténuation du risque de censure juridictionnelle, mais il ne s'agit pas d'une garantie absolue en l'état de la jurisprudence.

Serait-il possible, cependant, de définir les caractéristiques de la modulation de façon à éviter a priori tout risque d'incompatibilité même dans l'hypothèse où Mme Stix-Hackl serait suivie ? Le raisonnement de l'avocate générale pourrait conduire à estimer que la première et la troisième des quatre conditions jurisprudentielles posées par la Cour sont remplies. Resterait alors à savoir si le prélèvement ainsi institué repose sur la même assiette que la TVA, et s'il est proportionnel au prix de vente. Présentées ainsi, ces questions semblent absurdes, et appellent une réponse à l'évidence négative, mais il faut rappeler qu'il s'agit de se placer dans la logique économique et téléologique retenue par Mme Stix-Hackl.

En réalité, tout dépendra de l'ampleur de la modulation. Sauf à ce que celle-ci soit très importante, les effets du prélèvement seront assez éloignés de ceux d'une cotisation directement assise sur la valeur ajoutée. Le risque d'incompatibilité avec l'article 33 de la sixième directive sera donc faible, sauf si la réforme aboutit, en pratique, à une substitution de l'assiette valeur ajoutée à l'assiette salaires, ce qui ne sera très probablement pas le cas.

⁷⁷ Par exemple, voir CJCE 28 avril 1998, aff. C-158/96, Kohll : Rec. p. I-1931, point 17.

⁷⁸ Jurisprudence constante : CJCE 23 septembre 1982, aff. 275/81, Koks (Rec. p. 3013, point 10) ; CJCE 10 juillet 1986, aff. 60/85, Luijten (Rec. p. 2365, point 14) ; Decker (point 23) et Kohll (point 19), et les conclusions jointes qui s'y rapportent de l'avocat général Tesauo (points 17 à 25) ; CJCE 30 janvier 1997, aff. C-340/94, De Jaeck (Rec. p. I-461, point 36).

⁷⁹ Selon Mme Stix-Hackl : « *Il ne nous semble pas nécessaire d'exiger un fondement juridique différent du simple fait que le prélèvement national en cause aurait au moins quelques caractéristiques d'un impôt direct. Ce qui importe, c'est de savoir s'il présente des caractéristiques qui sont susceptibles de compromettre le fonctionnement du système TVA, peu importe qu'il en présente d'autres qui ne le sont pas – et il faut rappeler que seules les caractéristiques nuisibles seront concernées par l'interdiction fondée sur l'article 93 CE* » (point 57 des conclusions).

En définitive, les risques inhérents à une modulation des cotisations sociales en fonction de la valeur ajoutée sont de même nature que ceux identifiés supra en ce qui concerne la CVA, mais ils sont largement atténués. Il semble donc possible d'affirmer que le risque d'une censure juridictionnelle sera très faible si la modulation est mise en œuvre, y compris dans l'hypothèse où la CJCE suivrait les conclusions des deux avocats généraux dans l'affaire Banque populaire de Crémone.

En revanche, dans cette même hypothèse, il n'est pas à exclure que certains contribuables fassent une analyse différente de l'état du droit applicable. Dès lors, sauf à ce que la réforme instaurant la modulation soit précédée d'une opération de communication suffisamment convaincante, il n'est pas exclu que son principe fasse l'objet de contestations devant les juridictions judiciaires.

En somme, si les conclusions prononcées le 14 mars dernier devaient être suivies en tous points, l'incompatibilité de la CVA avec l'article 33 de la sixième directive serait très probable. L'instauration d'un tel prélèvement dans ce contexte exposerait les organismes de sécurité sociale au risque de devoir rembourser à brève échéance les sommes perçues. En outre, elle induirait une forte insécurité juridique, et donnerait inévitablement lieu à de nombreux litiges contentieux.

En revanche, une réforme consistant à introduire une dose de valeur ajoutée dans l'assiette des cotisations patronales resterait possible, sous réserve que les salaires demeurent le déterminant essentiel du montant de l'imposition, cette condition devant être appréciée non pas en droit, mais en pratique.