

1

COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES

COM(80) 139 final

Bruxelles, le 27 mars 1980

**RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL
SUR LES PERSPECTIVES DE CONVERGENCE
DES SYSTEMES FISCAUX DANS LA COMMUNAUTE**

COM(80) 139 final

TABLE DES MATIERES

	<u>page</u>
INTRODUCTION	1
I. OBJECTIFS ET LIMITES DE L'HARMONISATION FISCALE	2
II. BILAN ET PERSPECTIVES DE L'HARMONISATION FISCALE	9
A. Principales mesures déjà adoptées ou à adopter avant le rapprochement des charges fiscales	9
B. Actions à entreprendre au cours des prochaines années dans la perspective d'une plus grande intégration économique	16
III. ANALYSE DE LA STRUCTURE DE LA FISCALITE DANS LES ETATS MEMBRES ET DE SON EVOLUTION AU COURS DES DERNIERES ANNEES	
Généralités	21
Commentaires	22
Conclusion	24
Tableaux et graphiques	26
IV. ANALYSE DES PRINCIPAUX IMPOTS A HARMONISER	32
A. Taxe sur la valeur ajoutée	32
Les règles d'assiette	32
Les taux de TVA en vigueur dans les Etats membres	33
Le champ d'application des différents taux	35
Part relative des différents taux en pour- centage de l'assiette globale de la TVA	36
L'utilisation de la TVA en tant qu'instru- ment de politique conjoncturelle	38
B. Droits d'accise	39
Analyse générale des accises à harmoniser	39
Huiles minérales	45
Alcool	46
Vin	47
Bière	47
Tabacs manufacturés	48
Tableaux et graphiques	50

	<u>page</u>
C. Impôt des sociétés	62
Système et taux	62
Assiette normale	65
Mesures incitatives	67
Remarque finale	71
V. DIFFICULTES ET CONSEQUENCES DE L'HARMONISATION FISCALE	72
Généralités	72
A. Taxe sur la valeur ajoutée	74
Unification du nombre des taux	74
Unification des listes des biens et services soumis aux différents taux	75
Rapprochement du niveau des taux	76
B. Droits d'accise	81
Conflits avec les priorités sociales	82
Changements dans les structures de consommation	82
Changements dans les recettes fiscales	84
Rétrécissement de la marge de manoeuvre en matière de politique conjoncturelle	86
C. Impôt des sociétés	90
Champ d'application	90
Harmonisation des systèmes et rapprochement des taux	91
Assiette commune	94
Problème de l'imposition des bénéfices réalisés à l'étranger	95
VI. CONCLUSIONS	97
ANNEXES	101

INTRODUCTION

1. L'objet du présent rapport est de décrire les actions que devrait entreprendre la Communauté au cours des années à venir pour réaliser les conditions fiscales d'une véritable intégration économique, ainsi que de discerner les obstacles qui s'opposent à la réalisation de cet objectif et les moyens de les surmonter.

Le rapport comprend six chapitres :

- I. Objectifs et limites de l'harmonisation fiscale ;
- II. Bilan et perspectives de l'harmonisation fiscale ;
- III. Analyse de la structure de la fiscalité dans les Etats membres et de son évolution au cours des dernières années ;
- IV. Analyse des principaux impôts à harmoniser ;
- V. Difficultés et conséquences de l'harmonisation ;
- VI. Conclusions.

CHAPITRE I

OBJECTIFS ET LIMITES DE L'HARMONISATION FISCALE

2. Dans tous les Etats développés, la fiscalité connaît depuis de nombreuses années un développement rapide. Ce développement est dû à l'augmentation des budgets publics d'une part et au rôle croissant de l'impôt comme instrument de la politique économique et sociale d'autre part. De ce fait, les impôts, qui représentent une fraction importante du produit intérieur brut (1), sont devenus l'un des éléments déterminants de la vie économique et sociale.
3. Il est dès lors naturel que les préoccupations fiscales occupent une place importante dans la Communauté. Il ne peut cependant être question, à l'heure actuelle, d'établir une véritable politique fiscale analogue à celle qui est pratiquée par les Etats : tout d'abord, le budget de la Communauté, bien qu'alimenté maintenant par des ressources propres (2), est encore très modeste comparé à l'ensemble des budgets des Etats membres (2,6 % en 1978) et le rôle budgétaire de l'impôt au niveau communautaire ne peut donc être que très limité ; ensuite, la politique économique et sociale est encore très largement déterminée au plan national et l'on ne peut donc réglementer au niveau communautaire l'utilisation de l'impôt comme instrument de cette politique. Enfin, même lorsque des objectifs de politique économique, comme la limitation des taux d'inflation et le rythme de la croissance économique, sont fixés au niveau communautaire, les moyens pour les atteindre, y compris les moyens fiscaux, sont généralement laissés à l'appréciation des Etats membres.

(1) En 1977 le prélèvement obligatoire (impôts et cotisations sociales) variait selon les Etats de 35,2 % du P.I.B. (Irlande) à 49,4 % (Luxembourg)

(2) Les ressources propres comprennent essentiellement les droits de douane, les prélèvements agricoles et au maximum 1 % de l'assiette uniforme de la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le domaine fiscal, les décisions essentielles appartiennent ainsi aux Etats membres et des transferts importants du pouvoir de décision ne pourront être réalisés que si des progrès substantiels sont accomplis dans la voie de l'intégration. L'harmonisation fiscale telle qu'elle a été conçue n'est pas une fin en soi. Elle fait partie des moyens et des pouvoirs attribués à la Communauté en vue de l'accomplissement de ses tâches.

4. Le traité CEE fixe un certain nombre d'objectifs fondamentaux à atteindre, parmi lesquels il convient de citer notamment :
- L'établissement d'un marché commun grâce notamment à la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux et à l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée ;
 - Le rapprochement progressif de la politique économique des Etats membres ;
 - L'instauration d'un certain nombre de politiques communes : le traité n'en prévoit que trois (commerce extérieur, agriculture et transports) mais d'autres ont été décidées, du moins en principe, par les institutions de la Communauté, en particulier dans les domaines de l'énergie, de la politique régionale et de l'environnement.

Par ailleurs, il faut noter que pour donner à la Communauté une plus grande autonomie financière, le remplacement des contributions financières des Etats membres par des ressources propres a été décidé dès 1970 dans le cadre de la procédure prévue à l'article 201 du traité (1).

C'est dans la perspective de la réalisation de ces objectifs qu'il faut situer l'effort d'harmonisation fiscale entrepris ou à entreprendre par la Communauté, car, comme le montre le présent chapitre,

(1) Décision du 21 avril 1970 (J.O. n° L 94 du 28.4.1970, p. 19)

aucun d'entre eux n'a pu être atteint ou ne pourra l'être sans action communautaire dans le domaine fiscal.

Tous ces objectifs se retrouvent d'ailleurs dans l'union économique et monétaire qui a été décidée par les chefs d'Etat et de gouvernement. A ce sujet, il faut noter qu'en matière fiscale, la résolution du Conseil du 22 mars 1971 (1) prévoit ce qui suit :

"afin d'accélérer la libération effective de la circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux et l'interpénétration des économies, le Conseil, sur proposition de la Commission, statue, dans un équilibre approprié, sur des mesures concernant :

- Les règles communautaires déterminant l'assiette uniforme de la taxe sur la valeur ajoutée au sens de la décision du 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières des Etats membres par des ressources propres aux Communautés ;
- L'harmonisation du champ d'application, l'assiette et les modalités de perception des accises, notamment de celles qui exercent une influence sensible sur les échanges ;
- L'harmonisation de certains types d'impôts susceptibles d'avoir une influence directe sur les mouvements de capitaux à l'intérieur de la Communauté, notamment l'harmonisation du régime fiscal appliqué aux intérêts provenant des valeurs mobilières à revenu fixe et aux dividendes ;
- La poursuite de l'harmonisation de la structure des impôts sur les sociétés ;
- L'élargissement progressif des franchises fiscales accordées aux particuliers lors du passage des frontières intracommunautaires.

(1) J.O. n° C 28 du 27.3.1971, p. 1

Avant la fin de la première étape, le Conseil se saisit des études entreprises ainsi que de propositions de la Commission, en ce qui concerne le rapprochement des taux en matière de taxe sur la valeur ajoutée et d'accises."

Certes, l'union économique et monétaire a connu bien des vicissitudes depuis cette première résolution du Conseil, mais, en dépit des difficultés, cet objectif n'a jamais été abandonné. La création récente du système monétaire européen en constitue d'ailleurs une manifestation évidente.

5. Rapprocher les systèmes fiscaux des Etats membres n'est pas une affaire simple et cela pour plusieurs raisons :
- a) La souveraineté fiscale est l'un des éléments essentiels de la souveraineté nationale et les Etats membres sont actuellement tous attachés au respect de cette souveraineté. A ce sujet, il est à noter que le vote de l'impôt est l'une des prérogatives fondamentales des parlements nationaux.
 - b) Il peut surgir des conflits entre deux objectifs également nécessaires entre le rapprochement progressif de la politique économique des Etats membres prévu à l'article 2 du traité et l'harmonisation de leurs systèmes fiscaux. Il n'est pas exclu en effet que les divergences existant entre les politiques économiques nationales nécessitent pour être surmontées une utilisation différente de la part des Etats des instruments dont ils disposent pour mettre en oeuvre ces politiques. L'instrument fiscal, notamment parce qu'il détermine très largement la politique des dépenses publiques et les encouragements aux investissements, est à cet égard très important : son importance ne va d'ailleurs probablement pas diminuer, puisque la mise en place du système monétaire européen empêche les Etats d'utiliser l'instrument monétaire aussi librement qu'avant.
 - c) L'opinion publique est de plus en plus sensible à l'évolution de la fiscalité, dont elle conteste à la fois le niveau et la complexité.

d) Il est extrêmement difficile de gommer des inégalités qui portent sur la structure du système fiscal, sur la pression fiscale globale et sur la répartition des recettes fiscales entre les différents impôts, car ces inégalités ne sont pas dues au hasard mais tiennent à des causes profondes.

Parmi celles-ci, on peut citer entre autres :

- des différences dans les structures économiques et sociales ;
- des différences de conception sur le rôle de l'impôt en général ou sur celui d'une taxe en particulier : par exemple, les idées divergent sur le volume des investissements que l'Etat doit financer et sur celui des prestations qu'il doit offrir en contre partie des impôts, sur le degré de redistribution des revenus et de la fortune qu'il faut atteindre et sur la façon d'utiliser l'impôt comme instrument de la politique économique ;

- des différences de mentalité : tel impôt assez bien toléré dans un pays l'est mal ou pas du tout dans un autre.

e) La complexité des systèmes fiscaux actuels rend techniquement difficiles les travaux d'harmonisation fiscale.

Enfin, il ne faut pas se dissimuler que l'élargissement de la Communauté à douze Etats, loin de simplifier la tâche, la compliquera davantage.

6. Les considérations qui précèdent expliquent les réticences qui se manifestent dans les Etats et la lenteur du processus d'harmonisation fiscale.

Si, en dépit de ces difficultés considérables, l'harmonisation fiscale a pu et déjà pu remporter d'indéniables succès, cela est dû à la conjonction de plusieurs facteurs.

Tout d'abord, un accord s'est dégagé sur un certain nombre d'objectifs prioritaires (libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux ; neutralité fiscale dans les échanges de marchandises ; établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée ; suppression des frontières fiscales ; attribution de ressources propres à la Communauté) et une volonté politique réelle s'est manifestée pour réaliser au moins partiellement certains d'entre eux.

Ensuite, il n'a pas été nécessaire de faire porter les efforts sur les impôts acquittés personnellement par les citoyens (impôts sur les

revenus et sur la fortune) qui sont ceux a propos desquels la sensibilité politique est la plus vive.

Enfin, les mesures arrêtées ou simplement proposées, qui concernent essentiellement les taxes sur le chiffre d'affaires, les accises, les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux et l'impôt sur les sociétés, ne portent pour l'instant, sauf exception, que sur des structures et des bases d'imposition. Tant qu'ils gardent la maîtrise des taux, les États peuvent éviter de remettre en cause l'équilibre qui s'est établi entre les différents impôts tout en conservant leur liberté quant à l'utilisation à des fins budgétaires ou économique des taxes visées par l'harmonisation. Ainsi ont pu être évités des conflits entre l'harmonisation fiscale et la libre disposition par les États membres de la fonction budgétaire et économique de l'impôt.

7. Si le bilan de l'harmonisation fiscale est incontestablement positif, il reste cependant limité en raison des difficultés et des retards importants qui se sont accumulés au niveau du Conseil pour ce qui concerne les accises et les impôts directs. C'est ainsi qu'en dépit des efforts de la Commission, le Conseil n'a pas encore été en mesure de statuer sur les propositions déjà anciennes concernant les accises sur le vin, la bière, l'alcool et les huiles minérales qui pourtant ne concernent que la structure de ces taxes et ne touchent pas les taux de celles-ci.

Il faut dès lors s'attendre à des difficultés beaucoup plus grandes encore le jour où le rapprochement des législations fiscales s'étendra aux taux des impôts. C'est pourquoi celui-ci ne pourra intervenir que lorsque l'intégration économique aura atteint un stade beaucoup plus avancé. Mais il sera alors absolument nécessaire, car dans une telle perspective, l'harmonisation des structures et des bases d'imposition ne sera plus suffisante.

Certes, l'incertitude qui règne actuellement sur le degré final d'intégration économique qu'il conviendra d'atteindre à l'avenir dans la Communauté et sur le rythme auquel on pourra progresser dans cette voie rend très malaisée la détermination précise de toutes les actions fiscales qui devront être entreprises à cette fin. A plus forte raison est-il difficile de fixer un calendrier précis pour de telles actions. Tout dépend en définitive du partage des pouvoirs qui sera réalisé entre les États membres et la Communauté et donc des transferts de souveraineté qui seront consentis au profit de celle-ci. C'est là une question qui n'a guère décaissé le stade des premières réflexions.

En dépit de cette incertitude, quelques considérations peuvent néanmoins être avancées. Dès lors qu'on parle d'intégration économique, la notion de marché unique, c'est-à-dire de marché commun ayant des caractéristiques analogues à celle d'un marché intérieur, apparaît et le problème de la suppression des frontières fiscales, c'est-à-dire des compensations et contrôles lors des échanges intracommunautaires, et celui de l'harmonisation des charges fiscales se trouvent posés.

En effet, comme il a déjà été dit, les impôts sont un des éléments importants de la vie économique et sociale des pays. Ils agissent par leur poids sur de nombreux facteurs, dont la structure de la consommation et, par conséquent, celle de la production, la rentabilité des entreprises, la localisation des investissements et, d'une manière générale, les conditions de concurrence.

Dans la perspective d'une intégration économique poussée, ces différents facteurs ne doivent pas être influencés artificiellement par des différences de charges fiscales. A terme, le rapprochement de ces charges est donc nécessaire.

Etant donné le rôle de la fiscalité comme instrument de la politique économique et sociale, ce rapprochement est aussi important dans la perspective d'une coordination de plus en plus étroite des politiques nationales et du développement de véritables politiques communes dans les secteurs essentiels de la vie économique.

8. Avant d'examiner les actions qui devraient être entreprises à l'avenir dans cette perspective, il n'est pas inutile de rappeler brièvement quelles ont été les mesures décidées jusqu'à présent et quelles sont celles qui doivent encore être adoptées.

Il n'est pas non plus inutile de souligner à nouveau que le rapprochement des charges fiscales qu'il va falloir amorcer sera beaucoup plus difficile à réaliser que l'harmonisation des structures et des bases d'imposition, car il portera atteinte au principe de la libre utilisation par les Etats de l'impôt comme instrument de la politique budgétaire et de la politique économique et sociale et aura donc des répercussions importantes. Celles-ci sont analysées au chapitre V. Il est donc évident qu'on ne peut progresser dans cette voie qu'avec beaucoup de prudence, qu'une marge de manoeuvre suffisante doit être laissée aux Etats membres et qu'un parallélisme étroit doit être respecté entre l'harmonisation fiscale et l'intégration des économies.

CHAPITRE II

BILAN ET PERSPECTIVES DE L'HARMONISATION FISCALE

A. Principales mesures déjà adoptées ou à adopter avant le rapprochement des charges fiscales

9. C'est en liaison avec la libre circulation des marchandises et l'établissement de l'union douanières que la Communauté a connu son plus grand succès dans le domaine fiscal. L'adoption par le Conseil en 1967 des deux premières directives concernant la T.V.A. (1) a permis la généralisation de cette taxe dans les Etats membres et l'élimination des systèmes de taxes à cascade qui étaient à l'origine de sérieux inconvénients. Un nouveau pas important dans la voie de l'harmonisation a été franchi en 1977 avec l'adoption par le Conseil de la sixième directive TVA relative à l'assiette uniforme de cette taxe (2), adoption qui était nécessaire non seulement pour des raisons de neutralité fiscale mais aussi pour atteindre un autre objectif important, à savoir celui de doter la Communauté de ressources propres.

La Commission a par ailleurs fait d'autres propositions pour résoudre certains problèmes qui n'avaient pu trouver de solution définitive et complète dans le cadre de la sixième directive et qui concernent :

- le remboursement de la TVA aux assujettis non résidents ;
- le régime applicable aux objets d'art, de collection et d'antiquité et aux biens d'occasion ;
- le régime applicable aux locations de biens meubles corporels ;
- les produits d'avitaillement des bateaux et aéronefs ;
- les importations de biens qui bénéficient d'une franchise douanière non tarifaire.

Seule la première de ces propositions a été adoptée jusqu'à présent, sous la forme d'une 8ème directive TVA par le Conseil (3).

(1) J.O. n° 71 du 14.4.1967

(2) J.O. n° L 145 du 13.6.1977, p.1- rect. n° 149 du 17.6.1977, p. 26

(3) J.O. n° L 331 du 27.12.1979

Certains autres textes doivent encore être préparés par La Commission notamment dans le domaine de l'admission temporaire de certains moyens de production. En outre, la Commission compte présenter prochainement un programme pluriannuel pour la simplification des procédures et des formalités aux frontières intracommunautaires qui sont lourdes, compliquées et onéreuses et constituent une gêne certaine pour les entreprises, notamment celles de moindre importance.

10. La libre circulation des marchandises exige aussi l'harmonisation des systèmes d'accises, notamment pour éliminer les nombreuses divergences qui existent dans ce domaine, et qui sont souvent liées à la structure même de ces taxes. C'est pourquoi la Commission a présenté au Conseil il y a déjà plusieurs années un programme d'harmonisation des accises consistant à choisir les accises à maintenir, à harmoniser les structures de celles-ci et à empêcher à terme les Etats membres d'en introduire de nouvelles donnant lieu à compensation ou contrôle aux frontières (directive-cadre (1) et directives particulières concernant le tabac, la bière(3), le vin (1), l'alcool (1) et les huiles minérales (2).

Les résultats obtenus dans ce domaine sont jusqu'à présent assez décevants puisque seule a été décidée et partiellement réalisée l'harmonisation des accises sur les cigarettes (3). En dépit d'une demande pressante de la Commission exprimée notamment dans sa communication du 27 juillet 1977 (4) et des procédures d'infraction engagées à l'égard des Etats membres, le Conseil n'a pas encore statué sur les autres propositions qui lui ont été faites, et notamment sur celles concernant les boissons alcoolisées. L'importance des accises pour la libre circulation des produits qu'elles frappent justifie maintenant que l'on donne à leur harmonisation la priorité absolue. C'est pourquoi la Commission a transmis au Conseil le 22 juin 1979 (5) une nouvelle communication à ce sujet.

11. En ce qui concerne la libre circulation des marchandises, mais en liaison avec celle des personnes, la Communauté s'est engagée depuis longtemps dans une politique d'instauration de franchises fiscales en faveur des particuliers.

(1) J.O. n° 0 43 du 29.4.1972, p. 23

(2) J.O. n° 1 92 du 31.10.1973, p. 36

(3) J.O. n° 1 336 du 28.12.1977, p. 22

(4) Doc. COM(77) 338 final

(5) Doc. COM(79) 261 final

Toute une série de directives ont été adoptées par le Conseil dans ce domaine. Introduites en 1969, les franchises ont été peu à peu étendues et améliorées. Les quatre derniers textes en date ont été adoptés par le Conseil le 19 décembre 1978. Ils concernent respectivement :

- Les marchandises contenues dans les bagages personnels des voyageurs franchissant les frontières intracommunautaires (1) ;
- Les marchandises contenues dans les bagages des voyageurs provenant d'un Etat tiers (2) ;
- L'importation de marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial au sein de la Communauté (3) ;
- L'importation de marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance des pays tiers (4).

Deux autres propositions présentées par la Commission en 1975 et concernant respectivement l'importation temporaire de certains moyens de transport et l'importation définitive de biens personnels des particuliers en cas de déménagement, mariage et succession (5), n'ont en revanche pas encore été adoptées par le Conseil.

La Commission souhaiterait développer cette politique d'élargissement progressif des franchises conformément à l'objectif fixé par le Conseil lui-même dans sa résolution du 22 mars 1971 sur l'union économique et monétaire, mais elle se rend compte qu'une augmentation substantielle de leur montant peut difficilement être réalisée tant que n'intervient pas un certain rapprochement des taux de la TVA et des accises en raison des risques de distorsions que cela comporterait.

12. Dans le domaine de la libre circulation des personnes, la Commission vient de transmettre au Conseil une proposition de directive concernant l'imposition personnelle des revenus des travailleurs (6) qui exercent leur activité dans un Etat membre autre que celui de leur résidence dont l'objet est d'éliminer les discriminations et les désavantages dont sont parfois victimes ces travailleurs.

(1) J.O. n° L 366 du 28.12.1978, p. 28
(2) J.O. n° L 366 du 28.12.1978, p. 31
(3) J.O. n° L 366 du 28.12.1978, p. 33
(4) J.O. n° L 366 du 28.12.1978, p. 34
(5) J.O. n° L 267 du 21.12.1975, p. 11
(6) J.O. n° C 21 du 26.1.1980, p. 6

15

13. Les efforts poursuivis en vue de réaliser la libre circulation des capitaux, de supprimer le cloisonnement des marchés financiers et de créer un véritable marché commun des capitaux ont également conduit à entreprendre des actions fiscales. Les mouvements internationaux de capitaux sont en effet contrariés par une série d'obstacles fiscaux tels que des discriminations, des doubles impositions, des formalités administratives complexes, qui contribuent à renforcer le cloisonnement des marchés financiers. Par ailleurs, certaines dispositions fiscales, telles que des différences dans les systèmes d'impôts des sociétés et dans les taux de retenues à la source, peuvent être à l'origine de mouvements anormaux de capitaux, c'est-à-dire de mouvements provoqués par des motifs d'ordre fiscal et non par des considérations financières à proprement parler. De tels mouvements sont par ailleurs de nature à ajouter aux difficultés de fonctionnement du système monétaire européen.

Il est dès lors important, d'une part, de supprimer ces obstacles fiscaux, d'autre part, d'établir une certaine neutralité fiscale pour que les mouvements de capitaux et la localisation des investissements ne soient pas déterminés par des considérations fiscales mais répondent à des motifs économiques et assurent l'utilisation optimale des ressources financières et des facteurs de production de la Communauté. Les dispositions fiscales en cause concernent à la fois le domaine des impôts indirects et celui des impôts directs.

Pour ce qui est des impôts indirects, le Conseil a déjà adopté trois directives concernant l'harmonisation des droits d'apports en sociétés (impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (1)). Il est à noter que l'harmonisation porte également sur les taux de cet impôt.

Par ailleurs, la Commission a transmis au Conseil une proposition de directive relative à l'harmonisation des impôts indirects sur les transactions sur titres (2), dont l'examen n'a pas encore été entamé, et, à plus long terme, a l'intention de proposer la suppression de cet impôt, qui n'a pas sa place dans un système fiscal moderne.

(1) J.O. L 249 du 3.10.1969, p. 25
J.O. L 303 du 13.11.1974, p. 9
J.O. L 103 du 18.4.1973, p. 15

(2) J.O. C 133 du 14.6.1976, p. 1

16

En matière d'impôts directs, les domaines concernés par les mouvements de capitaux sont le régime fiscal des intérêts d'obligation et celui des dividendes. Pour les intérêts d'obligation, le problème à résoudre est celui de l'harmonisation des régimes de retenue à la source. A ce sujet, la Commission s'est prononcée en 1973 pour le principe d'une retenue à la source substantielle, de l'ordre de 25 %, pour tenir compte des impératifs de la justice fiscale et des préoccupations d'ordre social qui se sont manifestés au niveau des chefs d'Etat et de gouvernement. Toutefois, elle a indiqué à la même occasion qu'elle ne fera une proposition dans ce sens que lorsque la Communauté se sera dotée d'un dispositif de contrôle des mouvements de capitaux aux frontières externes. Un tel dispositif est en effet nécessaire pour éviter une fuite des capitaux de la Communauté vers des pays tiers n'appliquant pas de retenue, fuite qui serait particulièrement inopportune dans les circonstances actuelles où la balance des paiements de la Communauté est déficitaire.

Pour les dividendes, l'harmonisation doit porter à la fois sur le régime des retenues à la source et sur les systèmes d'impôts des sociétés. En 1975, la Commission a transmis au Conseil une importante proposition de directive (1) prévoyant l'adoption d'un système commun d'impôt des sociétés allégeant la double imposition économique des dividendes au moyen d'un crédit d'impôt et d'un régime harmonisé de retenue à la source sur les dividendes, mais le Conseil n'a pas encore véritablement entamé l'examen de ce texte sur lequel l'avis du Parlement européen fait d'ailleurs toujours défaut.

14. De même que les autres objectifs fondamentaux de la Communauté, les politiques communes ne peuvent être pleinement réalisées sans recours à l'instrument fiscal.

Un exemple typique est celui de la politique commune des transports. L'un des objectifs fondamentaux de cette politique est de faire supporter à chaque mode de transport sa juste part des coûts d'infrastructure. En ce qui concerne les transports commerciaux par route (au moyen de camions et d'autobus), le moyen choisi pour atteindre cet objectif est l'utilisation des impôts : la taxe sur les véhicules et la taxe sur les carburants devront en dernière analyse être fixées de telle sorte que leurs montants cumulés correspondent à la quote-part du coût d'infrastructure que devront supporter ces véhicules.

(1) J.O. C 253 du 5.11.1975, p. 2

Un autre exemple caractéristique est celui de la politique industrielle. Les propositions de directives de 1969 concernant la fusion de sociétés par dessus les frontières et le régime fiscal des sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (1) visent également à réaliser un objectif fondamental de la politique industrielle, qui est de permettre aux entreprises d'atteindre une dimension adaptée aux exigences d'un marché élargi et d'améliorer leur compétitivité sur le plan mondial. L'adaptation de la dimension des entreprises aux conditions techniques et économiques de la production moderne, aux possibilités offertes par l'établissement du marché commun de produire par plus grandes séries et aux exigences d'une concurrence croissante au sein de la Communauté et sur le plan mondial constitue en effet un objectif extrêmement important. Sa réalisation implique que soient éliminés les obstacles fiscaux au regroupement des sociétés par dessus les frontières sous la forme de fusions et d'opérations assimilées aux fusions et de prises de participation importantes aboutissant à la création de groupes de sociétés dans lesquels une mère contrôle des filiales.

Si cet objectif est généralement atteint dans le cadre national, il ne l'est pas toujours lorsque les concentrations sont envisagées par dessus les frontières. Les deux propositions de directives mentionnées plus haut visent à remédier à cette situation. En dépit de plusieurs résolutions du Conseil et des préoccupations qui se sont manifestées à cet égard à la réunion au sommet de Paris de 1972, ces textes ne sont toujours pas adoptés. Il est donc souhaitable que cette adoption interviene enfin, et cela d'autant plus qu'elle est indispensable à la mise en oeuvre du statut de la société anonyme européenne.

15. L'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée est un autre objectif important à atteindre.

Dans le domaine des impôts indirects, les actions entreprises en matière de TVA (directives de 1967, assiette uniforme) et celles concernant l'harmonisation des structures des accises, qui visent à renforcer la libre circulation des marchandises et des services, s'inscrivent aussi dans le cadre de la politique de concurrence.

(1) J.O. n° C 39 du 22.3.1969

18

En matière d'impôts directs, un premier pas dans cette voie a été effectué lors de la transmission au Conseil en 1975 de la proposition de directive visant à harmoniser les systèmes d'impôts des sociétés qui a déjà été mentionnée au paragraphe 13. Celle-ci prévoit en effet que les taux de cet impôt devront se situer dans tous les Etats membres entre 45 % et 55 %. Une deuxième étape sera franchie au cours des prochaines années lorsque la Commission établira des propositions relatives à l'harmonisation des assiettes des impôts frappant les bénéfices des entreprises. Il s'agit là d'un domaine extrêmement vaste qui comprend toute une série de dispositions telles que les amortissements, les plus-values, l'évaluation des stocks, le report des pertes, les réserves exonérées, etc.

S'il est exclu d'harmoniser actuellement les mesures à caractère incitatif, particulièrement nombreuses dans ce domaine - elles relèvent en effet de la politique économique de chaque Etat membre -, il est cependant indispensable d'arriver à la définition d'une assiette "normale" si l'on veut éliminer les distorsions de concurrence, obtenir une certaine transparence fiscale et donner sa pleine signification au rapprochement des taux.

16. A côté de ces harmonisations des systèmes fiscaux, l'établissement d'un régime de saine concurrence requiert également une action particulière dans le domaine de l'évasion fiscale. La pratique de la fraude et de l'évasion fiscales par delà les frontières des Etats membres pose en effet un problème important non seulement aux Etats mais également à la Communauté. Pour chaque Etat membre, elle conduit à des pertes budgétaires et à des entorses au principe de la justice fiscale ; au niveau de la Communauté, elle est susceptible d'entraîner des distorsions dans les mouvements de capitaux et dans les conditions de concurrence. Enfin, pour autant qu'elle porte sur la TVA, elle affecte la part de cet impôt qui revient à la Communauté.

Pour être efficace, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales ne peut plus se concevoir dans un cadre national ou bilatéral, étant donné la libre circulation des personnes et des capitaux, l'imbrication croissante des économies et le développement des sociétés multinationales ; elle doit être organisée sur un plan international aussi large que possible et, en premier lieu, au niveau de la Communauté. Ce sont ces raisons qui ont conduit le Conseil à adopter,

sur proposition de la Commission, le 10 février 1975, une résolution relative aux mesures à prendre par la Communauté dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales (1), puis, en 1977, en application de cette résolution, une directive concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (2).

En contrepartie, pour éviter que les entreprises ne soient pénalisées en cas de redressement de bénéficiaires, la Commission a transmis au Conseil en 1976 une proposition de directive (3) visant à éliminer les doubles impositions susceptibles de résulter des redressements de bénéficiaires opérés par un État membre, dont le Conseil n'a pas encore entamé l'examen au fond.

Dans le domaine de la TVA, la Commission a établi deux propositions de directive ; l'une est analogue à celle que le Conseil a adoptée en matière d'impôts directs, l'autre concerne l'assistance mutuelle en cas de recouvrement forcé d'une créance. Le Conseil a adopté ces deux textes le 6 décembre 1979 (4).

Cette politique de lutte contre l'évasion fiscale sera poursuivie au cours des prochaines années, notamment par la recherche d'un meilleur contrôle des prix de transferts pratiqués par les groupes de sociétés.

B. Actions à entreprendre au cours des prochaines années dans la perspective d'une plus grande intégration économique

17. S'il est vrai, comme il a été dit précédemment, qu'il n'est pas possible de déterminer actuellement toutes les actions fiscales qui devront être entreprises pour réaliser véritablement l'union économique et monétaire, la Commission croit qu'à l'avenir la priorité devra être donnée à deux objectifs :
- dans le domaine des impôts indirects, il s'agira de réaliser le marché unique, autrement dit un marché ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur. C'est là un objectif qui ne pourra être pleinement réalisé qu'avec la suppression des frontières fiscales, c'est-à-dire avec l'élimination de la taxation des importations, de la détaxation des exportations et des contrôles aux frontières intracommunautaires;

(1) J.O. n° C 35 du 14.2.1975, p. 1

(2) J.O. n° L 336 du 27.12.1977, p. 15

(3) J.O. n° C 301 du 21.12.1976, p. 4

(4) J.O. n° L 331 du 27.12.1979,

20

- dans le domaine des impôts directs, il conviendra de procéder à un rapprochement des charges fiscales des entreprises pour que les coûts de production, la localisation des investissements et la rentabilité des capitaux investis ne soient pas influencés d'une manière trop différente d'un pays à l'autre par la fiscalité et qu'une concurrence équitable puisse ainsi s'établir entre les entreprises des différents Etats.

A ces deux objectifs pourra venir s'ajouter celui de l'utilisation de la fiscalité comme instrument des politiques communes si, comme il est souhaitable, ces politiques prennent enfin leur essor ; mais les actions dans ce domaine ne pourront être précisées que lorsque les objectifs à atteindre seront eux-mêmes clairement définis.

18. La suppression des frontières fiscales est un objectif que s'est fixé la Communauté dès le début de son existence. Pour ce qui est de la TVA, il se trouve d'ailleurs expressément inscrit dans la première directive de 1967. Le problème le plus difficile qui se pose à ce sujet résulte du fait que pareil objectif ne peut être atteint sans un rapprochement suffisant des taux de la TVA et des accises. Certes, en matière de TVA le mécanisme de déduction inhérent à cette taxe qui devrait être étendu aux relations entre assujettis d'Etats membres différents, ne nécessite en principe pas un tel rapprochement. Mais ce mécanisme ne fonctionne pas pour les non-assujettis. D'autre part, on ne peut pas négliger le risque de fraude de la part des assujettis. Dès lors, le rapprochement des taux est indispensable si l'on veut éviter que des écarts entre ceux-ci n'entraînent d'importants détournements de trafic, notamment dans les régions frontalières. Ce problème est encore plus important pour les accises où les écarts sont beaucoup plus grands qu'en matière de TVA et où la taxe peut représenter une part très substantielle du prix d'un produit.

En outre, dans le domaine des accises, le rapprochement des taux peut avoir de l'importance au regard des politiques communes. C'est ainsi que l'organisation commune du marché du vin créée en vue d'assurer et de faciliter l'écoulement de la production de ce produit ne pourra jamais donner entière satisfaction tant que les Etats membres garderont leur pleine autonomie dans le domaine de l'accise sur le vin. Cette autonomie permet en effet de prendre dans le domaine fiscal des mesures dont les effets, sinon

Les objectifs; vont à l'encontre des buts poursuivis en matière agricole (p.ex. augmentation de l'accise tendant à réduire la consommation de vin). C'est d'ailleurs ce qui s'est produit dans le passé lorsque plusieurs Etats membres, peut de temps après quela Commission eut recommandé de diminuer l'accise pour des raisons de politique agricole, l'ont relevée substantiellement.

Un autre problème qui se pose en cette matière, c'est qu'à l'inverse de ce qui peut être fait pour d'autres objectifs, les frontières fiscales ne peuvent pas être éliminées progressivement. Il faut un rapprochement suffisant et simultané des taux de la TVA et de toutes les accises pour que les contrôles aux frontières puissent être supprimés. Tant qu'il subsistera des écarts de taux importants pour une seule de ces taxes, ces contrôles devront être maintenus (1).

Rapprochement des taux ne signifie toutefois pas uniformisation car il est probable que certains écarts pourront être tolérés sans graves inconvénients, écarts qu'il n'est toutefois pas possible de fixer sans études préalables. Ce rapprochement ne peut cependant se réaliser sans qu'un certain nombre de conditions préalables soient remplies.

En matière de TVA, il faut non seulement que le Conseil adopte les propositions mentionnées au paragraphe 9, mais il faut aussi :

- parachever l'harmonisation de l'assiette, notamment en mettant fin aux dérogations au principe de l'assiette uniforme ;
- déterminer si le système communautaire doit avoir un ou plusieurs taux et, dans ce dernier cas, fixer la relation entre les taux et la liste des biens et services soumis aux différents taux. Rappelons qu'à l'heure actuelle, le nombre de taux varie de un (Danemark) à huit (Italie).

En matière d'accises, l'harmonisation entamée dans le domaine des tabacs manufacturés, qui porte sur la structure de la taxe, doit être achevée. Il faut aussi que le Conseil adopte les propositions que lui a transmises la Commission sur les quatre autres accises à harmoniser (bière, alcool, vin, huiles minérales) et que soient supprimées et interdites les autres taxes de cette nature, sauf celles ne nécessitant pas de contrôle aux frontières, comme par exemple les taxes sur les spectacles ou les jeux.

(1) Il importe par ailleurs de ne pas perdre de vue le fait que les contrôles aux frontières ne sont pas seulement d'ordre fiscal, mais également d'ordre sanitaire, phytosanitaire, statistique et réglementaire au sens général du terme.

La suppression des frontières fiscales implique aussi que soit résolu le problème de l'attribution des recettes fiscales provenant de la TVA et des accises. Pour ce qui est de la TVA, on pourrait envisager d'attribuer au pays d'origine, à l'instar de ce qui se fait déjà actuellement dans le cadre du système de franchises fiscales, la totalité des recettes relatives aux ventes faites à des non-assujettis non résidents, et au pays de destination la totalité des recettes relatives aux transactions entre assujettis. Dans ce dernier cas, un mécanisme de compensation financière approprié devrait donc être mis en place. En matière d'accises, des principes similaires pourraient inspirer les solutions à appliquer. Ainsi, la taxe grevant les ventes à des non-assujettis non-résidents resterait acquise au pays d'origine. Quant à celle frappant les produits faisant l'objet de transactions entre assujettis, elle serait attribuée au pays de destination. Ici également il conviendrait de prévoir la mise en place d'un système de contrôle et de compensation appropriés.

19. Pour ce qui est des impôts frappant les bénéfices des entreprises, il a déjà été indiqué que la Commission fera, au cours des prochaines années, des propositions concernant l'assiette de ces impôts. Mais il faut aussi que le Conseil adopte la proposition de 1975 relative à l'harmonisation des systèmes d'impôts des sociétés et des régimes de retenues à la source sur les dividendes et qu'à plus long terme, le rapprochement des taux de l'impôt des sociétés amorcé avec cette proposition soit poursuivi. Le problème de la généralisation ou au contraire de la suppression, là où elle existe, de l'imposition de la fortune des entreprises et le problème des charges fiscales grevant les bénéfices des entreprises non soumises à l'impôt des sociétés devront aussi être abordés.

Enfin, il faudra se préoccuper des mesures à caractère incitatif destinées à encourager les investissements auxquelles recourent les Etats membres dans le cadre de l'assiette des impôts sur les bénéfices. Parler d'harmonisation à l'égard de ces mesures serait excessif puisqu'elles sont destinées à faire face à des situations qui ne sont pas les mêmes partout. C'est donc plutôt une certaine coordination qu'il faudra envisager. En effet, dans la perspective de la réalisation complète de l'union économique et monétaire, il paraît inconcevable que de telles mesures soient prises par les Etats membres sans qu'elles s'inscrivent dans une politique d'ensemble, même si, en l'occurrence, elles ne sont pas contraires aux dispositions du traité en tant qu'aides. Au fur et à mesure que seront

93

- 20 -

définies et mises en oeuvre des politiques économiques concertées, il deviendra en effet de plus en plus nécessaire de coordonner l'utilisation de l'impôt comme instrument d'intervention.

CHAPITRE III

ANALYSE DE LA STRUCTURE DE LA FISCALITE DANS LES ETATS
MEMBRES ET DE SON EVOLUTION AU COURS DES DERNIERES ANNEES

Généralités

20. L'évolution dans chaque Etat membre de la structure et du poids de la fiscalité au cours des années 1973 à 1977 fait l'objet d'une série de tableaux placés en annexe, qui ont été établis à partir de données fournies par l'Office Statistique des Communautés Européennes. Comme une analyse limitée aux seuls impôts ne permet pas de comparaison valable entre les Etats étant donné le mode de financement différent de la sécurité sociale (impôts ou cotisations), tous les calculs ont été effectués à partir du prélèvement obligatoire global, lequel comprend les impôts et les cotisations sociales effectives.

Chaque tableau distingue les impôts personnels sur les revenus (y compris les impôts locaux et les retenues à la source), l'impôt des sociétés, les impôts sur la fortune (y compris les droits de succession), la T.V.A., les 5 grandes accises (bière, vin, alcool, tabac, huiles minérales), les autres impôts, les prélèvements au profit des Communautés européennes (1) (prélèvement CECA, cotisations sucre, droits de douane, prélèvements agricoles) et les cotisations sociales effectives.

Pour chaque impôt ou cotisation sont indiqués, en pourcentage, son importance par rapport au prélèvement obligatoire global et son poids par rapport au produit intérieur brut aux prix du marché.

Une brève analyse de ces tableaux par Etat membre figure également en annexe.

La synthèse qui suit comprend :

- deux tableaux récapitulatifs regroupant les Etats membres, l'un pour l'année 1973, l'autre pour l'année 1977 ;

(1) Les chiffres concernant les prélèvements au profit des Communautés doivent être interprétés avec prudence et ne permettent pas de comparaison valable d'un Etat à l'autre, car dans certains Etats comme les Pays-Bas par exemple, les droits de douane et les prélèvements agricoles concernent pour une large part des produits destinés au marché intérieur d'autres Etats membres tandis que la situation inverse existe dans d'autres Etats comme le Luxembourg.

- quatre graphiques montrant dans chaque Etat membre les évolutions respectives des impôts sur les bénéfices des sociétés, de la TVA, du total des cinq accises à harmoniser et du prélèvement obligatoire global ainsi que les écarts constatés entre les Etats membres à ce sujet ;
- quelques commentaires.

Commentaires

21. Le prélèvement obligatoire global présente d'importantes différences de structure d'un Etat à l'autre :

- en ce qui concerne l'ensemble des impôts sur le revenu et la fortune, la France a la part la plus faible et le Danemark la plus importante (16 % du total contre 61 % en 1973, et 18 % contre 58,9 % en 1977). La différence, même si elle s'est légèrement amenuisée, reste toujours très importante ;
- pour ce qui est de la TVA, ce sont respectivement le Royaume-Uni et la France qui se trouvent aux deux extrêmes (6,8 % au Royaume-Uni contre 24 % en France en 1973, et 8,2 % contre 21,2 en 1977). Il convient cependant de noter qu'à la suite de l'augmentation très importante du taux normal de la TVA au Royaume-Uni au printemps 1979, les chiffres futurs concernant cet Etat marqueront une hausse sensible (1). Il est néanmoins probable que l'écart entre les deux pays restera assez important ;
- pour le total des cinq grandes accises, c'est la France qui a la proportion la plus faible et l'Irlande la plus forte (7,1 % contre 24,8 % en 1973, et 5,4 % contre 21,2 % en 1977). L'écart reste toujours très important ;
- enfin, pour les cotisations sociales, on note une augmentation de leur part dans la majorité des Etats membres et une situation tout à fait particulière au Danemark en raison du financement des dépenses sociales essentiellement par l'impôt. Pour cette raison, les écarts extrêmes sont énormes (en 1973 1,9 % au Danemark et 41,2 % en Italie, et en 1977, 1,2 % au Danemark et 41,9 % en France).

(1) Selon les prévisions, les recettes supplémentaires annuelles devraient dépasser 4 milliards de livres et représenter plus de 8 % du total des recettes fiscales prévues pour l'exercice 1979-1980.

22. Pour ce qui est de la pression fiscale, on peut constater qu'au cours de la période 1973-77, le prélèvement obligatoire global a augmenté dans tous les Etats membres. Cette augmentation a cependant été plus accentuée dans certains Etats que dans d'autres. C'est ainsi que le Luxembourg a enregistré l'accroissement le plus fort (49,4 % du PIB contre 35,2 %) et le Danemark le plus faible (42,6 % contre 42,5 %).

Les différences entre la pression fiscale globale (pourcentage du prélèvement obligatoire global par rapport au PIB) sont très sensibles d'un Etat à l'autre. L'écart maximum est enregistré en 1973 entre l'Italie et les Pays-Bas (30,6 contre 44,5 %) et en 1977 entre l'Italie et le Luxembourg (34,6 % contre 49,4 %). Si les pourcentages ont augmenté, l'écart reste constant.

En ce qui concerne le poids des principaux impôts et l'évolution constatée à ce sujet entre 1973 et 1977, la situation est la suivante :

- la part des impôts personnels sur le revenu a augmenté de façon continue dans tous les Etats membres au cours de la période de référence, sauf au Danemark. Les augmentations les plus importantes ont eu lieu en Italie (8 % du PIB contre 4,6 %) en Belgique (14,6 % contre 10,4 %) et au Luxembourg (11,1 % contre 7,8 %). C'est encore entre la France et le Danemark que la différence est la plus grande (3,4 % du PIB en France contre 22,3 % au Danemark en 1973 et 4,8 % contre 21,6 % en 1977). Même s'il s'est légèrement réduit, cet écart demeure extrêmement important ;
- l'impôt des sociétés a varié d'une manière différente selon les Etats au cours de la période. Toutefois, au cours des deux dernières années, la part de cet impôt dans les recettes globales a marqué partout un fléchissement plus ou moins accentué, sauf au Luxembourg où elle a augmenté. Cette situation tout à fait particulière du grand-duché s'explique probablement par la concentration dans ce pays d'un grand nombre de sociétés, notamment dans le secteur bancaire.

En 1973, ces recettes représentaient 0,46 % du PIB en Italie et 4,06 % au Luxembourg tandis qu'en 1977 les chiffres correspondants étaient respectivement de 0,98 % et 6,67 %. On peut dès lors constater que l'écart maximum s'est accru entre 1973 et 1977 ;

24

- Les impôts sur la fortune ont également varié d'une manière différente selon les Etats. Les deux pays ayant la situation la plus différente sont l'Italie et le Royaume-Uni (0,14 % du PIB en Italie en 1973 contre 4,63 % au Royaume-Uni, et 0,06 % en 1977 contre 4,46 %). On peut donc constater que l'écart est assez important et est resté à peu près constant ;
- La TVA a fait preuve d'une certaine stabilité dans tous les Etats membres au cours de la période de référence. Il a déjà été indiqué que les deux extrêmes se situaient au Royaume-Uni et en France. Exprimés en pourcentage du PIB, les chiffres des deux pays étaient respectivement 2,2 % et 8,6 % pour 1973 et 3 % et 8,3 % pour 1977 ;
- Le total des cinq grandes accises a évolué d'une manière différente selon les Etats mais dans des limites étroites : augmentation relative au Danemark, en Italie et au Luxembourg et diminution dans les autres Etats. Pour ces cinq accises, il a également été indiqué que la plus grande différence se présentait entre la France et l'Irlande. Exprimés en pourcentage du PIB, les chiffres concernant ces deux pays étaient respectivement de 2,5 % et 7,9 % en 1973, et de 2,1 % et 7,5 % en 1977. L'écart d'un peu plus de 5 points reste à peu près constant ;
- pour ce qui est des cotisations sociales enfin, c'est bien entendu au Danemark qu'elles sont toujours les plus faibles, tandis qu'elles étaient les plus fortes en Italie en 1973 et en France en 1977 (0,82 % du PIB au Danemark en 1973 contre 12,38 % en Italie et 0,53 en 1977 contre 16,47 % en France. On voit qu'en cette matière l'écart est énorme et a tendance à augmenter.

Conclusion

23. Les tableaux et les graphiques qui précèdent, et les commentaires qui les accompagnent mettent en évidence les différences qui existent entre les Etats dans la structure du prélèvement obligatoire global, dans le poids de ce prélèvement et dans celui des principaux éléments qui le composent, ainsi que l'évolution de ces différences.

Qu'il s'agisse de la structure du prélèvement, de la pression fiscale globale ou du poids relatif de tel ou tel impôt, on constate que les écarts extrêmes sont toujours importants, parfois même considérables. Dans certains cas, l'écart constaté en 1977 s'est réduit par rapport à celui existant en 1973, mais dans une mesure extrêmement faible qui ne peut donc être considérée comme significative. Dans d'autres cas, cet écart reste à peu près constant. En matière d'impôts des sociétés, il a même augmenté.

On peut néanmoins relever un point de convergence intéressant : l'augmentation du poids relatif des impôts personnels sur le revenu s'est manifestée dans tous les Etats, sauf au Danemark (1). Pour certains Etats membres, comme la France et l'Italie, cet accroissement résulte d'abord d'une volonté politique. Mais il est probable aussi que, dans tous les Etats, ce phénomène est lié à l'inflation. Celle-ci a pour conséquence une augmentation de la pression fiscale sur les revenus lorsque les barèmes sont insuffisamment corrigés et une diminution de la part relative des accises spécifiques qui ne sont pas systématiquement adaptées en fonction du taux de l'inflation. C'est en Italie surtout, mais également en France que ce phénomène a revêtu la plus grande ampleur. De ce fait, ces pays où traditionnellement la part des impôts directs est la plus faible ont tendance à se rapprocher légèrement des autres.

Il est évident que les différences importantes constatées ne sont pas de nature à faciliter un rapprochement des taux des impôts entre les Etats membres. Elles entraînent l'obligation pour la Communauté de ne progresser dans cette voie qu'avec beaucoup de prudence et à "petits pas", pour éviter des bouleversements brutaux qui seraient insupportables au plan national.

(1) Cet Etat garde cependant la première place pour ce qui est du poids relatif de ces impôts.

29

- 24 -
Annuaire du Préféréntiel Obligatoire National et Gestion Financière
 Année 1972

Tableau 1

Produit et cotisations sociales	Belgique		C.F. d'Allemagne		Beneux		France		Italie		Luxembourg		Pays-Bas		Suisse			
	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b		
- Impôts personnels sur le revenu - Impôts personnels à la source - Impôt des sociétés - Impôts sur le revenu et cotisations - Impôts successoraux	27,20	10,41	27,72	10,43	27,23	27,23	9,63	3,43	25,78	8,27	19,04	4,61	22,24	7,83	26,70	11,67	29,86	10,24
- Total	8,00	3,03	3,51	1,32	1,32	1,32	3,75	2,04	2,63	0,83	1,34	0,46	11,32	4,06	6,67	2,97	7,37	2,33
- Total	0,81	0,10	2,81	1,06	2,33	2,33	0,37	0,20	10,23	3,78	0,48	0,14	1,77	0,60	1,43	0,64	13,78	4,23
- Total	36,01	13,78	34,04	12,61	29,90	29,90	13,97	5,67	38,06	12,40	10,86	3,21	33,66	12,49	34,80	15,68	51,21	17,21
- Total	17,80	6,71	16,43	5,42	17,68	17,68	24,04	8,36	13,94	5,11	13,12	4,67	10,87	3,63	14,92	6,63	6,76	2,27
- Actif net	0,40	0,15	0,17	0,14	0,74	0,74	0,08	0,02	3,37	1,79	0,16	0,03	0,32	0,11	0,28	0,13	1,61	0,74
- Actif vin	0,20	0,06	0,09	0,04	0,27	0,27	0,11	0,04	0,30	0,09	0,16	0,05	0,19	0,04	0,12	0,05	0,41	0,16
- Actif alcool	0,10	0,19	0,02	0,33	1,13	0,48	0,89	0,31	4,84	1,49	0,10	0,13	0,72	0,23	0,22	0,52	1,39	0,41
- Actif tabac	1,33	0,58	2,37	0,97	3,34	1,30	1,53	0,53	7,84	2,43	2,04	0,90	1,97	0,67	1,39	0,67	4,31	1,52
- Actif autres minérales	4,80	1,81	4,60	1,81	7,34	0,99	4,48	1,39	6,67	2,12	6,14	2,46	4,64	1,63	3,17	1,41	6,55	2,27
- Total de ces actifs	7,43	2,79	6,73	3,29	9,00	3,63	7,11	2,31	24,27	7,94	11,74	3,56	7,79	2,77	5,68	2,53	13,07	5,27
- Autres impôts	6,08	2,37	9,84	3,70	9,78	4,13	14,04	3,71	9,07	2,91	14,01	4,46	16,99	3,99	3,38	2,39	9,18	3,79
- Total des impôts nationaux	67,10	25,38	67,04	23,23	67,69	61,48	67,78	21,99	88,44	28,26	37,73	17,90	71,13	23,03	60,78	27,03	62,22	27,25
- Préféréntiel divers au profit des associations européennes	1,31	0,31	0,91	0,34	0,17	0,16	0,44	0,23	0,73	0,23	1,04	0,11	0,69	0,31	1,33	0,59	0,71	0,20
- Total de préféréntiel fiscal	68,43	26,09	67,95	23,57	68,06	61,64	67,40	22,22	89,17	28,49	38,81	18,01	72,02	23,34	62,11	27,62	62,93	27,45
- Cotisations sociales effectives	31,33	12,04	32,05	12,04	1,94	0,82	37,00	13,39	10,83	3,48	4,23	14,18	22,96	9,87	32,89	16,85	17,67	11,67
- TOTAL GENERAL	100,00	38,13	100,00	37,63	100,00	47,44	100,00	33,61	100,00	32,07	100,00	30,19	100,00	33,21	100,00	44,87	100,00	33,63

a = Part des différents préféréntiels dans le préféréntiel obligatoire global
 b = Part des différents préféréntiels dans le PIB (au prix de marché)

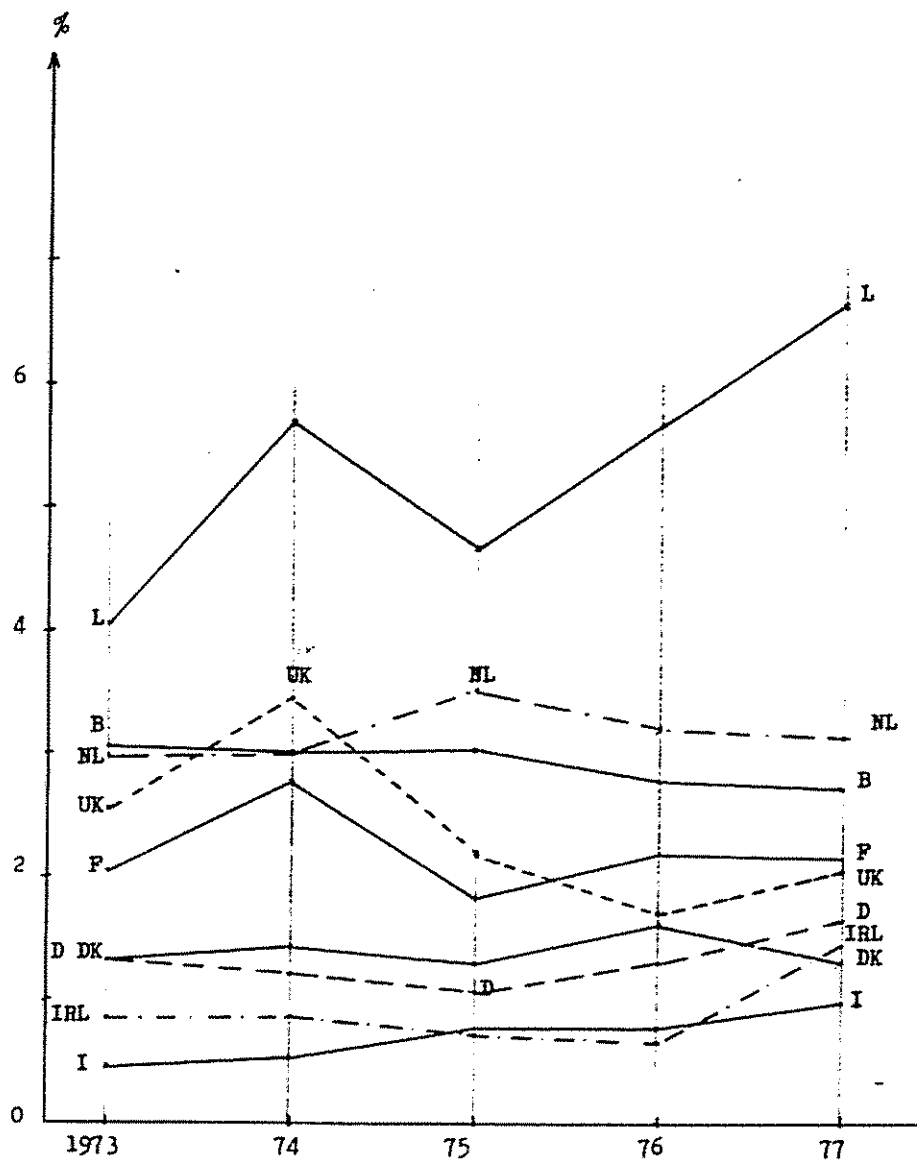
- 27 -
 Directives de prélèvement obligatoires locales et nationales fiscales
 année 1977
 Tableau 2

Incidences et cotisations sociales	Belgique		R.F. d'Allemagne		Danemark		France		Irlande		Luxembourg		Pays-Bas		Suisse romande	
	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b	a	b
- Impôts personnels sur le revenu - Impôts retenus à la source - Impôts locaux	31,01	15,56	28,79	11,26	50,72	21,60	12,15	4,79	27,63	0,72	23,39	8,02	11,06	23,86	12,17	12,59
- Impôt des sociétés	6,15	2,70	5,13	1,64	3,08	1,31	1,40	2,14	4,11	1,44	2,37	0,98	6,07	6,65	5,58	2,55
- Impôt sur la fortune (y compris successions)	0,80	0,34	2,95	1,18	3,04	2,15	0,43	0,16	6,70	2,36	-0,18	0,06	0,60	1,89	17,13	4,46
TOTAL	40,80	17,60	35,37	14,08	59,84	25,06	17,98	7,13	38,44	13,52	26,16	9,06	18,33	34,40	31,77	19,16
- I.V.A.	16,36	7,49	13,13	5,23	18,91	8,07	21,17	6,32	16,99	5,98	15,10	5,15	4,59	15,76	7,16	5,15
- Actes bitre	0,20	0,13	0,27	0,11	1,39	0,68	0,04	0,01	3,14	1,81	0,33	0,04	0,16	0,23	0,10	0,22
- Actes vin	0,19	0,08	0,09	0,04	0,43	0,19	0,04	0,02	0,29	0,10	0,15	0,07	0,14	0,07	0,03	0,09
- Actes alcool	0,48	0,70	0,79	0,31	1,26	0,34	0,78	0,31	1,80	1,27	0,27	0,09	0,22	0,20	0,33	0,24
- Actes tabac	1,43	0,67	2,03	0,87	3,29	1,40	0,75	0,29	5,07	1,64	2,16	0,74	2,00	0,99	1,18	0,58
- Actes autres minérales	3,31	1,46	4,07	1,60	2,34	1,08	3,78	1,50	7,30	2,66	6,12	2,67	3,19	2,50	4,59	1,65
TOTAL des actives	5,71	2,10	7,22	2,88	9,11	3,89	5,41	2,13	21,20	7,46	10,66	3,69	6,41	6,73	12,70	4,68
- Autres impôts	5,15	2,26	9,08	3,61	11,03	4,70	17,78	5,03	6,48	2,28	7,31	2,52	15,73	4,99	2,35	2,38
TOTAL des impôts nationaux	67,80	29,64	64,80	25,80	97,94	37,73	37,34	22,58	61,17	29,74	39,44	20,62	33,86	59,80	28,15	29,19
- Prélèvements divers sur profit des entreprises européennes	1,92	0,84	1,13	0,65	0,87	0,53	0,74	0,29	3,83	1,19	1,35	0,53	0,76	2,04	0,98	0,47
- Total du prélèvement fiscal	69,72	30,48	65,93	26,45	98,74	42,07	38,08	22,87	65,00	30,93	40,79	21,15	34,62	61,84	29,13	29,66
- Cotisations sociales effectives	30,88	13,56	34,07	13,58	1,24	0,33	41,92	16,47	12,93	4,53	39,03	13,38	30,89	15,27	38,16	17,94
TOTAL GÉNÉRAL	100,00	44,04	100,00	39,83	100,00	42,40	100,00	39,24	100,00	33,18	100,00	34,33	100,00	103,39	47,07	36,83

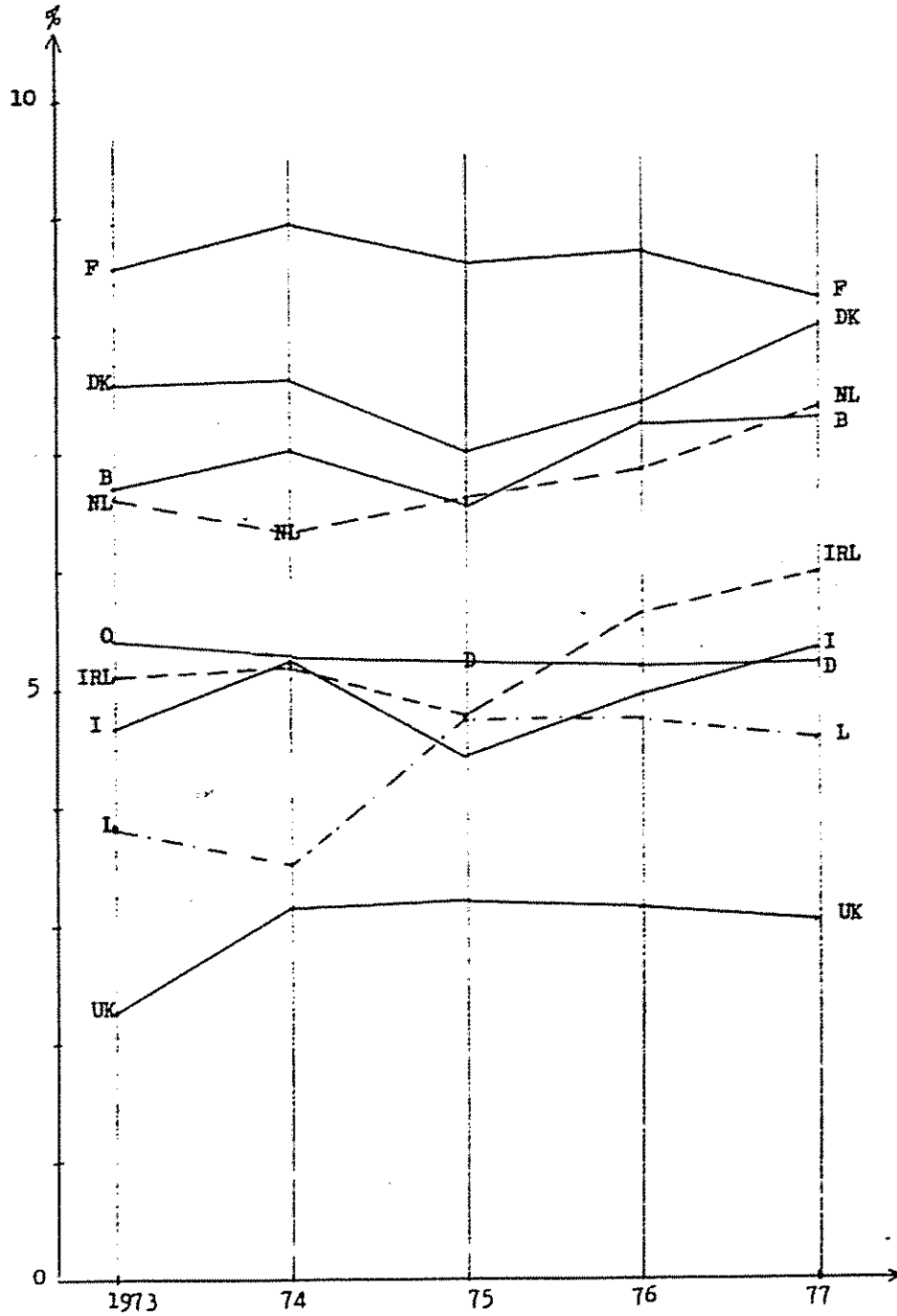
1 - part des différents prélèvements dans le prélèvement obligatoire global
 2 - part des différents prélèvements dans le PIB (au prix du marché)

31

IMPOT DES SOCIETES EN POURCENTAGE DU PIB



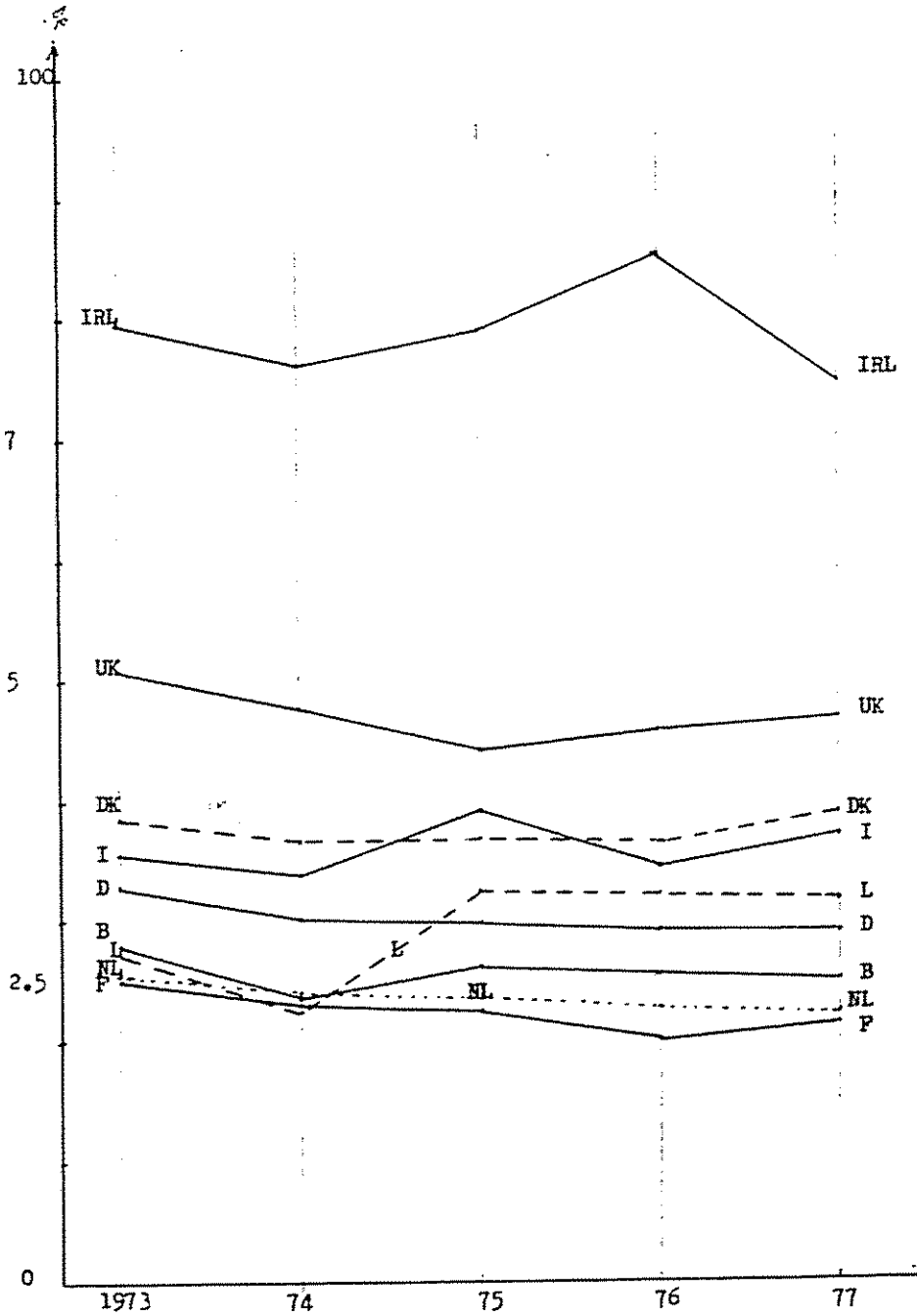
TVA EN POURCENTAGE DU PIB



33

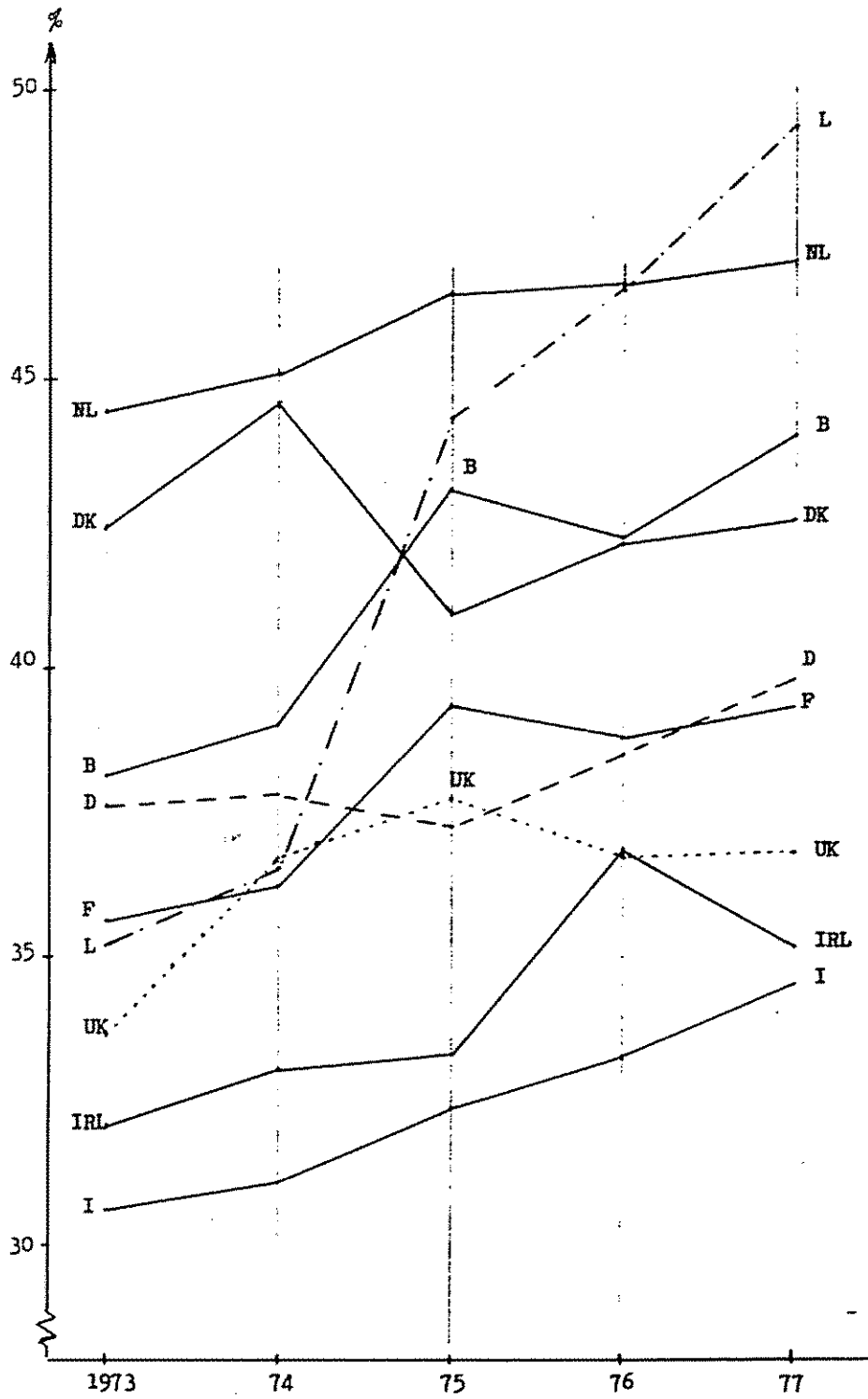
Graphique 3

LES CINQ GRANDES ACCISES EN POURCENTAGE DU PIB



Graphique 4

TOTAL DES IMPOTS ET DES COTISATIONS SOCIALES EN POURCENTAGE DU PIB



CHAPITRE IV

ANALYSE DES PRINCIPAUX IMPÔTS A HARMONISER

24. Ce chapitre contient une brève analyse des principaux impôts à harmoniser, à savoir : la T.V.A., les cinq grandes accises (bière, alcool, vin, tabac, huiles minérales) et l'impôt des sociétés. Il ne comporte pas de conclusions, car celles-ci seront tirées aux chapitres V et VI. Par ailleurs, pour ce qui est de l'imposition des sociétés, elle se limite à l'impôt des sociétés et ne prend en considération ni l'impôt sur la fortune en vigueur dans certains Etats membres, ni, lorsqu'ils existent, les autres impôts, généralement locaux, comme la taxe professionnelle en France, La Gewerbesteuer en Allemagne ou l'impôt commercial communal au Luxembourg, bien que ceux-ci puissent représenter une charge importante.

A. Taxe sur la valeur ajoutée

Les règles d'assiette

25. L'adoption par le Conseil, le 17 mai 1977, de la sixième directive (système commun de TVA : assiette uniforme - directive n° 77/388/CEE) a été motivée essentiellement par la nécessité d'assurer la perception équitable des ressources propres communautaires provenant de la TVA.

Par conséquent, la directive vise surtout à harmoniser l'ensemble des dispositions susceptibles d'influer sur le montant de ces ressources, en particulier en ce qui concerne les règles d'assujettissement, la délimitation des opérations imposables, la définition des bases d'imposition et du fait générateur de la taxe, etc.

Sur certains points, toutefois, cette directive prévoit que le Conseil prendra ultérieurement des décisions portant sur les modalités d'application de principes d'ores et déjà arrêtés, tandis que sur d'autres points elle donne aux Etats membres la possibilité de déroger temporairement aux dispositions communes. Si la 6ème directive marque donc une décision dans le processus d'harmonisation de la TVA, elle est loin d'en constituer l'aboutissement. Comme il a déjà été indiqué au chapitre II, il faut d'abord parachever l'harmonisation de l'assiette. C'est une tâche qui est actuellement en cours de réalisation. Il faudra ensuite aborder le problème des taux.

Les paragraphes suivants donnent un aperçu sommaire des différences, parfois très importantes, qui existent entre les systèmes de taux en vigueur dans les Etats membres.

Les taux de TVA en vigueur dans chaque Etat membre

26. Du point de vue technique le "taux zéro" ne peut pas être considéré comme étant un taux réel de taxation ; il se définit comme une exonération avec remboursement de la taxe en amont qui est appliquée dans des cas très limités dans la plupart des Etats membres. Toutefois, le fait que cette mesure soit d'une application très large en Irlande et dans le Royaume-Uni rend nécessaire de mentionner le "taux zéro" parmi les taux en vigueur dans ces deux Etats membres, faute de quoi l'analyse de leurs régimes de TVA ne serait que partielle. En revanche, il n'y a pas lieu de tenir compte des "taux forfaitaires agricoles" qui ne sont pas des taux de taxation, mais des pourcentages forfaitaires calculés en vue de permettre

34

La compensation de la charge de TVA en amont du stade agricole.
Compte tenu de ce qui précède, la situation était la suivante au
1er juillet 1979:

<u>R.F. d'Allemagne</u>	- taux normal	13 %
(2 taux)	- taux réduit	6,5 %
<u>Belgique</u>	- taux normal	16 %
(3 taux)	- taux réduit	6 %
	- taux majoré	25 %
<u>Danemark</u>		
(1 taux)	- taux unique	20,25 %
<u>France</u>	- taux normal	17,60 %
(3 taux)	- taux réduit	7 %
	- taux majoré	33 1/3 %
<u>Irlande</u>	- taux normal	20 %
(3 taux)	- taux réduit	10 %
	- taux zéro	0 %
<u>Italie</u>	- taux normal	14 %
(8 taux)	- taux réduits	1, 3, 6, 9 et 12 %
	- taux majoré	35 %
	- taux intermédiaire	18 %
<u>Luxembourg</u>	- taux normal	10 %
(3 taux)	- taux réduits	5 et 2 %
<u>Pays-Bas</u>	- taux normal	18 %
(2 taux)	- taux réduit	4 %
<u>Royaume-Uni</u>	- taux normal	15 %
(2 taux)	- taux zéro	0 %

En ce qui concerne le nombre des taux les écarts sont évidemment considérables : un seul taux au Danemark, huit taux en Italie. Dans plusieurs Etats membres on a pu néanmoins constater une tendance vers la réduction du nombre des taux : ainsi la France et la Belgique ont supprimé le "taux intermédiaire" ; l'Irlande et le Royaume-Uni ont éliminé les taux majorés.

En ce qui concerne les niveaux des taux, on constate qu'au cours des dix dernières années les taux ont eu tendance à augmenter dans six des neuf Etats membres :

- R.F. d'Allemagne : - Le taux normal est passé de 10 % (1968) à 13 % (1979)
- Le taux réduit est passé de 5 % (1968) à 6,5 % (1979)
- Irlande : - Le taux normal est passé de 16,37 % (1972) à 20 % (1979)
- Le taux réduit est passé de 5,25 % (1972) à 10 % (1979)
- Danemark : - Le taux unique est passé de 10 % (1967) à 20,25 (1979)
- Italie : - Le taux normal est passé de 12 % (1973) à 14 % (1979)
- Le taux majoré est passé de 18 % (1973) à 35 % (1979)
- Luxembourg : - Le taux normal est passé de 8 % (1970) à 10 % (1979)
- Pays-Bas : - Le taux normal est passé de 12% (1969) à 18 % (1979)

En Belgique, si le niveau du taux normal a baissé (18 % en 1971, 16 % en 1979), par contre la plupart des biens et services qui étaient soumis au taux intermédiaire de 14 % (supprimé à partir du 1.1.78) sont passés après cette date au taux normal de 16 %.

La France, a aussi diminué le niveau du taux normal de 20 % (1968) à 17,60 (1979), mais pendant la même période le taux majoré est passé de 25 % (1968) à 33 1/3 (1979) et le taux réduit de 6,38 % (1968) à 7 % (1979), tandis que les biens et services qui bénéficiaient en 1968 de l'application du taux intermédiaire de 14,92 % sont aujourd'hui taxés à 17,60 %.

Au Royaume-Uni, le taux normal est passé de 10 % (1973) à 15 % (1979) tandis que le taux majoré, introduit en 1974, a été supprimé.

Le champ d'application des différents taux

Taux réduits et taux zéro

27. Dans tous les Etats membres (à l'exception du Danemark, qui applique un taux unique) l'introduction de taux réduits ou de taux zéro répond apparemment au souci de diminuer, voire même d'annuler, la charge de la TVA sur les produits et services considérés comme étant "de première nécessité".

En effet, Les grandes catégories de produits et services qui bénéficient, en tout ou en partie, de l'application des taux réduits et des taux zéro sont les suivantes :

38

- produits agricoles et alimentaires (D, B, F, I, IRL, L, NL, UK)
- produits pharmaceutiques et médicaux (D, B, F, IRL, I, L, UK)
- livres, journaux etc. (D, B, F, IRL, I, L, N, UK)
- tissus, articles d'habillement, chaussures (I, IRL, UK).

Il faut toutefois souligner que, dans chaque pays, certains ou même plusieurs produits et services de ces différentes catégories sont soumis à d'autres taux, ce qui ne manque pas de provoquer des distorsions de concurrence entre produits de substitution.

Taux majorés

28. Dans certains Etats membres, l'application de taux majorés vise à alourdir la charge de TVA frappant certaines catégories de produits considérés comme étant "de Luxe" :

- voitures automobiles (B, F, I)
- biens de consommation durables : radios, TV, réfrigérateurs, etc. (B)
- joaillerie, pelleterie, parfumerie (B, F)
- boissons spiritueuses (B, I).

Des problèmes de distorsion de concurrence entre produits de substitution se posent aussi dans le domaine d'application des taux majorés.

Part relative des différents taux en pourcentage de l'assiette globale de la TVA

29. En raison des particularités de chaque régime national de TVA, l'ampleur des champs d'application des taux normaux, réduits ou majorés est très différente selon les Etats membres. Une telle différence est particulièrement évidente en ce qui concerne le "taux zéro", qui couvre une partie minime de l'assiette globale de la taxe dans certains pays (p.ex. 0,67 % en Belgique) tandis qu'il revêt une importance majeure dans d'autres Etats membres (p.ex. ± 36 % de l'assiette en Irlande).

Il n'y a évidemment pas de comparaison possible, en ce qui concerne la part relative de chaque taux, entre un pays, comme l'Italie, qui applique huit taux, et un pays comme l'Allemagne, qui en connaît seulement deux ; toutefois, des différences sensibles subsistent même entre les Etats qui appliquent le même nombre de taux.

Par exemple, aux Pays-Bas, les deux taux se partagent l'assiette à raison de $\pm 71 \%$ pour le taux normal et de $\pm 29 \%$ pour le taux réduit, tandis qu'en Allemagne les quote-parts respectives s'élèvent à $\pm 78 \%$ et $\pm 20 \%$. La part relative des trois taux en vigueur en France s'établit à $\pm 69 \%$ pour le taux normal, $\pm 26 \%$ pour le taux réduit et $\pm 5 \%$ pour le taux majoré, tandis qu'en Belgique ces trois taux représentent respectivement $\pm 61 \%$, $\pm 32 \%$ et $\pm 7 \%$ de l'assiette de la TVA.

30. En matière de poids de la TVA, les différences dans le champ d'application des taux ne permettent pas d'effectuer de comparaison valable sur la base des différents taux nominaux. Pour donner une idée de l'impact de la TVA, le tableau ci-après donne l'évolution au cours de la période 1974-1977 dans les Etats membres du poids de cette taxe exprimé en pourcentage de la consommation finale nationale (aux prix et taux de change courants). Même si ce concept statistique ne coïncide pas avec l'assiette de la TVA, il représente néanmoins une approximation suffisante.

	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>
B	9,5 %	8,5 %	9,3 %	9,3 %
D	7,2 %	6,8 %	6,8 %	6,9 %
DK	9,4 %	8,7 %	8,5 %	10,1 %
F	11,9 %	11,2 %	11,4 %	10,8 %
IRL	6,0 %	5,7 %	6,7 %	7,2 %
I	6,5 %	5,4 %	6,3 %	6,9 %
L	6,1 %	6,5 %	6,3 %	6,6 %
NL	8,7 %	8,7 %	9,1 %	9,6 %
UK	3,8 %	3,9 %	3,8 %	3,8 %

Les différences restent donc très importantes, même si l'écart qui sépare le Royaume-Uni des autres Etats membres est beaucoup plus réduit à partir de la deuxième moitié de l'année 1979, à cause de l'augmentation très importante du taux normal de la TVA britannique qui est passé, le 18 juin 1979, de 8 à 15 %.

L'utilisation de la TVA en tant qu'instrument de politique conjoncturelle

31. Les écarts entre les différentes situations nationales peuvent temporairement s'accroître ou se réduire à la suite de l'utilisation de la TVA à des fins conjoncturelles ; toutefois, il ne semble pas que la manipulation des taux de TVA représente un instrument particulièrement souple de régulation de la demande.

En effet, si l'on fait abstraction d'une modification générale du niveau des taux, toute modification de ceux-ci demande une préparation technique relativement importante. Par ailleurs, la multiplication du nombre de taux entraîne une augmentation des coûts de gestion du système tant pour les assujettis que pour l'administration. Enfin, si les hausses de taux sont généralement bien répercutées dans les prix, il n'en va pas toujours de même des baisses de taux qui ne servent bien souvent qu'à gonfler les marges bénéficiaires.

Cela explique pourquoi les Etats membres, au cours des dernières années, n'ont eu que très rarement recours à la TVA en tant qu'instrument de politique conjoncturelle, même si les augmentations ou les diminutions des taux, décidées à titre permanent pour des raisons surtout budgétaires ou sociales, ont eu aussi des effets conjoncturels.

Au Danemark, entre octobre 1975 et mars 1976, le taux unique de TVA a été réduit de 15 % à 9,25 %, afin de relancer la consommation et donc pour donner un coup de fouet aux activités de production.

En France, en 1973, la perception de la taxe a été suspendue (taux zéro) au stade de la vente au détail de la viande bovine, dans le but d'enrayer la montée des prix à la consommation.

Dans les deux cas, l'action a dû, pour être efficace, avoir une durée suffisante et un caractère assez brutal, ce qui a provoqué d'importants déficits de trésorerie. Les effets recherchés n'ont pas été pleinement obtenus : en France, en 1973 l'annulation de la charge fiscale n'a pas été répercutée intégralement sur les prix à la consommation, et au Danemark, en 1976, des effets pervers se sont produits tels qu'une augmentation des importations.

Il convient cependant, pour être complet, de noter que l'utilisation de la TVA à des fins conjoncturelles ne se limite pas nécessairement à une manipulation des taux. Elle peut aussi revêtir d'autres modalités, notamment la limitation du droit de déduction dans le cas des investissements.

B. Droits d'accise

Analyse générale des accises à harmoniser

32. Les accises procurent une part importante des recettes fiscales dans tous les Etats membres de la Communauté. La situation de dépendance à l'égard de cette source de revenu diffère toutefois énormément selon les pays (mesurée en pourcentage du produit total des impôts et des cotisations sociales en 1977, elle s'est échelonnée entre moins de 5 % pour les Pays-Bas et près de 24 % pour l'Irlande).

Exprimées en pourcentage de la consommation finale, les recettes des cinq grandes accises représentaient les montants suivants en 1977.

	B	D	DK	F	IRL	I	L	NL	UK
Huiles minérales	1,9	2,1	1,3	2,0	3,2	3,6	2,2	1,5	2,1
Tabac	0,8	1,1	1,7	0,4	2,0	1,0	1,3	0,7	2,0
Alcool	0,3	0,4	0,7	0,4	1,5	0,1	0,4	0,4	0,7
Bière	0,2	0,1	0,8	0,02	2,2	0,05	0,2	0,1	0,8
Vin	0,1	0,05	0,2	0,03	0,1	-	0,1	0,08	0,2
Total	3,2	3,8	4,8	2,8	8,9	4,8	4,1	2,9	5,8

Exception faite de l'accise partiellement harmonisée sur le tabac et de certaines accises (pour la plupart d'importance mineure) applicables en Irlande et au Danemark, les accises sont des impôts spécifiques, c'est-à-dire que leur produit est fonction d'un taux spécifique (un montant monétaire) et de la quantité donnant lieu à la perception du droit. Seule une augmentation des taux ou de la consommation fait croître les recettes. L'Etat qui veut que les recettes tirées d'une accise particulière suivent le mouvement général des prix doit nécessairement procéder de temps à autre à l'adaptation du taux de cette accise (voir graphiques y1 à y6).

Le produit d'une accise ad valorem suit en revanche automatiquement chaque augmentation du prix de la marchandise soumise à l'accise. L'adaptation du taux s'impose seulement lorsque l'augmentation du prix du produit diffère substantiellement du mouvement général des prix ou encore lorsque l'Etat désire adapter la charge fiscale sur le produit concerné.

- 33. En 1977, Le produit des accises sur les huiles minérales, le tabac, l'alcool, le vin et la bière a constitué une proportion écrasante du produit total des droits d'accise perçus dans tous les Etats membres sauf le Danemark. Ce pays applique, en effet, toute une série d'autres accises (dont notamment une accise comportant des taux très élevés sur les achats d'automobiles) qui ont représenté près de 40 % du produit total. Dans les huit autres Etats membres, les accises autres que les "cinq grandes" n'ont jamais dépassé 10 % du produit total et n'ont même pas atteint 5 % dans certains cas.

Les taux des cinq grandes accises ne sont évidemment pas uniformes, et l'accise sur le vin n'est pas perçue dans tous les Etats membres (voir paragraphe 40 ci-après). En dépit des disparités de niveau, les taux applicables sont dans l'ensemble assez élevés. L'incidence des accises exprimées en pourcentage du prix de vente au détail atteint souvent 60 % ou plus. A cela s'ajoute le fait que les biens concernés ne sont pas des produits rares ou des articles de luxe, mais représentent la production d'importants secteurs de l'économie communautaire, tant industriels qu'agricoles. Les dépenses afférentes aux biens soumis à ces accises représentent en outre une part substantielle des dépenses totales de consommation, jusqu'au cinquième dans certains cas. Enfin, rappelons que l'alcool et les huiles minérales en particulier sont utilisés dans toute la Communauté comme des matières premières, souvent sous le contrôle de l'administration fiscale ; l'administration de ces accises concerne ainsi toute une série d'industries dont les produits finals ne sont pas soumis à accise.

Le fait d'allier une incidence généralement élevée à un impact économique large est un trait tout à fait particulier des cinq grandes accises examinées. A des niveaux d'imposition inférieurs, de petites disparités dans la structure fiscale, comme des disparités en matière d'exonération ou de délai de paiement, bien qu'elles provoquent des distorsions de concurrence, n'entraînent pas de conséquences inquiétantes. Pour les

accises qui représentent une proportion extrêmement élevée du prix final, des disparités apparemment mineures dans la structure ou dans les modalités de perception peuvent créer dans la pratique des distorsions graves, au point de virtuellement fermer l'accès à certains marchés.

34. Quatre des cinq grandes accises sont entièrement spécifiques. La cinquième accise - l'accise sur le tabac, qui est déjà partiellement harmonisée - est en partie spécifique. Comme on a déjà indiqué, pour maintenir l'incidence de telles accises à un niveau donné pendant une période de hausse des prix, il faut périodiquement accroître leurs taux. Le tableau X montre - sous la forme d'un indice - dans quelle mesure les Etats membres ont adapté les taux des droits d'accise sur les produits mentionnés depuis 1973 (Le niveau des taux au 1er janvier 1973 = 100 sauf pour les cigarettes où la date retenue est le 1er juillet 1973, date d'entrée en application de la première directive prévoyant l'harmonisation des impôts autres que la TVA frappant la consommation des tabacs manufacturés). A titre de comparaison, l'évolution de l'indice des prix à la consommation pendant la même période est donnée au bas du tableau.

TABLEAU X

Indices de l'évolution des droits d'accise sur les cigarettes, l'alcool, le vin, la bière et les huiles minérales

	B	DK	D	F	IR	I	L	NL	UK
Base 100 au 1/1/1973 sauf pour le tabac base 100 au 1/7/73	100	100	100	100	100	100	100	100	100
20 cigarettes au 1/7/1979	<u>225</u>	<u>211</u>	126	131	185	186	<u>168</u>	153	177
Alcool au 1/7/1979	139	188	130	186	202	167	100	132	144
Vin au 1/7/1979	<u>200</u>	187	-	100	242	-	100	<u>191</u>	218
Bière au 1/7/1979	137	143	100	100	233	150	147	100	151
Essence normale au 1/7/1979	120	<u>221</u>	100	<u>219</u>	210	<u>296</u>	106	114	164
Essence super au 1/7/1979	120	<u>221</u>	100	<u>222</u>	210	204	106	114	164
Gasoil au 1/7/1979	110	1) <u>100</u>	100	<u>211</u>	100	58	126	110	186
Indice des prix à la consommation juillet 1979 (base 100 = janvier 1973)	169	196	137	192	244	263	158	158	256

1) Le Danemark a instauré un droit d'accise le 3.10.1977. Le taux au 1.7.79 était de 30 Dkr/hl

Les cas dans lesquels les taux des accises ont connu une augmentation supérieure à celle de l'indice des prix à la consommation sont soulignés.

45

La dernière ligne du tableau ne donne qu'une idée générale de l'évolution des prix pendant la période de référence : le prix d'un produit peut en effet avoir individuellement évolué de manière tout à fait divergente (l'essence en est un exemple frappant). Comme la part de la taxe dans le prix de la plupart des produits soumis à accise est très élevée, le tableau offre malgré tout une bonne base d'appréciation générale.

Avec des politiques nationales inchangées, les dépenses publiques devraient suivre le mouvement général des prix (dans la pratique, la tendance des dépenses publiques à croître plus rapidement que les prix, c'est-à-dire à augmenter en proportion dans le PNB, est pratiquement la norme). On peut donc s'attendre à ce que les gouvernements augmentent les taux des accises pour au moins les aligner sur l'inflation. A cela s'ajoute le fait qu'une telle politique, justifiée pour des raisons fiscales, est de surcroît motivée, pour les cigarettes et les boissons alcooliques, par les considérations de politique sociale et de santé publique qui sont censées présider à leur application et, pour les huiles minérales, par de puissantes considérations d'économie d'énergie.

Tous ces facteurs réunis permettent de penser qu'à moyen terme, l'indice de chaque accise va au moins atteindre sinon dépasser l'indice des prix à la consommation (sauf dans le rare cas d'une augmentation exceptionnellement importante et rapide du prix hors taxe entraînant une forte baisse de la consommation et des recettes fiscales).

Comme le montre le tableau, la plupart des Etats membres ont modifié les taux de l'ensemble des accises afférentes aux cinq produits examinés depuis 1973. Cela est particulièrement vrai des Etats membres qui présentent les taux d'inflation les plus élevés. Il est malgré tout frappant de constater sur la base des exemples donnés dans le tableau que les taux des accises ont augmenté à un rythme égal ou supérieur à celui des prix dans onze cas seulement.

A noter encore que certains Etats membres n'ont pas modifié le taux de l'accise de certains produits pendant la période de référence. Enfin, les majorations observées dans les Etats membres ne semblent avoir obéi à aucun plan d'ensemble.

35. Examinons individuellement chacun des droits d'accise.

Cigarettes : Trois Etats membres ont fait croître le taux de l'accise à un rythme supérieur à celui de l'indice des prix à la consommation ; les autres Etats membres l'ont fait croître moins rapidement.

Alcool : Dans l'ensemble des neuf Etats membres, les taux ont augmenté moins vite que l'indice des prix à la consommation. Au Luxembourg, le taux est resté inchangé en dépit d'une hausse générale des prix de près de 60 %.

Vin : Deux Etats membres ont fait croître leur taux beaucoup plus rapidement que l'indice des prix. Dans le reste de la Communauté, l'augmentation de l'accise a été inférieure à celle de l'indice des prix. En France et au Luxembourg, le taux est resté inchangé.

Bière : Dans tous les Etats membres, les taux ont augmenté moins vite que l'indice des prix à la consommation. Dans la République fédérale d'Allemagne, en France et aux Pays-Bas, les taux n'ont pas été modifiés.

Essence normale : Trois Etats membres ont fait croître leur taux à un rythme plus rapide que l'indice des prix à la consommation ; dans le reste de la Communauté, l'augmentation du droit d'accise a été inférieure à celle de l'indice des prix. La République fédérale d'Allemagne n'a pas modifié son taux.

Essence super : Deux Etats membres ont fait croître leur taux à un rythme plus rapide que l'indice des prix à la consommation ; dans le reste de la Communauté, les taux ont augmenté moins vite que l'indice des prix. L'Allemagne n'a procédé à aucune modification du taux.

Gasoil : Dans tous les Etats membres sauf un, les taux ont augmenté moins vite que l'indice des prix. La République fédérale d'Allemagne et l'Irlande n'ont pas modifié les taux.

47

36. Les graphiques y1 à y6 ci-après montrent d'une manière plus détaillée l'évolution dans le temps des taux des droits d'accise en UCE pour les différents produits figurant dans le tableau X. Dans chacun des cinq groupes de produits, on constate des écarts importants entre les taux appliqués dans les Etats membres. La lecture des graphiques ne permet cependant pas de voir directement si l'évolution des taux dans les différents Etats membres depuis 1973 a contribué à réduire les écarts observés et donc à rapprocher la charge fiscale qui pèse sur chaque produit dans la Communauté.
37. Le tableau Z ci-après fournit les renseignements à ce sujet. Les taux des accises ont été convertis en UCE (valeur au 2 juillet 1979), puis la moyenne communautaire, calculée sur cette base, a été retenue comme indice 100. Le tableau Z donne l'accise applicable dans chaque Etat membre en pourcentage de la moyenne communautaire. La dernière colonne indique l'écart moyen.

TABLEAU Z

	moyenne :UCE = 100	B	DK	D	F	IR	I	L	NL	UK	écart moyen
Cigarettes 20 Le 1.7.73	0,383 = 100	67	247	165	57	71	54	57	89	92	64,96
" " " 1.7.79	0,674 = 100	86	299	118	42	74	57	54	77	92	78,04
Alcool, Le 1.1.73	754 = 100	72	250	79	78	118	17	56	76	154	67,87
Le 1.7.79	1225 = 100	62	289	63	89	147	18	34	62	136	82,68
Vin, Le 1.1.73	21,45 = 100	69	257	0	7	181	0	69	73	243	101,83
Le 1.7.79	43,03 = 100	69	240	0	4	218	0	34	69	265	109,68
Bière, Le 1.1.73	12,43 = 100	53	301	46	11	196	35	35	73	150	96,40
Le 1.7.79	19,61 = 100	46	272	29	7	289	34	33	46	144	109,32
Essence super, Le 1.1.73	11,95 = 100	131	95	146	91	57	76	111	127	66	30,85
Le 1.7.79	18,96 = 100	99	132	92	127	76	140	74	91	68	26,87
Gas-oil, Le 1.1.73	6,15 = 100	103	0	268	98	95	61	46	99	129	73,77
Le 1.7.79	8,14 = 100	85	51	203	156	72	27	44	82	180	63,58

On ne constate de diminution des écarts moyens que dans le cas des produits pétroliers.

Pour tous les autres droits d'accise, l'écart moyen a en effet considérablement augmenté. Ce résultat est dans l'ensemble conforme aux données du tableau X qui montre les divergences assez grandes entre les politiques suivies par les Etats membres pendant la période de référence.

Huiles minérales

38. Tous les Etats membres prélèvent un droit d'accise sur les huiles minérales. Dans tous les cas, l'essentiel du poids de la taxe porte sur les carburants. Si ces derniers représentent 25 à 35 % de la consommation d'huiles minérales dans les différents Etats membres, ils fournissent 80 à 95 % du produit de l'accise. Exception faite de l'Italie, le niveau de l'accise prélevée sur l'essence qui est le carburant le plus important diffère relativement peu. Comme le montre le tableau 1, le droit perçu sur le diesel varie en revanche énormément, allant d'un niveau légèrement supérieur à l'accise sur l'essence au Royaume-Uni à une exemption complète au Danemark pour la plupart des camions automobiles (ces véhicules acquittent toutefois une taxe compensatoire).

Les principales disparités dans le mode d'application des accises par les différents Etats membres concernent les exonérations et les réductions de taux en faveur d'usages particuliers. C'est ainsi que la France (1) accorde une exonération pour tous les fuel oils lourds utilisés dans l'industrie. Dans tous les autres Etats membres, les huiles de chauffage (y compris les fuel oils lourds) sont soumises à un taux réduit (voir tableau 1). Le Royaume-Uni fait toutefois une exception à la règle : les huiles minérales servant à produire de l'énergie destinée à des industries liées à l'industrie pétrolière, peuvent être exemptées lorsque plus de 50 % de la consommation d'une usine donnée sert à la production d'huiles minérales. Le Danemark, les Pays-Bas et la France accordent une exonération totale pour les lubrifiants alors que la république fédérale d'Allemagne les impose au taux plein.

(1) A noter que les assujettis à la TVA en France n'ont pas le droit de déduire la TVA payée pour des achats d'huiles minérales autres que les fuel oils lourds. Cette disposition a pour effet d'imposer un droit additionnel sur les produits concernés. Pour les véhicules routiers commerciaux, le montant de la TVA non déductible est cependant pris en considération lors de la fixation du niveau de la "taxe à l'essieu".

49

Les disparités ainsi décrites donnent lieu à des distorsions de concurrence importantes, notamment entre les industries qui sont particulièrement tributaires des huiles minérales comme source d'énergie.

Alcool

39. Les alcools sont soumis à un droit d'accise dans tous les Etats membres. D'une manière générale, le droit ne frappe que les alcools (c'est-à-dire l'alcool éthylique) propres à la consommation de bouche. Six des neuf Etats membres appliquent un taux unique à tous les alcools consommables, indépendamment de la matière première utilisée, de la méthode de production, de la dimension de l'unité de production, du mode de consommation etc. Comme le montre le tableau 2, trois pays opèrent une distinction entre les alcools consommables (alcools à base de vin et autres alcools) et appliquent des taux différents aux catégories ainsi créées. Cette différenciation des taux est généralement motivée par des considérations de politique sociale ou de santé publique. Il est cependant frappant de constater qu'elle a généralement pour effet de favoriser la consommation nationale.

On constate en outre des différences très grandes entre les taux perçus sur les alcools consommables, le taux le plus élevé (Danemark) étant à peu près quatre fois supérieur au taux le plus bas (Italie).

Les alcools destinés à des usages industriels autres que pharmaceutiques, médicamenteux ou cosmétiques sont presque toujours exonérés du droit d'accise dans les Etats membres. Il existe en outre toute une série d'exonérations mineures qui varient considérablement d'un Etat membre à l'autre (c'est ainsi que les malades des hopitaux peuvent consommer l'alcool hors taxe au Royaume-Uni ; l'alcool utilisé pour la production d'autres produits telle la pâtisserie est exonéré en Italie). Les alcools servant à la fabrication de produits cosmétiques sont exonérés dans certains Etats membres alors qu'ils sont frappés d'un taux réduit dans d'autres. La plupart des Etats membres qui taxent dans ce cas le font aussi au même taux pour les succédanés de l'alcool (comme l'alcool isopropylique). Diverses boissons alcooliques intermédiaires (comme les vins de liqueur) sont soumises au droit d'accise sur l'alcool dans certains pays et au droit d'accise sur le vin dans d'autres.

Vin

40. L'Italie n'applique pas de droit d'accise sur le vin ; le droit allemand ne frappe que les vins mousseux et, dans les pays du Benelux, le vin provenant du Grand-Duché est exonéré du droit (Luxembourg) ou soumis à un taux réduit (Belgique, Pays-Bas). Le droit d'accise sur le vin est donc le seul des cinq principales accises faisant l'objet d'une proposition d'harmonisation à ne pas s'appliquer partout dans la Communauté.

Cette divergence fondamentale est renforcée par le fait que les pays importateurs imposent le vin à des taux relativement élevés. Les taux applicables au vin de table tranquille de 11° s'échelonnent ainsi de 0 à 116 UCE par hectolitre (voir tableau 3).

Le champ d'application du droit d'accise sur le vin varie aussi considérablement. Certains Etats membres étendent le droit aux vins avec ajout d'alcool (sherry et porto par exemple, vins aromatisés et vins de liqueur). Les taux applicables sont parfois calculés en fonction du titre alcoolique. Il arrive aussi qu'ils soient calculés sur la base de tranches de titre alcoolique : les différences entre les taux peuvent être proportionnelles ou non aux différences entre les tranches. D'autres Etats membres classent certains vins dans les alcools et les soumettent - généralement - au droit d'accise sur l'alcool à un taux réduit.

Bière

41. La bière est soumise à un droit d'accise dans tous les Etats membres. Les divers droits applicables présentent trois différences fondamentales. La première est que six des Etats membres imposent la bière au stade des moûts, autrement dit au stade du produit intermédiaire entre le broyage initial des matières premières et le produit fini. Plusieurs d'entre eux accordent aux producteurs nationaux une réduction forfaitaire pour couvrir les pertes subies entre la production et la livraison du produit fini. Tous les Etats membres qui appliquent ce mode d'imposition sont obligés d'apporter des corrections arbitraires au calcul des droits dus sur les bières importées.

Trois Etats membres (France, République fédérale d'Allemagne et Danemark) assient le droit d'accise sur le produit fini. C'est le mode d'imposition que la Commission a recommandé dans sa proposition de 1972 parce que c'est celui qui permet le mieux d'atteindre la neutralité fiscale dans les échanges internationaux.

51

La deuxième différence entre les régimes applicables tient aux écarts entre les niveaux des droits perçus (voir tableau 6). D'une manière générale, ces écarts reflètent les différences dans le niveau d'imposition général des boissons alcooliques (c'est ainsi que l'Italie perçoit des droits d'accise plutôt faibles sur la bière et l'alcool et aucun droit sur le vin de table. Les droits d'accise danois sur le vin, la bière et l'alcool sont tous les plus élevés de toute la Communauté).

Enfin, la troisième différence tient au fait que certains Etats membres appliquent aux producteurs nationaux des systèmes de taux progressifs en fonction du volume de la production annuelle totale de chaque brasserie. Lorsqu'il est exclusivement appliqué aux producteurs nationaux, le régime est bien évidemment discriminatoire à l'égard des importations (des mesures ont toutefois été prises ou sont en cours pour remédier à cette situation). Mais même lorsque l'article 95 est respecté, la Commission considère encore que le régime crée des distorsions de concurrence entre les unités de production de dimensions différentes. La proposition de la Commission prévoit donc la suppression à terme des systèmes de taux progressifs.

Tabacs manufacturés

42. Les cigarettes fournissent à peu près 90 % des recettes fiscales provenant du tabac. Dans le but d'améliorer la concurrence et l'interpénétration des marchés, le droit d'accise sur les cigarettes fait l'objet d'une harmonisation par étapes qui a commencé en 1973. La deuxième étape a débuté en 1978 et sera suivie d'une troisième étape à partir de 1981. Des définitions communes de tous les tabacs manufacturés ont été adoptées en 1978.

Le régime communautaire retenu pour les cigarettes est en partie spécifique (un montant fixe par cigarette) et en partie ad valorem (un pourcentage du prix de vente au détail). Le régime est pour une bonne part un compromis entre les régimes extrêmes, totalement spécifiques ou totalement ad valorem, qui s'appliquaient dans la Communauté à six. A l'heure actuelle, l'élément spécifique peut se situer dans une fourchette de 5 à 55 % de la charge fiscale totale (TVA comprise) pesant sur la classe de prix la plus demandée. Le tableau 4 indique la place des différents Etats membres à l'intérieur de la fourchette admise. Au stade final, l'élément spécifique devra être uniforme.

L'harmonisation du droit d'accise sur les cigarettes a progressé lentement et s'est heurtée à des difficultés. Cela s'explique en grande partie par le fait que les marchés des cigarettes des Etats membres diffèrent par maints aspects importants. Sur certains marchés, l'éventail des prix de vente au détail est relativement étroit (au Danemark, environ 15 % de la classe de prix la plus faible) et étonnamment large ailleurs (en France, environ 140 % de la classe de prix la plus faible). A cela s'ajoutent les différences considérables dans les goûts des consommateurs, les conditionnements, les contraintes en matière de publicité, les contrôles de prix etc.). Enfin, les objectifs du secteur privé et des entreprises appartenant à l'Etat entrent souvent en conflit les uns avec les autres.

La charge fiscale qui pèse sur les cigarettes varie par contre dans des limites assez étroites. Dans huit des neuf Etats Membres cette charge (accise + TVA) représente entre 61 et 73 % du prix de vente au détail. Le Danemark est l'exception à la règle avec une charge fiscale de près de 90 %. Ce chiffre reflète le niveau généralement élevé de toutes les accises au Danemark (voir tableau 5).

On constate par contre des différences considérables entre d'une part les niveaux des accises frappant les autres tabacs manufacturés dont les plus importants sont les cigares et le tabac à fumer, et d'autre part, la structure des taux applicables à ces produits (spécifique, ad valorem ou mixte). Pour les cigares, la charge fiscale (accise + TVA) représente de 13 à 65 % du prix de vente au détail et pour le tabac à fumer de 30 à 75 % du prix de vente au détail. La différence tient essentiellement au fait que certains Etats membres imposent tous les tabacs manufacturés à un niveau à peu près équivalent alors que d'autres appliquent des taux très réduits au tabac à fumer et aux cigares.

TABLEAU 1

Droits d'accise applicables aux huiles minérales le 1.11.1979
dans les Etats membres de la Communauté (en UCE/ht)

Produit	B	D	DK	F	GB	IR	I	L	NL
Essence normale	21,14	17,73	24,83	22,84	12,22	14,27	25,71	14,12	17,41
Essence super	"	"	"	24,33	"	"	26,43	"	"
Diesel	7,00	16,70	4,09	12,84	13,88	5,83	2,18	3,62	6,69
Gasoil de chauffage	1,12	0,67	"	2,38	1,00	0,66	1,61	0,62-0,95	1,18
Fuel-oils lourds	0,24	0,58	4,45	0	"	"	0,08	0,24	0,49
Lubrifiants	0,22	17,94	0	"	"	"	11,76-12,31	0,22	0
1 UCE le 1.11.1979	40,0146 FB	2,48215 DM	7,33073 dKr	5,80591 FF	0,663027 Est.	0,668985 Etrl.	1144,47 Lit.	40,0146 FL	2,75763 hfl

COMPARAISON DES DROITS D'ACEISE SUR LES ALCOLS

(en UCE (unité de compte européenne) - date de référence : 3.9.1979)

	D	B	DK	F	IRL	I	L	NL	UK
	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur	par hl d'alcool pur
ALCOOLS									
produits de la distillation de produits viticoles	770,75	752,13	3524,21	303,38/ 1081,33	1783,44 (1)	97,16 (9)	419,22	756,74	1700,52
produits de la distil- lation de fruits	-	-	-	1081,33	-	105,99- 141,33	-	-	-
produits de la distil- lation d'autres subs- tances	-	-	-	-	-	176,66- 220,82	-	-	-
eaux-de-vie de grains (whisky, gin)	-	-	-	-	1776,27 (1)	220,82	-	-	1695,35
eaux-de-vie de fruits	- (9)	-	-	-	-	105,99	- (9)	-	-
eaux-de-vie de vins	- (9)	-	-	723,71	-	93,63	- (9)	-	-
Aquavit	-	-	2295,57	1081,33	-	220,82	-	-	-
Rhum	-	-	3524,21	525,41	-	176,66	-	-	-
Genieures	-	-	-	844,05	-	220,82	-	-	-
Liqueurs	-	-	-	723,71	- (4)	-	-	-	-
vins aromatisés	- (2)	voir acci- se sur le vin (3)	191,18/hl	844,05	accise sur le vin seu- lement	146,63 ou 220,82 (5)	voir acci- se sur le vin (3)	voir acci- se sur le vin (3)	accise sur le vin seule- ment
vins de liqueurs à appel- lation d'origine contrôlée	- (2)	-	-	723,71	-	-	-	-	-
vins de liqueur sans appel- lation d'origine contrôlée	- (2)	-	-	844,05	-	220,82	-	-	-
Alcool à usage médical ou pharmaceutique, non denaturé	474,31	752,13	exone- ration	35,59	exone- ration	-	419,22	756,74	exone- ration
alcool contenu dans : - produits pharmaceuti- ques à usage externe	237,16	-	-	-	-	0,88- 220,82	-	-	-
- parfums et produits cosmé- tiques, non denaturé	-	246,60	- (8)	92,37(7)	1783,44 (4)	220,82	220,87	247,92	1700,52
- parfums et produits cosmé- tiques, denaturé	-	-	- (8)	-	exone- ration	0,88- 10,60	-	-	exone- ration
alcool servant à d'autres usages industriels, de- nature	exone- ration	exone- ration	exone- ration	exone- ration	-	-	exone- ration	exone- ration	-
alcool utilisé pour la fabrication du vinaigre	419,76	-	-	-	-	- (6)	-	-	-
alcools méthylique, propy- lique et isopropylique	-	exonération du 246,60	-	- (7)	-	1,77	exonéra- tion ou 220,87	-	-
1 UCE correspond à le 3.9.1979	DM 2,52999	FB 40,5517	DK 7,29667	FF 5,90013	£ IRL 0,672886	LIT. 1132,13	FL 40,5517	HTL 2,77506	£ 0,61565

(1) Le taux supérieur ne s'applique qu'à l'alcool entreposé pendant une période égale ou inférieure à 3 ans.
 (2) L'accise sur l'alcool est perçue sur le volume d'alcool dépassant 14 % pour les vins de liqueur et 10,5 % pour les vins aromatisés.
 (3) Possibles de l'accise sur le vin, les vins aromatisés et les vins de liqueur sont en outre soumis à l'accise sur l'alcool pour l'alcool ajouté.
 (4) Les importateurs ont la possibilité d'échapper à l'analyse des produits importés en optant pour un taux particulier prévu à cet effet.
 (5) Le taux inférieur s'applique aux vermouths et au Marsala.
 (6) Il est interdit de fabriquer du vinaigre avec de l'alcool et de l'acide acétique.
 (7) Les alcools méthylique, propylique et isopropylique sont traités comme l'alcool éthylique mais ne pourront être utilisés dans des boissons ni à des fins médicales.
 (8) Certains parfums et produits cosmétiques sont soumis à une accise spéciale.
 (9) Certains distillateurs bénéficient de taux réduits.

54

55

COMPARAISON ENTRE LES DROITS D'ACCISE APPLICABLES AU VIN
 (en UCE (Unité de compte européenne) - date de référence : 3.9.1979)

	D	E	F	G	H	I	L	M	N
	U	U	U	U	U	U	U	U	U
II. VIN									
A. Vins tranquilles									
- titrant \leq 10°G.L.									
- vin de raisins frais	- 14,80-29,59	102,79	1,53	92,97	-	0 = 14,80	14,91-29,82		110,14
- vin de fruits	- 29,59	60,47	le cas échéant excise sur l'alcool	80,83	-	14,80	29,82		75,46
- titrant \leq 12°									
- vin de raisins frais	- 14,80-29,59	102,79	1,53	92,97	-	0 = 14,80	14,91-29,82		110,14
- vin de fruits	- 29,59	60,47	le cas échéant excise sur l'alcool	80,83	-	14,80	29,82		112,09
- titrant \leq 15°									
- vin de raisins frais	- 29,59-0,26 pour chaque 1/100° excédant 12°	102,79	1,53	92,97 120,09	-	14,80-0,26 pour chaque 1/100° excédant 12°	29,82-0,27 pour chaque 1/100° excédant 12°		110,14
- vin de fruits	-	60,47 102,53	le cas échéant excise sur l'alcool	80,83 120,72	-	-	-		112,09
- titrant $>$ 15°									
- vin de raisins frais	- 29,59-0,42 pour chaque 1/100° excédant 12°	101,18	1,53-3,05**	120,09 149,40	-	14,80-0,42 pour chaque 1/100° excédant 12°	29,82-0,43 pour chaque 1/100° excédant 12°		110,02-157,85 = 18,91 pour chaque degré excédant 22°
- vin de fruits	-	102,53 191,18	le cas échéant excise sur l'alcool	120,72 111,80	-	-	-		124,19-16,37 pour chaque degré excédant 18° G.L.
B. Vins mousseux									
- titrant \leq 6°									
- vin de raisins frais	79,05	33,29	191,18	1,53	142,08	-	3,70	33,55	141,09
- vin de fruits	79,05	33,29	191,18	le cas échéant excise sur l'alcool	142,08	-	3,70	33,55	87,26
- titrant $>$ 6°									
- vin de raisins frais	79,05	48,74-103,57	191,18	1,53	142,08	-	10,79-11,74	48,42-104,37	141,09-159,57
- vin de fruits	79,05	48,59	191,18	le cas échéant excise sur l'alcool	142,08	-	48,09	48,46	87,26-115,06
- vin mousseux à appellation d'origine contrôlée "champagne"	79,05	103,57	191,18	3,41	183,04	-	34,76	104,37	141,09
1 UCE correspond à le 3.9.1979	2,52099	40,5517	7,29607	5,60211	20,71636	112,113	40,5517	4,77106	8,31565

(*) Ne s'applique qu'aux vins de raisins naturels soumis à l'accise sur le vin.

TABLEAU 4

- 53 -

CIGARETTES "POPULAIRES" (20 pièces) : STRUCTURES PRIX ET TAXES

Situation : 1.9.1979

PAYS	Prix de vente au détail		PART FISCALE					Elément spécifique accise par rapport à total taxes %	
	en monnaie nationale	UCE	Spec. (1000 pièces)	Accise		T.V.A.	TOTAL TAXES		
				Ad val. (% prix détaillé)	Accise totale %				
BELGIQUE	41 FB/25 = 32,80 FB/20	0,827	59 FB	62,05	65,65	5,66	71,31	0,590	5,04
LUXEMBOURG	30 FL/25 = 24 FL/20	0,695	48 FL	55,55	59,55	2,00	61,55	0,372	6,5
PAYS-BAS	2,60 FL/25 = 2,08 FL/20	0,767	3,60 FL	51,07	54,53	14,70	69,23	0,531	5,-
FRANCE	7,50 FF	0,435	4,50 FF	43,60	47,20	25,45	72,65	0,316	5,-
R.F.A.	1,85 DM	1,136	49,2 DM	24,3	58,80	11,50	70,30	0,800	49,2
ITALIE	400 Lit.	0,529	518 Lit.	56,2	57,93	15,25	73,18	0,387	2,36
DANEMARK	16,50 Kr.	2,364	401,1 Kr.	23,04	71,65	16,84	88,49	2,078	54,99
ROYAUME-UNI	0,66 £	0,975	11,74 £	21	56,57	13,04	69,61	0,678	51,-
IRLANDE	0,54 £	0,797	9,1 £	20,2	53,88	9,09	62,97	0,502	53,5

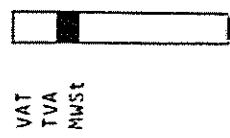
56

Table 5
Tableau 5
Tabelle 5

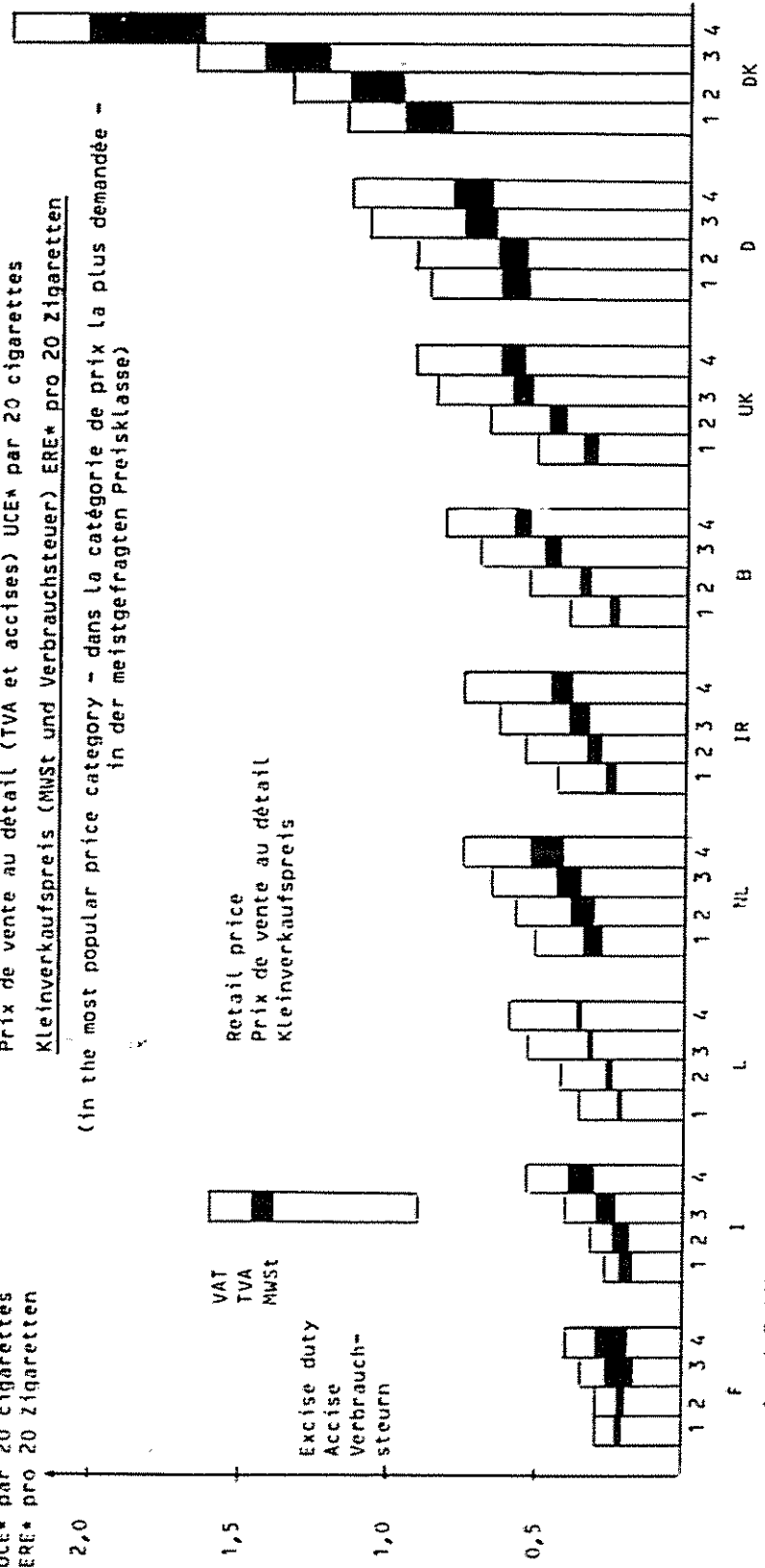
EUA* per 20 cigarettes
UCE* par 20 cigarettes
ERE* pro 20 Zigaretten

Retail price (VAT and excise duty) in EUA* per 20 cigarettes
Prix de vente au détail (TVA et accises) UCE* par 20 cigarettes
Kleinverkaufspreis (MwSt und Verbrauchsteuer) ERE* pro 20 Zigaretten

(in the most popular price category - dans la catégorie de prix la plus demandée -
in der meistgefragten Preisklasse)



Retail price
Prix de vente au détail
Kleinverkaufspreis



1 : 1.7.1973 2 : 1.7.1975 3 : 1.7.1977 4 : 1.7.1979

*Currency 2 July 1979 0J No C 166/5 ; Parité 2 juillet 1979 JO no C 166/5 ; Währung 2 Juli 1979 Abl. Nr. C 166/5

TABLEAU 6

COMPARAISON ENTRE LES DROITS D'ACCISE APPLICABLES
A LA BIÈRE

(en UCE (unité de compte européenne) - date de référence : 3.9.1979)

	D	B	DK	F	IRL	I	L	NL	UK
	hL	hL	hL	hL	hL	hL	hL	hL	hL
111. Bière									
- bière de 409 Balling	2,37 - 2,96	6,24	0 / 5,41	0,76	21,33	2,60	4,53	6,45	17,30
- bière de 7035 Balling	3,56 - 4,45	"	0 / 42,42	"	31,43	3,90	4,53	6,45	17,30
- bière de 110 Balling	4,74 - 5,93	8,91	52,98	0,76	47,14	5,83	6,48	9,04	24,20
- bière de 1205 Balling	"	"	"	1,36(1)	53,87	6,62	"	"	27,65
- bière de 13075 Balling	"	10,69	62,88	" (1)	61,73	7,29	7,77	10,94	31,67
- bière de 160 Balling	7,11 - 8,89	12,30	"	" (1)	69,58	8,48	8,94	12,54	35,70
1 UCE correspond le 3.9.79 à	DM 2,52999	FB 40,5517	DKr 7,29667	FF 5,90013	IrL. 0,672886	Lit. 1132,13	FL 40,5517	Hfl 2,77506	£ 0,61565

(1) Le taux supérieur s'applique aux bières dont le degré-régie dépasse 40° ou qui sont conditionnées dans des récipients d'une contenance supérieure à 1 litre.

58

58

- 56 -

GRAPHIQUE Y1

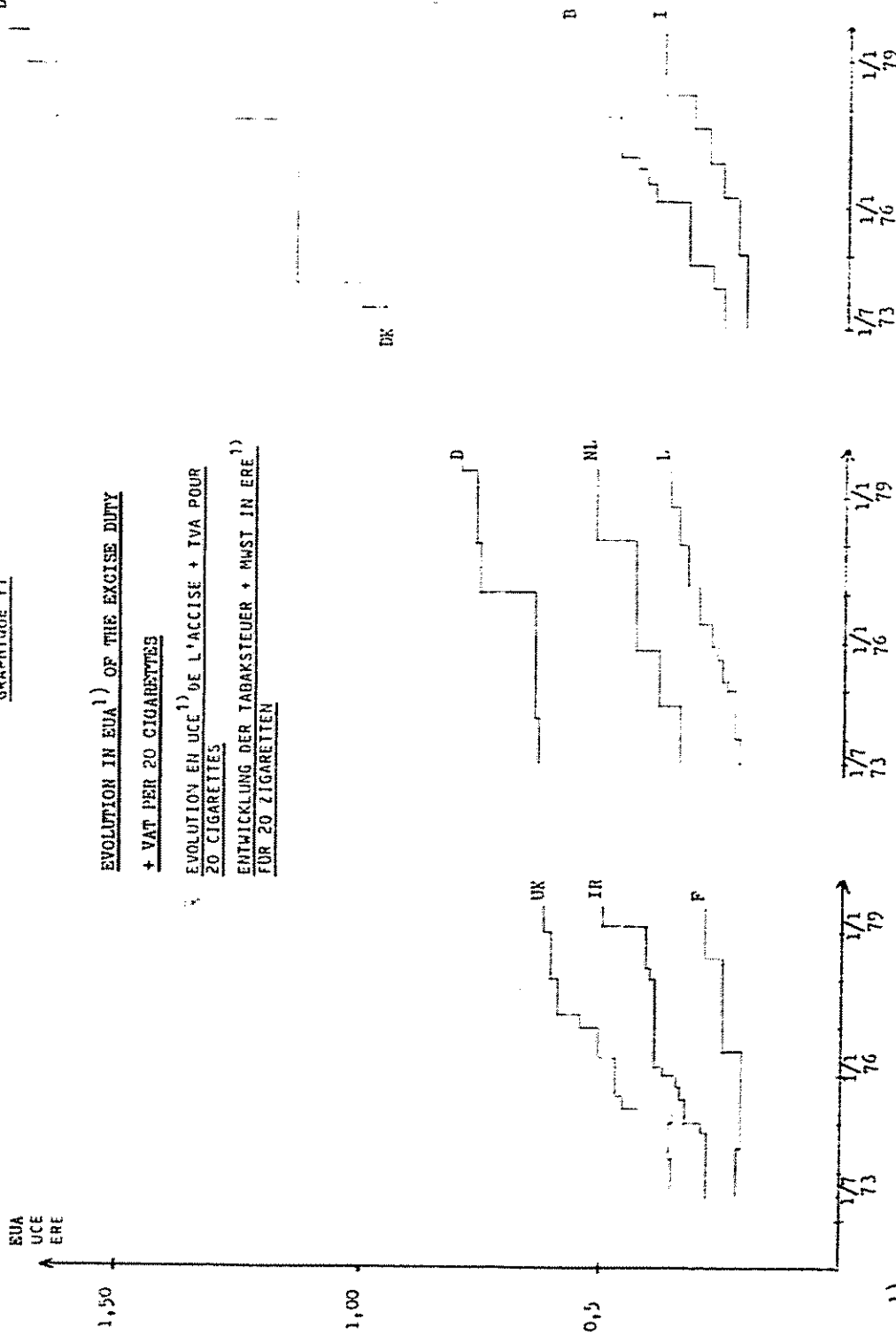
2,013 DK

EVOLUTION IN ECU¹⁾ OF THE EXCISE DUTY

+ VAT PER 20 CIGARETTES

EVOLUTION EN UCE¹⁾ DE L'ACCISE + TVA POUR 20 CIGARETTES

ENTWICKLUNG DER TABAKSTEUER + MWST IN ERE¹⁾ FÜR 20 ZIGARETTEN



1) The rates from 2 July 1979 : O.J. No. C 166/5.

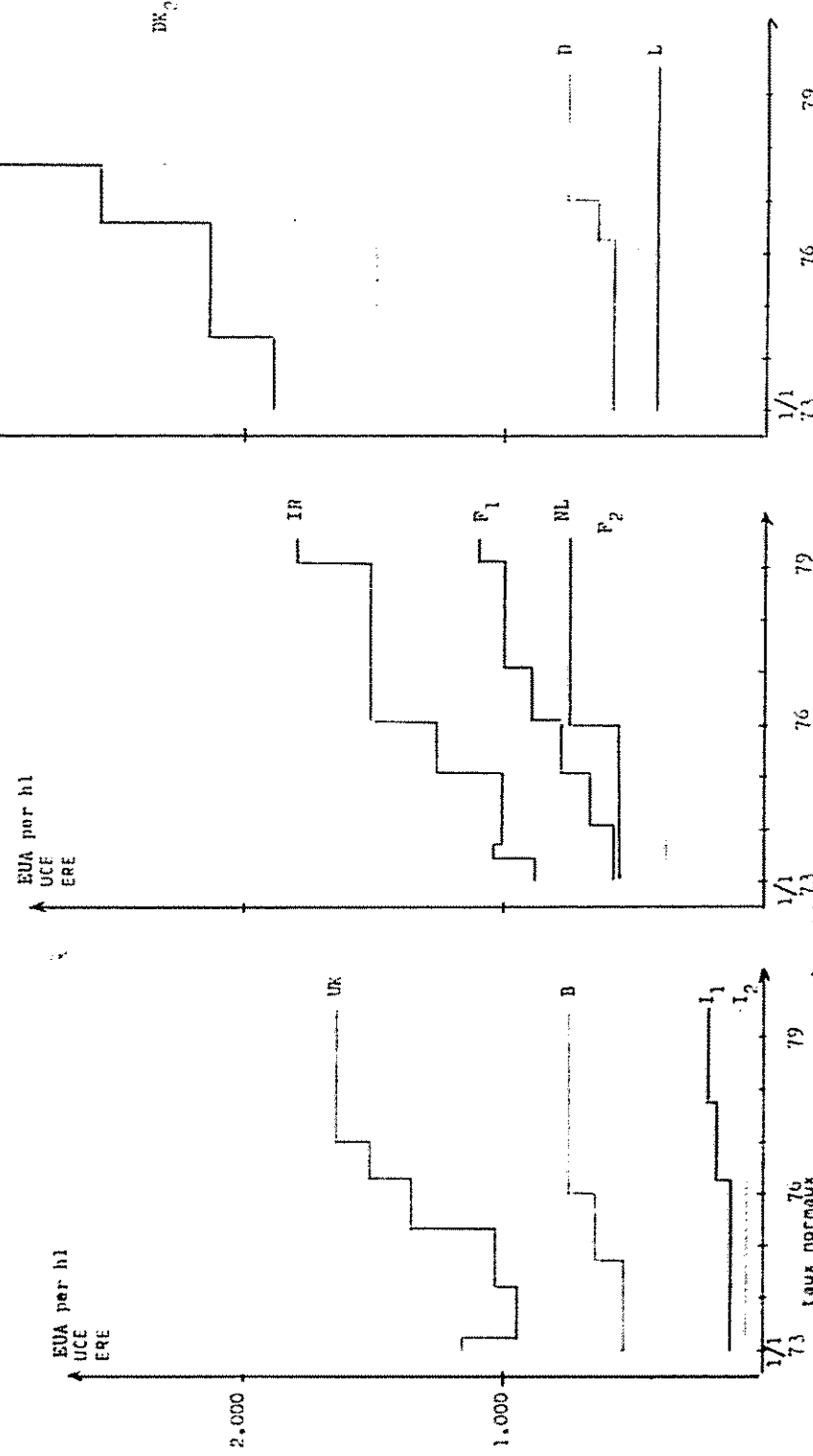
1) Taux au 2.7.79 : JO n° C 166/5

1) Sätze vom 2.7.79 : ABL. C 166/5

- 57 -

GRAPHIQUE Y2

EVOLUTION IN EDA (1) OF THE EXCISE DUTY ON 100 % PURE ALCOHOL
 EVOLUTION EN UCE (1) DE L'ACCISE SUR L'ALCOOL PUR 100 %
 ENTWICKLUNG DER VERBRAUCHSTEUER AUF 100 % REINALKOHOL IN ERE (1)



1) F₁, DK₁ : normal rates
 I₂, F₂ : rates for cognac
 1) The rates from 2 July 1975 : OJ No. C 166/5 1) taux au 2.7.79 : JO n° 166/5 1) Satz vom 2.7.79 : ABl. Nr. 166/5

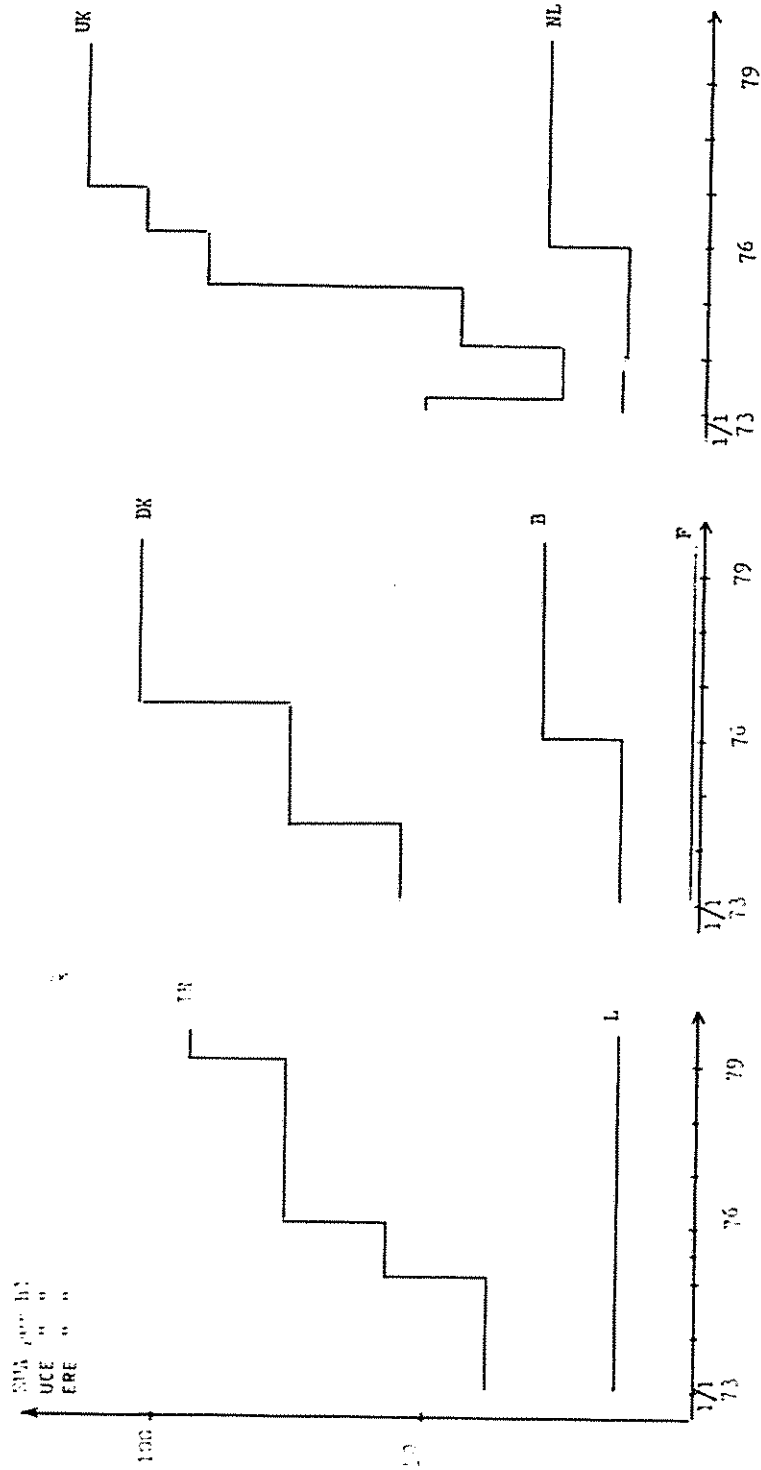
61

GRAPHIQUE 13

- 58 -

EVOLUTION IN ECU¹⁾ OF THE EXCISE DUTY ON WINE AT 12% ALCOHOL

EVOLUTION EN UCE (1) DE L'ACCISE SUR UN VIN CONTENANT 12 % ALCOOL
ENTWICKLUNG DER VERBRAUCHSTEUER AUF WEIN MIT 12 % ALKOHOL IN ERE (1)

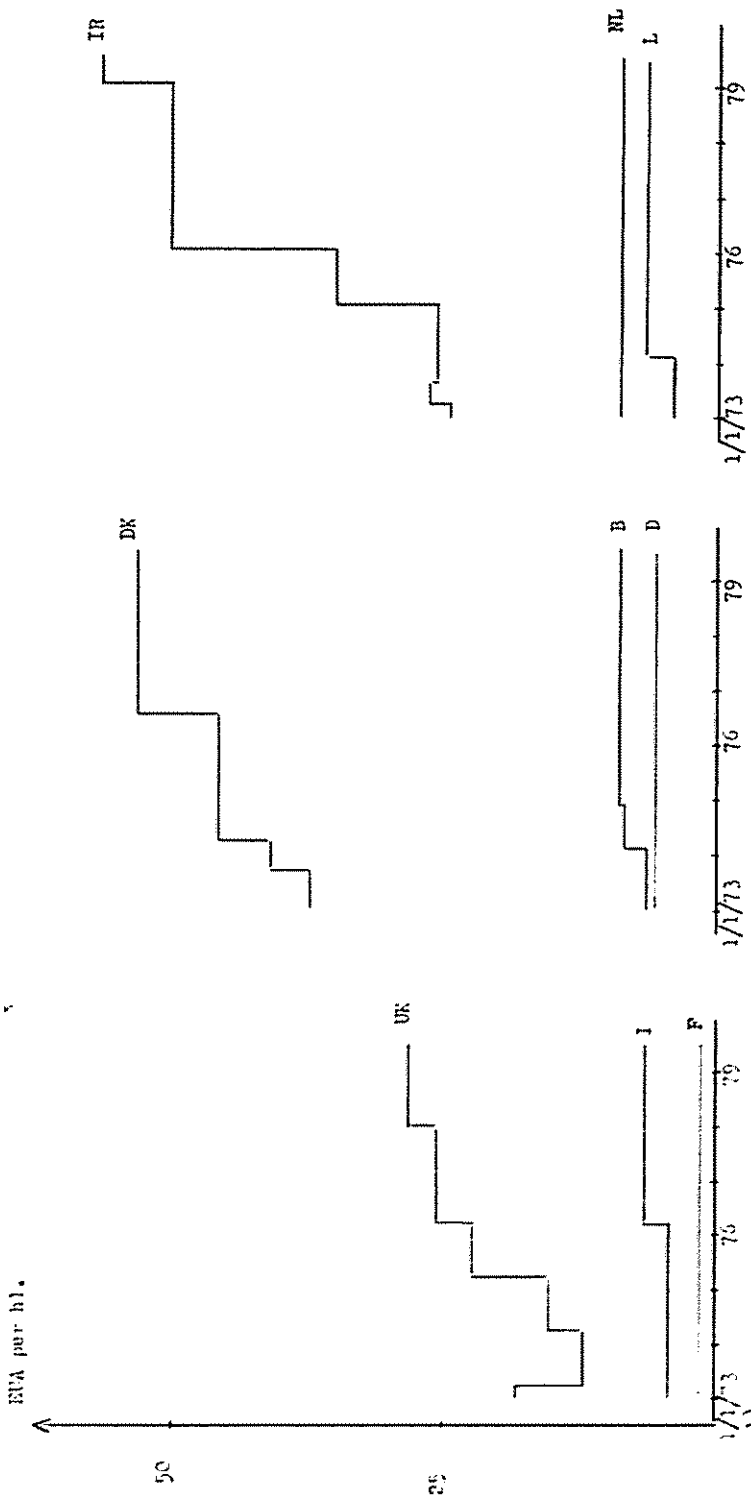


D and I t no excise duty, - pas d'accise - keine Weinsteuer

1) The rates from 2 July 1979 t OJ No. C 166/5. - taux au 2.7.79 J.O n° 166/5 - Sätze vom 2.7.79 : ABl. Nr. 166/5

GRAPHIQUE Y4

EVOLUTION IN EUA¹⁾ OF THE EXCISE DUTY ON BEER AT 12.5° PLATO
EVOLUTION EN UCE (1) DE L'ACCISE SUR UNE BIÈRE DE 12,5° PLATO
ENTWICKLUNG DER VERBRAUCHSTEUER AUF BIER MIT 12,5° PLATO IN ERE (1)



¹⁾The rates from 1 July 1979 : Cf No. C 166/5 (1) Taux du 2.7.79 : J.O. n° 166/5 - Sätze vom 2.7.79 - Abl. Nr. 166/5

63

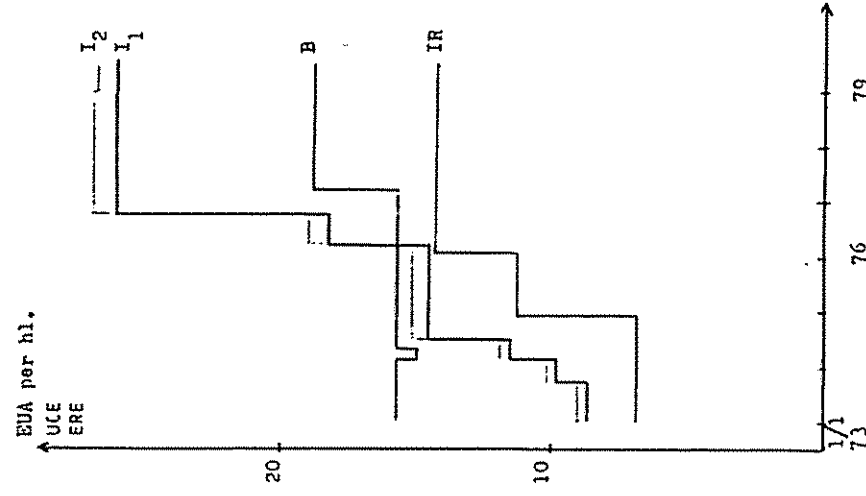
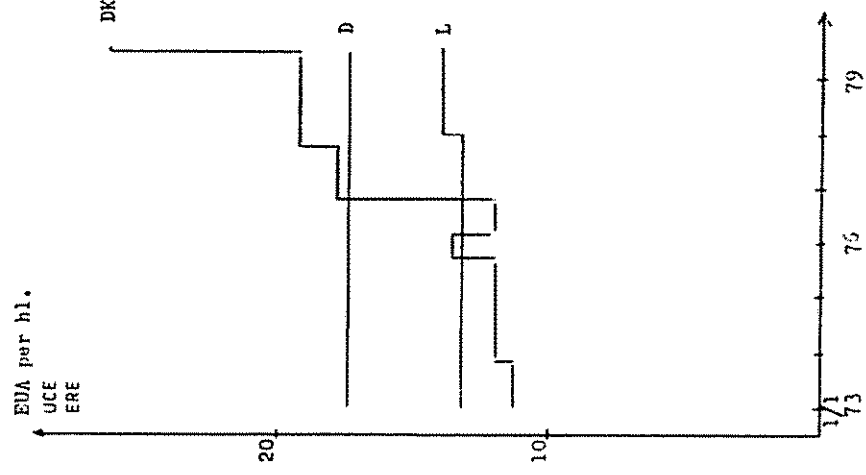
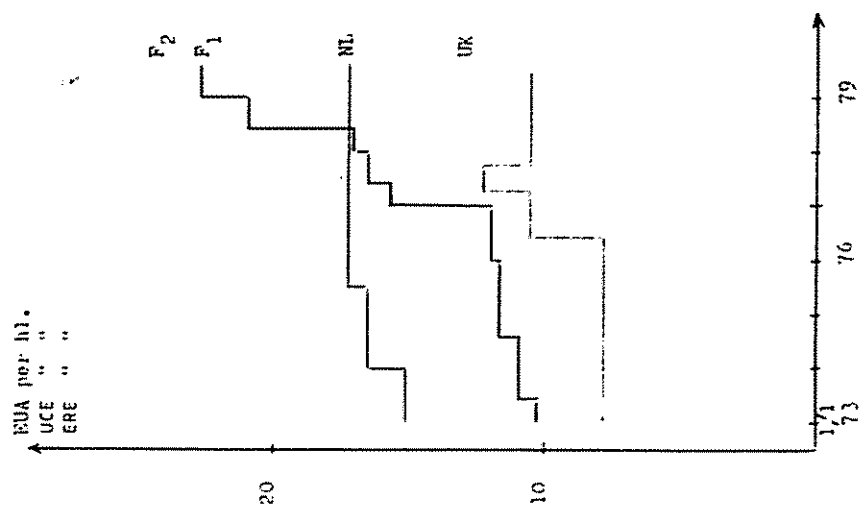
GRAPHIQUE Y5

- 60 -

EVOLUTION EN UCE (1) DE L'ACCISE
SUR L'ESSENCE NORMALE (1) ET
SUPER (2)

EVOLUTION IN EUA¹⁾ OF THE EXCISE DUTY ON
STANDARD (1) AND HIGH-GRADE (2) PETROL

ENTWICKLUNG DER VERBRAUCHSTEUER AUF
NORMALBENZIN (1) UND SUPERBENZIN (2)
IN ERE (1)



1) The rates from 2 July 1979 : O.J. No. C 166/5. Taux du 2.7.79 : J.O. n° 166/5

Sätze vom 2.7.79 : ABL. Nr. 166/5

GRAPHIQUE Y6

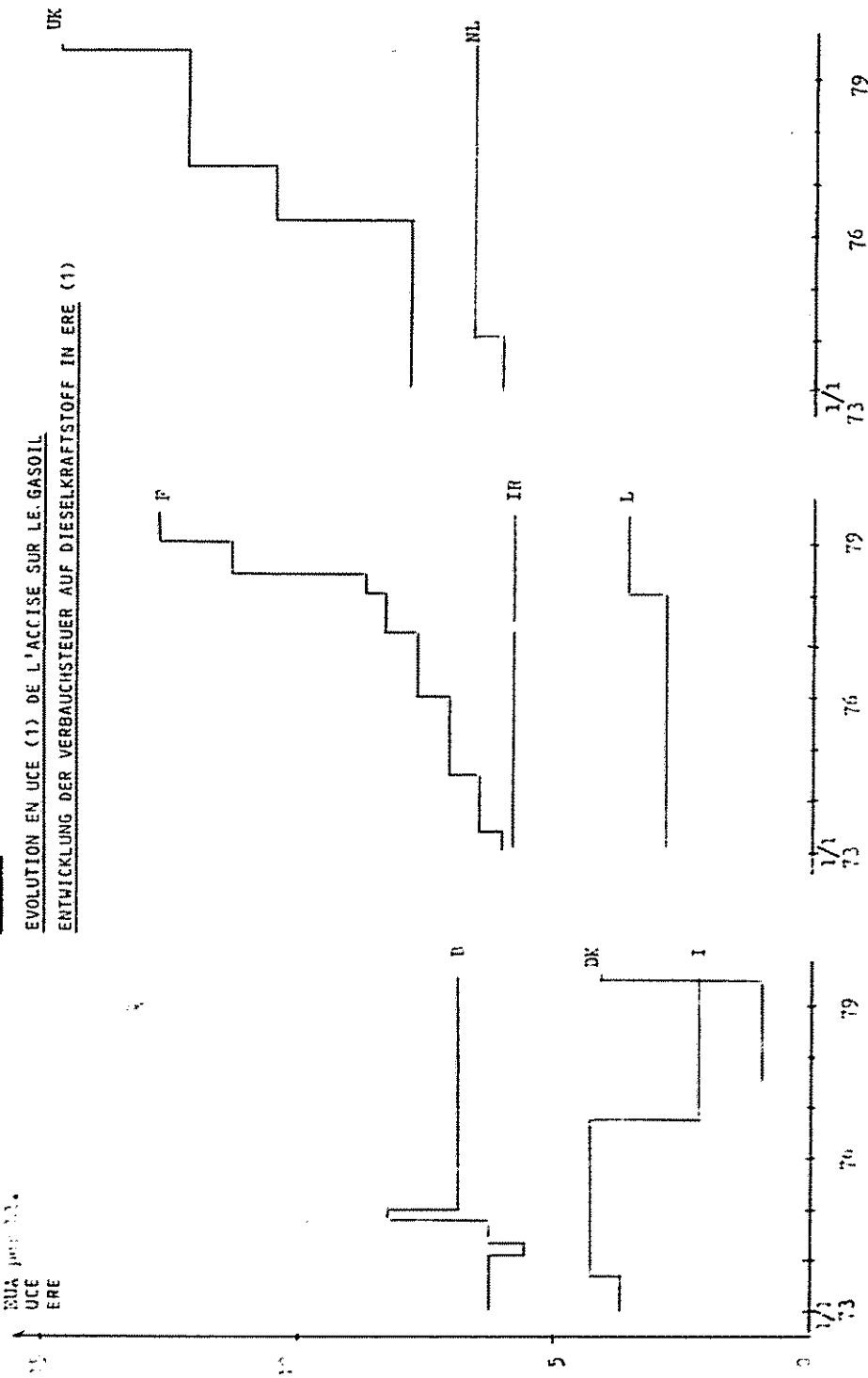
EVOLUTION IN ECU¹⁾ OF THE EXCISE DUTY ON GAS-OIL

D

EUR jusqu'à 1973.
UCE
ERE

EVOLUTION EN UCE (1) DE L'ACCISE SUR LE GASOIL
ENTWICKLUNG DER VERBAUCHSTEUER AUF DIESELKRAFTSTOFF IN ERE (1)

DK



1) The rates from 2 July 1979. O.J. No. C 166/5. (1) Taux au 2.7.79 : JO n° 166/5 sätze vom 2.7.79 : ABL. Nr. 166/5

65

C. Impôt des sociétés

43. L'analyse des impôts des sociétés actuellement en vigueur dans les Etats membres révèle l'existence de différences importantes dans chacun des éléments considérés comme essentiels des impôts sur les bénéfices : le champ d'application (1), le système, les taux, l'assiette normale et les mesures incitatives. En outre, l'examen de l'évolution des impôts des sociétés dans les Etats membres au cours des dernières années fait ressortir que ces impôts partagent le sort de la fiscalité en général, à savoir que fréquemment des modifications y ont été apportées pour satisfaire aux exigences d'ordre budgétaire, économique et social.

Systeme et taux

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

Actuellement, un système de crédit d'impôt est en vigueur dans sept Etats membres. Seuls les Pays-Bas et le Luxembourg appliquent encore le système classique.

La grande majorité des Etats membres connaît donc à l'heure actuelle un système d'impôt des sociétés du type de celui que la Commission a préconisé dans la proposition de directive qu'elle a soumise au Conseil en 1975 (2). Cette évolution constitue dès lors un pas important dans le sens de la proposition de la Commission, mais on est néanmoins encore loin d'un système harmonisé.

(1) Le problème du champ d'application est examiné au chapitre V

(2) J.O. n° C 253 du 5 novembre 1975

En effet, des différences importantes subsistent toujours, en particulier pour les deux éléments qui jouent un rôle déterminant dans le degré d'allégement de la double imposition économique des dividendes, à savoir les taux de l'impôt des sociétés d'une part et les taux de crédit d'impôt à accorder à l'actionnaire d'autre part. Cette constatation vaut en particulier pour les taux du crédit d'impôt. En effet, la proposition de la Commission prévoit que ceux-ci se situent dans une fourchette de 45 % à 55 % du montant de l'impôt des sociétés (système d'imputation partielle), alors qu'actuellement ces taux varient dans ces Etats membres de 100 % de l'impôt prélevé sur les bénéfices distribués dans la république fédérale d'Allemagne - ce qui signifie une imputation totale de l'impôt des sociétés prélevé sur ces bénéfices - à environ 15 à 25 % de cet impôt - ce qui correspond au Danemark à 15 % du montant des dividendes distribués. Les autres Etats membres qui ont introduit le système du crédit d'impôt ont adopté une position intermédiaire.

En ce qui concerne les taux de l'impôt, les écarts entre les Etats membres sont certainement moins prononcés que ceux existant entre les taux du crédit d'impôt, mais les différences ne sont cependant pas négligeables. En cette matière, il s'avère également que dans plusieurs Etats membres, les taux sont fixés à un niveau se situant en dehors de la fourchette - qui est également de 45 % à 55 % - que la Commission a prévue dans sa proposition précitée pour les taux d'imposition. Les taux d'impôt des sociétés varient de 56 % en Allemagne (pour les bénéfices non-distribués) à 37 % au Danemark et à 25 % en Italie (où s'ajoute toutefois à l'impôt des sociétés une taxe locale dite "Ilor" à concurrence de 15 %, imputable sur l'assiette de l'impôt des sociétés, de sorte que le taux global effectif est de 36,25 %).

Le tableau donne - au 31 décembre 1979 - un aperçu des taux d'imposition et de ceux du crédit d'impôt, en vigueur dans les Etats membres, ainsi que des retenues à la source appliquées aux dividendes distribués.

64

Situation au 31.12.1979

Etat membre	Taux de l'impôt des sociétés	Taux du crédit d'impôt a) en % du dividende brut b) en % de l'impôt des sociétés	Retenue à la source sur les dividendes (sous réserve des dispositions des conventions de doubles impositions)
Belgique	48 % (bénéfice dépassant FB 15.000.000(1)) (majoration spéciale au titre de la participation de solidarité)	a) 46 % du dividende b) 49,8 % de l'impôt	20 %
Danemark	37 %	a) 15 % du dividende b) ± 25,5 % de l'impôt	30 %
R.F.A.	56 % : bénéfice non distribué 36 % : bénéfice distribué	a) 9/16 du dividende b) 100 % de l'impôt sur les bénéfices distribués	25 %
France	50 %	a) 50 % du dividende b) 50 % de l'impôt	0 % (résidents) 25 % (non-résidents)
Irlande	45 % (bénéfice dépassant £ 35.000(1))	a) 35/65 du dividende b) 65,8 % de l'impôt	pas de retenue à la source
Italie	25 % : impôt des sociétés 15 % : l'Ilor* (imputable sur l'assiette de l'impôt des sociétés) Taux global effectif : 36,25 %	a) 33 1/3 du dividende b) 100 % de l'impôt des sociétés (58,6 % du total des deux impôts)	10 % (résidents) 30 % (non-résidents)
Luxembourg	40 % (bénéfice dépassant FL 1.312.000 (1) majoration spéciale au titre au fonds du chômage)	pas de crédit d'impôt	15 % (pas de retenue sur les dividendes distribués par les sociétés holding luxembourgeoises)
Pays-Bas	48 % (bénéfice dépassant HFL 50.000 (1))	pas de crédit d'impôt	25 %
Royaume-Uni	52 % (bénéfice dépassant £ 100.000 (1))	a) 3/7 du dividende b) 39,6 % de l'impôt	pas de retenue à la source

(1) des taux inférieurs s'appliquent aux bénéfices au-dessous de ce niveau
*) Imposta locale sui redditi

Assiette normale

45. Les législations fiscales des Etats membres, en matière d'assiette de l'impôt des sociétés, s'inspirent dans les grandes lignes des mêmes principes quant à la définition du bénéfice imposable et à la méthode de sa détermination ; c'est ainsi que chacune de ces législations nationales contient des dispositions relatives aux éléments essentiels pour le calcul du bénéfice imposable, comme l'amortissement, les plus-values et les moins-values, les réserves et les provisions, le report des pertes et l'évaluation des autres postes de l'actif et du passif.

Mais, dès qu'on entre dans les détails de ces régimes nationaux, des différences apparaissent immédiatement. Ces différences sont tellement nombreuses et variées qu'il n'est pas possible d'en fournir, dans les limites de ce rapport, un aperçu complet ; on a donc préféré se limiter à une énumération exemplative d'un certain nombre de différences importantes se présentant dans chacun des éléments de l'assiette.

46. En ce qui concerne les amortissements normaux (c'est-à-dire les amortissements autres que ceux qui constituent des mesures incitatives, comme par exemple l'amortissement accéléré), on constate, par exemple, des divergences entre les Etats membres dans la définition de l'actif susceptible d'amortissement, la valeur à amortir, la durée de l'amortissement, les méthodes et les pourcentages à appliquer (par exemple : amortissement linéaire ou dégressif) aux différents biens et dans les différentes situations, le rapport à respecter entre la dépréciation commerciale et la dépréciation fiscale, le caractère obligatoire ou non de l'amortissement fiscal, les dispositions applicables en cas de dépréciations extraordinaires, la possibilité de récupérer les amortissements non effectués, etc.

47. Pour ce qui est du traitement fiscal des plus-values et des moins-values des entreprises, l'examen des dispositions en vigueur dans les Etats membres met en premier lieu en évidence le fait que, dans certains Etats les plus-values et les moins-values sont considérées comme une forme particulière de bénéfice et dès lors soumises à un régime fiscal particulier distinct de celui applicable au bénéfice normal de l'entreprise, régime qui aboutit à un allègement de la charge fiscale. Dans d'autres Etats, par contre, ces plus-values et moins-values constituent des éléments du

bénéfice normal, ce qui n'empêche pas qu'elles soient soumises à une imposition réduite dans certains cas (par exemple en cas de liquidation de l'entreprise). Quelques autres différences qui, dans ce domaine, retiennent l'attention sont celles concernant le fait générateur de l'impôt (taxation soit seulement en cas de réalisation d'une plus-value, soit lors de la distribution ou même lors de leur simple constatation dans les comptes de l'entreprise), les exonérations, la prise en compte des effets de l'inflation lors de la détermination du montant imposable, la distinction entre les plus-values à long terme et celles à court terme, les régimes applicables en cas de liquidation, en cas de fusion, de scission ou d'apport d'actifs, et en cas de réalisation forcée (expropriation, etc.).

48. Des différences importantes se présentent également dans le domaine de l'évaluation de l'actif et du passif de l'entreprise, en particulier en matière de stocks. Dans ce domaine, la question primordiale est celle de savoir à quel point les effets de l'inflation entrent en ligne de compte pour l'évaluation de l'actif et du passif et, par conséquent, pour l'imposition de l'entreprise. Les conséquences de l'inflation sur l'imposition des entreprises résultent du fait que les pratiques comptables classiques - appliquées en règle générale au plan fiscal -, qui se basent sur les coûts historiques, ne font pas apparaître de façon satisfaisante les effets des hausses des coûts dans le calcul du bénéfice. En d'autres termes, l'utilisation des coûts historiques pour le calcul de la dépréciation et de la valeur des biens vendus a pour conséquence que des bénéfices fictifs sont incorporés dans le bénéfice imposable et que l'imposition s'attaque à la substance même de l'entreprise.

Malgré l'intérêt que ce problème a soulevé dans les cercles scientifiques et professionnels en raison de la forte inflation des années récentes, on n'a encore abouti nulle part, au stade de l'application fiscale, à des solutions systématiques et généralisées. Toutefois, on constate que dans plusieurs Etats membres, notamment en matière de traitement fiscal des stocks, des dispositions sont en vigueur pour remédier à ces effets défavorables de la dépréciation monétaire. Mais dans ce domaine également, il s'avère que ces dispositions diffèrent selon les Etats membres. En effet, tandis qu'un système de réévaluation systématique de la valeur des stocks est d'application en France, en Irlande, au Royaume-Uni et en Allemagne (dans chacun de ces pays d'ailleurs selon

des critères divergents), d'autres méthodes sont en vigueur dans d'autres Etats membres, comme par exemple la méthode de comptabilisation Lifo (selon laquelle les biens entrés en dernier lieu sont imputés en premier lieu sur les sorties des stocks), qui est autorisée aux Pays-Bas et, sous certaines conditions, en Italie et au Luxembourg, et la méthode du stock-outil (évaluation d'un stock-outil aux prix constants), qui peut être appliquée aux Pays-Bas.

49. L'examen des régimes nationaux concernant la création des réserves et des provisions et le report des pertes fait ressortir l'existence, également dans ces domaines, de nombreuses différences. En matière de régimes de report des pertes, il apparaît que ces différences portent principalement sur la durée de la période pendant laquelle une perte de l'exercice peut être compensée à l'aide des bénéfices réalisés au cours des exercices ultérieurs ou même antérieurs. En ce qui concerne les dispositions relatives aux réserves et provisions en exemption d'impôt, on constate comme différence majeure que quelques législations sont plus généreuses que d'autres quant aux situations dans lesquelles la création d'une réserve ou d'une provision est autorisée.

Mesures incitatives

50. L'utilisation de la fiscalité en tant qu'instrument de certaines politiques des Etats membres a conduit à l'introduction de dispositions particulières à caractère incitatif dans le domaine des impôts sur les bénéfices des entreprises.

À l'origine, il s'agissait principalement de mesures prises dans le cadre de la politique économique (conjoncturelle, régionale, industrielle) et les mesures incitatives visaient à la promotion des investissements des entreprises et à la création de nouvelles entreprises.

Au cours des dernières années, on constate cependant que, de plus en plus, les Etats ont également recours à la fiscalité pour l'exécution d'autres politiques, comme par exemple celles relatives à la protection de l'environnement, à l'énergie, à l'emploi et à l'aide aux pays en voie de développement. Dans le cadre de ces politiques, la promotion des investissements reste toujours importante comme moyen pour atteindre

Les objectifs recherchés, mais il arrive également que des avantages fiscaux sont octroyés en fonction d'autres critères que le montant des investissements. C'est ainsi que dans une perspective politique de l'emploi, on peut utiliser comme critère le nombre des emplois nouveaux créés, de façon à inciter les entreprises à pratiquer des investissements créateurs d'emplois plutôt que des investissements destinés à améliorer la productivité.

Le champ d'application des mesures incitatives fiscales peut s'étendre au territoire entier du pays, mais il est également possible que celles-ci se limitent à certaines régions sous-développées, à certaines branches d'activité (par exemple la construction navale ou le secteur textile) ou même à certaines activités des entreprises seulement (par exemple la recherche et le développement scientifiques et l'innovation).

Les Etats membres, ainsi d'ailleurs que plusieurs autres pays, font une utilisation intensive de l'instrument fiscal. En effet, le nombre des mesures incitatives a tendance à s'accroître et les Etats, compte tenu des exigences politiques, se sont montrés inventifs dans le développement de nouvelles mesures de ce type. En outre, on constate - et ce phénomène est d'ailleurs naturel puisqu'elles sont l'instrument d'une politique - que les mesures incitatives subissent très fréquemment des modifications pour répondre aux besoins du moment. C'est ainsi que l'application des mesures est suspendue périodiquement, que certaines d'entre elles, prévues initialement pour une période temporaire, deviennent permanentes, ou vice-versa, ou encore que des mesures prévues pour un secteur ou pour une région déterminée sont étendues à d'autres secteurs ou régions, ou encore deviennent générales.

51. Les divergences des dispositions fiscales nationales évoquées précédemment à propos des mesures normales existent également dans les dispositions à caractère incitatif. Certes, certaines formes d'entre elles sont appliquées d'une manière générale dans la Communauté (par exemple, l'amortissement accéléré, bien que les règles de détail soient toujours différentes), mais d'autres ne sont utilisées que dans quelques Etats ou même dans un seul.

A titre d'exemple, on trouvera ci-après un certain nombre de mesures incitatives qui sont - souvent sous réserve que des conditions supplémentaires soient remplies - en vigueur dans certains Etats membres de La Communauté (1) :

- amortissement accéléré (Belgique, R.F.A., France, Irlande, Italie, Royaume-Uni). Au Royaume-Uni et en Irlande, l'amortissement accéléré atteint pour certains investissements 100 % au cours d'une seule année ;
- déductions forfaitaires de l'assiette à concurrence d'un certain pourcentage des investissements, ou de certains investissements nouveaux de l'entreprise (Belgique, Irlande, Royaume-Uni) ;
- exonération de l'impôt de certaines primes et subventions accordées par l'Etat dans le cadre de la gestion de certaines politiques (Belgique, R.F.A., France, Irlande) ;
- immunisation fiscale des bénéfices ou d'une partie des bénéfices réalisés par l'entreprise ou par une entreprise nouvelle pendant les premières années suivant sa création, sous condition de réinvestissement - le cas échéant dans certaines régions sous-développées - de ces bénéfices par l'entreprise (France, Italie, Luxembourg) ;
- report illimité des pertes subies par des entreprises nouvelles au cours des premières années de leur existence (Belgique) ;
- immunisation fiscale du bénéfice de l'entreprise à concurrence d'un certain montant des dividendes distribués aux actions nouvelles pour promouvoir les investissements et l'épargne (Belgique, France) ;
- exonération fiscale, partielle ou intégrale, des bénéfices que l'entreprise a réalisés au moyen des exportations de biens manufacturés à l'intérieur du pays (Irlande) ;
- création d'une réserve exonérée d'impôt à concurrence d'un certain pourcentage du bénéfice de l'exercice, destiné à financer les investissements ou certains investissements futurs de l'entreprise (Belgique, Danemark, France) ;

(1) Il convient d'observer que le caractère incitatif d'une disposition dépend quelquefois des conditions d'application. C'est ainsi que, par exemple, un amortissement accéléré peut ne pas constituer une mesure incitative pour certaines catégories de biens.

43

- création d'une réserve exonérée temporairement d'impôt à concurrence d'un certain pourcentage des investissements réalisés dans certains pays en voie de développement (R.F.A.) ;
- réduction du taux d'impôt pour des entreprises nouvelles situées dans certaines régions sous-développées (Italie) ;
- réduction du taux d'impôt pour les bénéficiaires des sociétés qui, au cours de l'exercice, ont augmenté d'un certain pourcentage le nombre de leurs employés (Irlande) ;
- réduction du montant de l'impôt à concurrence d'un pourcentage de certains investissements nouveaux (Luxembourg).

Dans ce contexte, il convient d'attirer l'attention sur une modification essentielle apportée par les Pays-Bas au régime des mesures incitatives. Ce pays a récemment supprimé les mesures incitatives dans le domaine de l'assiette pour les remplacer par un système qui consiste à imputer sur le montant de l'impôt, sous forme de primes de base et de sur-primes, une fraction du montant des nouveaux investissements, l'excédent éventuel étant remboursé par l'Etat. Ce système a été préféré parce que, à la différence d'une réduction de l'assiette, il permet aux entreprises qui ne réalisent pas suffisamment de bénéfices ou même qui subissent des pertes, de profiter également de l'aide financière accordée par l'Etat. On a de plus considéré que ce système se prêtait mieux à une sélection des objectifs à poursuivre dans le cadre de certaines politiques.

Finalement, on peut constater que ce système, comme les subventions, a en outre l'avantage de la transparence, et permet également un chiffrage précis du coût budgétaire des aides accordées. En revanche, les mesures incitatives en matière d'assiette sont généralement opaques du fait que l'allègement fiscal qui en résulte est fonction du niveau du bénéfice et de celui de l'imposition. L'entreprise ne peut donc connaître qu'a posteriori le montant exact de l'allègement fiscal. Pour les mêmes raisons, les coûts budgétaires de l'allègement sont difficiles à prévoir, de sorte qu'ils échappent partiellement au contrôle budgétaire du Parlement.

Remarque finale

52. Comme il a été dit dans l'introduction de ce chapitre, la présente analyse ne porte pas sur les autres impôts, souvent locaux, en vigueur dans certains Etats membres, dont sont redevables les entreprises, comme la taxe professionnelle en France, la Gewerbesteuer en Allemagne ou l'impôt commercial communal au Luxembourg. En 1977, ces trois impôts représentaient respectivement 2,6 %, 5,5 % et 3,9 % du prélèvement obligatoire global de ces Etats.

CHAPITRE V

DIFFICULTES ET CONSEQUENCES DE L'HARMONISATION FISCALE

53. Ce chapitre consacré aux conséquences de l'harmonisation met en évidence les principales difficultés auxquelles auront à faire face les Etats membres. Certaines d'entre elles paraissent très réelles ; d'autres, comme par exemple la marge de manoeuvre dont doivent disposer les Etats membres pour mener leur politique budgétaire et leur politique économique, ne doivent pas être surestimées.

Il importe donc de procéder à une analyse objective de ces difficultés avant d'émettre un jugement à leur sujet. C'est dans cette perspective qu'a été rédigé le présent chapitre qui comprend quatre sections : généralités, taxe sur la valeur ajoutée, accises, impôt des sociétés.

Généralités

54. Les obstacles généraux auxquels se heurte l'harmonisation fiscale ont été mentionnés au chapitre I paragraphe 5. Il s'agit essentiellement de difficultés d'ordre politique et économique et de différences concernant les structures économiques et sociales et la conception que l'on se fait du rôle de la fiscalité en général ou d'un impôt en particulier. Au paragraphe 6 de ce même chapitre ont été indiquées les raisons pour lesquelles, en dépit de ces obstacles, l'harmonisation a pu être entreprise et se développer. L'une d'elles mérite d'être rappelée : tout conflit majeur entre l'harmonisation fiscale et la libre disposition par les Etats membres de la fonction budgétaire et économique de l'impôt a pu être évitée jusqu'à présent car, sauf en matière de droit d'apport, l'action communautaire n'a porté que sur les structures et les bases d'imposition.

55. La situation changera bien entendu d'une manière fondamentale le jour où l'harmonisation fiscale concernera les taux des impôts. Dans une telle perspective, les Etats membres vont se trouver confrontés à trois problèmes principaux :

56. Le premier problème est d'ordre purement politique. La question est de savoir si les Etats membres acceptent de renoncer à leur autonomie fiscale et les Parlements nationaux en particulier d'être dépossédés partiellement de l'une de leurs prérogatives fondamentales, celle de voter l'impôt librement.

Il est raisonnable de penser que de tels abandons de souveraineté ne pourront être consentis que si une volonté politique puissante se manifeste pour avancer dans la construction européenne et si des progrès substantiels sont accomplis dans ce sens.

57. Le deuxième problème est celui de la marge de manoeuvre dont doivent disposer les Etats pour être en mesure de conduire leur politique budgétaire et leur politique économique. Il est vrai que cette marge de manoeuvre pourra être réduite au fur et à mesure que progressera l'intégration, mais elle ne pourra pas disparaître. On peut à ce sujet faire les observations suivantes :

- Le rapprochement des taux de la TVA et des accises, qui est nécessaire pour permettre la suppression des frontières fiscales, ne doit pas forcément aboutir à leur unification. Il a déjà été indiqué que des écarts pourraient être maintenus. Si tel était le cas, le système harmonisé permettrait de maintenir un certain degré de flexibilité ;
- de larges secteurs de la fiscalité, comme celui de l'imposition des personnes physiques, ne sont pas ou guère concernés directement par l'harmonisation et resteront essentiellement du ressort de la souveraineté nationale ; toutefois la convergence des systèmes fiscaux aura un effet sur la structure du prélèvement obligatoire global ;
- comme cela est expliqué dans la partie de ce chapitre consacrée à l'impôt des sociétés, l'harmonisation de ce dernier n'empêchera pas les Etats membres de l'utiliser comme instrument de la politique économique.

58. Le troisième problème concerne les répercussions de l'harmonisation sur la structure du prélèvement obligatoire global. Il est impossible d'indiquer à l'heure actuelle quelles devront être les fourchettes de taux pour la TVA et les accises. On peut néanmoins imaginer que celles-ci résulteront d'une certaine moyenne des taux nationaux pour que les efforts qu'auront à faire les différents Etats membres soient le plus équilibrés possible.

44

De toute façon, pour conserver le même volume de recettes fiscales, les Etats membres devront trouver des contreparties (en particulier dans le domaine de l'impôt personnel sur les revenus) et donc modifier la structure de leur prélèvement obligatoire global. C'est là une opération qui est susceptible d'engendrer de nombreuses difficultés, notamment des réticences d'ordre politique, un risque de modification de la consommation et donc de la production et des échanges, une influence non négligeable sur le coût de la vie, la nécessité de changer le mode de financement de la sécurité sociale, etc.

Comme il a déjà été indiqué à la fin du chapitre III, des bouleversements brutaux dans la structure du prélèvement risqueraient d'être insupportables ; aussi les difficultés ne pourront-elles être surmontées qu'en appliquant une politique d'harmonisation prudente consistant à progresser très graduellement.

A. Taxe sur la valeur ajoutée

59. L'harmonisation des systèmes nationaux des taux de TVA est une des conditions nécessaires pour parvenir à la suppression des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté. Une telle harmonisation constitue toutefois un des problèmes les plus difficiles à résoudre dans le processus d'harmonisation fiscale communautaire.

En effet, l'harmonisation des taux de TVA soulève trois questions dont la solution peut être lourde de conséquences pour chaque Etat membre :

- L'unification du nombre des taux,
- L'unification des listes des biens et services soumis aux différents taux,
- Le rapprochement du niveau des taux.

Unification du nombre des taux

60. Le nombre des taux de TVA est déterminé dans chaque pays en fonction de plusieurs exigences, dont les plus importantes sont celles liées à des arguments d'ordre social (p.ex. taxation différenciée des produits dits de "première nécessité" et de "Luxe"), à des raisons d'ordre économique (p.ex. développement de certaines productions) et à des impératifs d'ordre budgétaire.

Du point de vue de la technique et de la neutralité fiscales, un système à taux unique est préférable, tandis qu'au plan social, à égalité de recettes fiscales, un système à taux multiples a en principe l'avantage d'être moins régressif par rapport aux revenus ; c'est la raison pour laquelle, dans la plupart des Etats membres, de très fortes pressions s'exercent en faveur de l'application de plusieurs taux. En pratique, cependant, l'impact d'un tel système sur la redistribution des revenus dépend à la fois du champ d'application des différents taux et de la structure de la consommation des ménages. Un taux majoré, par exemple, peut ne pas avoir un caractère progressif très marqué s'il s'applique à des biens tenant une part importante dans la consommation de tous les ménages ; quant à l'effet non régressif des taux réduits ou nuls, il est d'autant plus marqué que ceux-ci couvrent une gamme plus large de produits de grande consommation.

Le caractère plus régressif d'un système à taux unique peut en principe être compensé par d'autres mesures fiscales ou par des subventions directes. C'est ce qui a été fait au Danemark où existe un seul taux, mais où à titre de compensation partielle, ont été instituées en même temps des aides à la consommation pour les principaux produits laitiers. Une telle formule a l'avantage d'une plus grande sélectivité mais nécessite des instruments de transferts sociaux plus sophistiqués, est susceptible de se heurter à des difficultés politiques et peut entraîner un coût administratif jugé trop élevé. Pour ces raisons, sa généralisation paraît très difficile.

61. Cette situation de fait et les considérations politiques, économiques et sociales qui la sous-tendent rendent difficile la réalisation d'un accord communautaire sur n'importe quel type de solution. L'âpreté des discussions sur le problème des taux zéro lors de l'examen de la proposition de 6ème directive TVA laisse prévoir l'ardeur de la tâche qui attend la Communauté à cet égard.

Unification des listes des biens et services soumis aux différents taux

62. Comme il a été exposé au chapitre IV, les listes des biens et services soumis aux différents taux actuellement en vigueur sur le plan national présentent entre elles certaines similitudes. Par exemple, les produits alimentaires bénéficient toujours d'un traitement privilégié, soit par le biais de taux réduits, soit, comme au Danemark, par le biais d'aides directes.

49

Entre Les Etats qui appliquent un nombre de taux identiques, on constate néanmoins d'importantes différences de classement, qui ne sont pas fortuites mais qui résultent de traditions et de contraintes nationales.

63. Toute modification du champ d'application des différents taux nationaux de TVA est susceptible d'entraîner des répercussions sur les plans budgétaire, économique et social (1).

Pourtant, dans plusieurs cas, certains Etats membres ont déjà procédé non seulement à des changements dans le classement par taux des catégories de biens et services, mais aussi à des modifications d'une grande ampleur soit en supprimant des taux, soit au contraire, en introduisant de nouveaux taux. Par exemple, en France et en Belgique, les taux "intermédiaires" ont été supprimés, tandis qu'au Royaume-Uni un taux "majoré" a été introduit pour être supprimé à nouveau par la suite en même temps qu'était augmenté de sept points le taux normal. Par ailleurs, des changements de classement ont parfois été opérés pour des raisons de politique conjoncturelle et ont eu alors un caractère temporaire.

L'harmonisation rendrait évidemment impossible de telles modifications et risquerait donc d'être ressentie comme une contrainte importante à la fois politique et économique. Ce sentiment serait à peine atténué par le fait que des changements de classement pourraient toujours être réalisés à l'avenir, mais seulement à l'échelon de la Communauté, et ils seraient bien entendu subordonnés à une décision du Conseil et ne relèveraient plus des gouvernements individuels.

Rapprochement du niveau des taux

64. Quel que soit le nombre de taux qui pourrait être retenu dans le cadre de l'harmonisation et même si l'on admet que l'unification totale de ces taux n'est pas indispensable pour la suppression des frontières fiscales et que certains écarts pourraient être tolérés, le rapprochement en cette matière est de nature à modifier les équilibres financiers des Etats membres dont les taux s'écartent sensiblement du niveau moyen qui serait retenu au plan communautaire.

(1) Il est à noter que la commission des finances du Bundestag de la république fédérale d'Allemagne a demandé au gouvernement, le 17 mai 1979, de prendre des initiatives afin qu'on puisse parvenir, dans le cadre de la CEE, à l'harmonisation des champs d'application des taux de TVA.

Les modifications indispensables de la structure du prélèvement obligatoire que ces pays devront effectuer pour compenser la diminution ou l'accroissement des recettes provenant de la TVA seront susceptibles d'entraîner des effets sensibles sur pratiquement toutes les grandeurs économiques : niveau des prix à la consommation, rémunérations des salariés, volume de la consommation, des investissements, de la production des entreprises et des exportations, balance des paiements et distribution des revenus.

65. De plus, étant donné que l'une des caractéristiques de la Communauté réside dans le haut degré d'interdépendance des économies des Etats qui la composent, les répercussions de l'harmonisation des taux et des mesures de compensation qui en découleront au niveau national ne se limiteront pas, en principe, à l'économie de chaque Etat membre mais pourront aussi se manifester dans les autres Etats membres.
66. Pour chaque Etat membre, l'ampleur des conséquences entraînées par le rapprochement des taux sera évidemment fonction de l'importance plus ou moins grande des modifications à opérer en matière de taux ; toutefois, dans des situations nationales particulières, des aménagements en soi peu considérables du niveau de la taxation de la valeur ajoutée pourraient entraîner des effets "pervers" sur le plan social et économique. Dans une période d'inflation prononcée, par exemple, une légère augmentation des taux de TVA peut provoquer une augmentation plus que proportionnelle des prix à la consommation, tandis qu'une diminution de la charge correspondant à la TVA peut, dans certains cas, ne pas être intégralement répercutée au niveau de la consommation finale.
67. Une analyse des conséquences budgétaires, économiques, et sociales qui pourraient, dans chaque Etat membre, découler du rapprochement des taux de la TVA ne peut se baser que sur des études approfondies qui, actuellement, ne sont pas disponibles ou ne sont pas à jour. De telles études ne peuvent d'ailleurs avoir de véritable sens tant que des hypothèses réalistes - sur le niveau, le nombre et le champ d'application des taux - n'ont pas été formulées par les institutions communautaires. Une telle formulation suppose une discussion préalable approfondie au niveau communautaire et la manifestation d'un certain consensus au niveau politique.

En outre, pour être complètes, ces études devraient comprendre aussi l'examen des dispositions envisageables pour compenser, totalement ou partiellement, les conséquences du rapprochement des taux de la TVA par des mesures relatives à d'autres impôts, des mesures sur le plan de la sécurité sociale ou des mesures d'autre nature, ce qui élargit le problème au-delà du domaine fiscal.

68. Tant que de telles études ne seront pas disponibles, on ne peut qu'évaluer très sommairement l'ordre de grandeur des effets directs qu'un rapprochement des taux de TVA aurait sur les budgets des différents Etats membres.

En prenant, à titre purement illustratif et sans émettre aucun jugement de valeur, pour hypothèse que :

- deux taux seraient appliqués dans chaque pays : un taux réduit pour les produits alimentaires (les produits mentionnés dans les 21 premiers chapitres du tarif douanier commun) et un taux normal pour les autres produits et l'ensemble des services ;
- chaque Etat membre devrait fixer le niveau des deux taux nationaux dans les limites de deux "fourchettes" : respectivement 15 % et 17 % pour le taux normal, 3 % et 5 % pour le taux réduit ;

compte tenu de la situation actuelle en matière de taux de TVA et des données très partielles actuellement disponibles, on peut s'attendre aux résultats suivants :

- a) La Belgique, l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas et la république fédérale d'Allemagne devraient probablement être en mesure de réduire au minimum les incidences budgétaires de l'opération ;
- b) Le Danemark et la France subiraient une diminution très sensible des recettes provenant de la TVA : de l'ordre de 20 % pour le Danemark et de 10 % pour la France ;
- c) Le Luxembourg et le Royaume-Uni bénéficieraient d'une augmentation importante des recettes de la TVA : de l'ordre respectivement de 20 % pour le Luxembourg et de 30 % pour le Royaume-Uni.

Ces indications ont un caractère strictement budgétaire et n'autorisent aucune conclusion quant à l'appréciation des diminutions ou augmentations de recettes du point de vue économique ou social.

Avant de tirer les conclusions sur la base de ces estimations, il ne faut pas oublier que, dans ce domaine, toute prévision, même assez approfondie et détaillée, qui serait basée sur la situation existant à un moment donné, risque d'être partiellement ou totalement infirmée par l'évolution réelle des différentes économies nationales et, surtout par le changement des structures fiscales, celles-ci pouvant être profondément modifiées,

même d'un mois à l'autre, à la suite de décisions prises en toute souveraineté par chaque Etat membre, puisqu'aucune règle communautaire ne limite actuellement celle-ci.

Par exemple, aucune étude estimative effectuée en 1978 n'aurait pu prévoir qu'en 1979 le taux normal de la TVA britannique serait porté de 8 % à 15 % et que par conséquent l'un des obstacles majeurs au rapprochement des taux - le niveau extrêmement bas du poids de la TVA au Royaume-Uni par rapport aux autres Etats membres - serait fortement réduit.

69. L'ampleur de l'incidence sur la pression fiscale globale entraînée par le rapprochement des taux de TVA, selon les hypothèses et les estimations grossières exposées ci-dessus, pourrait être minime pour certains Etats membres, mais plus sensible pour d'autres : accroissement d'environ 0,5 - 1 % de l'ensemble du prélèvement obligatoire pour l'Allemagne, 2 - 3 % pour le Luxembourg et 3 - 4 % pour le Royaume-Uni ; diminution d'environ 2 - 3 % pour la France et 3 - 4 % pour le Danemark.

Dans ces deux derniers cas, il s'agirait évidemment d'une moins-value fiscale que les Etats concernés ne pourraient compenser qu'avec une certaine difficulté, car ils devraient récupérer, dans d'autres domaines, les recettes perdues sur le plan de la TVA.

Toutefois, les Etats membres ont déjà connu des modifications très importantes de leurs structures fiscales. Par exemple : en république fédérale d'Allemagne, en 1973, la quote-part des recettes de la TVA a diminué de 1,5 point tandis que celle relative aux impôts sur les revenus a augmenté de 2,5 points, en 1974, en France, la quote-part des recettes provenant des impôts sur la consommation a diminué de 3,4 points et celle des impôts directs a augmenté de 2,4 points ; le même phénomène s'est vérifié en Italie en 1975 (recettes TVA : -3 points ; recettes des impôts directs : +2 points ; aux Pays-Bas, en 1974, la quote-part du prélèvement obligatoire fournie par les impôts sur la consommation a diminué de 1,9 points ; tandis que celle relative aux contributions sociales augmentait de 1,7 points ; au Danemark, en 1971, la moins-value des recettes provenant des impôts indirects (-6,5 points, dont 2,6 pour la seule TVA) a été plus que compensée par l'augmentation des impôts directs (+6,8 points).

83

70. En conclusion, on peut faire les remarques suivantes :

- Les conséquences du rapprochement des taux de TVA peuvent revêtir une grande ampleur pour les Etats membres dont le niveau des taux actuels s'écarte le plus de la fourchette communautaire qui serait retenue (1) ;
- Les écarts entre les taux ont pour l'instant tendance à se réduire plutôt qu'à augmenter, mais il s'agit probablement d'une simple coïncidence et rien ne dit que cette évolution va se poursuivre dans le même sens si une action communautaire n'est pas entreprise ;
- Les inévitables répercussions budgétaires, économiques et sociales entraînées par l'harmonisation des taux pourraient être quelque peu amorties si, comme cela semble d'ailleurs indispensable, une telle opération était réalisée progressivement dans le temps ;
- Les modifications des structures fiscales nationales provoquées par l'harmonisation communautaire n'auraient pas une ampleur beaucoup plus grande que celle qu'ont entraînée des changements déjà effectués par les Etats membres en ce qui concerne soit le nombre, soit le champ d'application, soit le niveau des taux de la TVA.

71. Le rapprochement des taux de la TVA aura bien entendu une autre conséquence, celle de limiter très fortement la possibilité qu'ont les Etats de manipuler ceux-ci à des fins de politique conjoncturelle.

A ce sujet, il a déjà été indiqué au chapitre IV que :

- cette manipulation ne représentait pas un instrument particulièrement souple ;
- pour cette raison, probablement, les Etats membres n'avaient eu, au cours des dernières années, que très rarement recours à cet instrument ;
- la TVA ne constituait pas un instrument très efficace car les objectifs recherchés par une telle utilisation conjoncturelle n'étaient pas forcément ou pas complètement atteints.

Dès lors, le problème de la libre utilisation des taux de la TVA à des fins conjoncturelles ne devrait pas constituer un obstacle déterminant au rapprochement de ceux-ci.

(1) Compte non tenu du fait que le niveau des taux nationaux peut varier fortement d'ici au moment du rapprochement des taux.

B. Droits d'accise

72. D'une manière générale, l'harmonisation des accises a été vue dans la perspective de la suppression des frontières fiscales. C'est ainsi que la Commission a déjà présenté un certain nombre de propositions : au terme du processus, les structures des cinq principales accises - accise sur le vin, la bière, l'alcool, le tabac et les huiles minérales - devront être harmonisées ; les taux de ces mêmes accises devront également être harmonisés ou rapprochés ; les autres impositions donnant lieu à des contrôles aux frontières, à une taxation à l'importation ou à une détaxation à l'exportation - dont l'impact budgétaire est le plus souvent réduit - devront être supprimées ; les impositions n'affectant pas directement les échanges entre les Etats membres (comme les taxes sur les spectacles) pourront demeurer sous l'autorité des Etats membres.
73. La dernière catégorie d'impositions qui a été mentionnée comprend pourtant un certain nombre de taxes qui ont ou peuvent avoir une incidence considérable sur des secteurs économiques donnés. C'est notamment le cas des taxes perçues dans la plupart des Etats membres sur les primes d'assurance. On pourrait évidemment envisager de les adapter suffisamment pour les faire cadrer avec la suppression des frontières fiscales. Il n'est cependant pas possible d'établir un véritable marché commun des assurances tant que ces taxes n'auront pas été harmonisées. Il en est de même dans le domaine des transactions sur titres où le traitement fiscal différencié des transferts de titres crée des distorsions qui devront être éliminées avec le développement de la libre circulation des capitaux (la Commission rappelle sa proposition de 1975 de procéder à l'harmonisation partielle des taxes applicables, proposition qui se trouve encore seulement au niveau technique devant le Conseil). Par ailleurs, on peut encore faire valoir que les disparités très grandes qui existent dans les régimes d'imposition frappant l'immatriculation des véhicules automobiles dans la Communauté peuvent faire obstacle à l'établissement d'un marché intérieur unique pour les véhicules en question.
74. Les accises restent malgré tout le principal obstacle à surmonter dans l'optique de la suppression des frontières fiscales. Leur harmonisation entraînera, en effet, des conséquences particulièrement importantes dans les Etats membres, à savoir notamment :

85

- i) des conflits entre les structures harmonisées des accises et des priorités sociales établies;
- ii) des changements possibles dans les structures de consommation au détriment des productions nationales ;
- iii) des changements dans les recettes fiscales ;
- iv) le rétrécissement de la marge de manoeuvre en matière de politique conjoncturelle.

Conflits avec les priorités sociales

75. La Commission reconnaît qu'il est politiquement délicat d'instaurer des droits sur des produits traditionnellement exemptés (comme le vin de tablee en Italie et dans la république fédérale d'Allemagne) ou de supprimer des droits sur des produits traditionnellement taxés (comme le café dans la république fédérale d'Allemagne, le sucre en Belgique). Il arrive souvent que les réactions à de telles mesures soient encore exacerbées s'il est nécessaire d'apporter des modifications à d'autres impôts pour compenser les recettes fiscales perdues.

Il n'y a pas de solution aisée ou rapide au problème. Les propositions de la Commission prévoyaient l'échelonnement des changements nécessaires sur une période relativement longue de manière à ce que les répercussions puissent faire l'objet d'un examen préalable approfondi et être graduellement résorbées. La démarche de la Commission consiste à inviter les Etats membres à arrêter au niveau communautaire le système d'accises qui répond objectivement à leurs besoins communs et à fixer des délais d'application. Les adaptations au niveau national pourraient alors se faire au rythme et selon les modalités qui conviennent le mieux dans chaque cas particulier. Cette approche est manifestement irréaliste dès lors que les Etats membres ne cessent de considérer les priorités sociales nationales comme des faits établis impossibles à modifier, même à terme.

Changements dans les structures de consommation

76. Les effets potentiels des aménagements fiscaux sur les structures de la consommation sont évidents. La situation résultant de l'harmonisation des

86

accises est par certains aspects comparable à la situation créée par la suppression des droits de douane à l'intérieur de la Communauté et l'établissement du tarif extérieur commun. En théorie pourtant l'harmonisation des droits de douane protectionnistes est un processus différent de celui de l'harmonisation des accises, qui sont - en principe - neutres à l'égard de la production nationale et des importations.

En pratique cependant, beaucoup d'accises sont structurées de manière à produire des effets plus ou moins protectionnistes. Certains éléments sont indéniablement discriminatoires et ont pour cette raison fait l'objet d'une action de la Communauté sur la base de l'article 169. La combinaison d'un taux d'accise élevé, d'une structure particulière et d'autres facteurs non physiques arrive de surcroît souvent à produire des effets dont le caractère protectionniste n'est pas démontrable, mais qui n'en rendent pas moins difficile l'accès à certains marchés ou en ôtent tout attrait.

77. Le problème provient fondamentalement de ce que l'on pourrait décrire comme une relation symbiotique entre les industries nationales et les accises nationales. Sous la pression considérable d'une charge fiscale lourde, elles ont avec le temps fini par s'adapter les unes aux autres. C'est ainsi que beaucoup de fabricants de biens soumis à accise sont devenus entièrement tributaires du marché national (et de sa structure d'accise unique) ou ont au moins assis leurs débouchés sur un marché national stable relativement rentable.

Ce n'est évidemment pas une règle absolue et de nombreux fabricants de biens soumis à accise dépendent beaucoup des exportations. Il reste que la protection du marché national est une source de préoccupation générale chez les fabricants de biens soumis à accise. Pour que l'harmonisation des accises puisse progresser sensiblement, il est nécessaire que la majorité des intéressés et non plus une simple minorité commence à voir l'ensemble de la Communauté comme un marché intérieur unique.

Changements dans les recettes fiscales

78. Les contraintes budgétaires sont peut-être celles qui sont le plus souvent citées contre l'harmonisation des accises. Le problème budgétaire peut se poser sous trois aspects différents. Il y a tout d'abord les effets que produirait la suppression d'accises existantes (pour le café dans la république fédérale d'Allemagne) ou l'établissement de nouvelles accises (pour le vin de table dans la république fédérale d'Allemagne et en Italie). Dans la plupart des cas, ces dispositions n'auraient qu'une incidence budgétaire marginale. Et comme le montre l'exemple du café et du vin de table dans la république fédérale d'Allemagne, elles pourraient se compenser du point de vue des recettes. Enfin, avec une période d'adaptation d'une durée raisonnable, il n'y a aucune raison pour que les changements apportés à la base d'imposition réduisent la faculté contributive globale d'une économie donnée. On peut ainsi conclure que, même s'ils sont souvent présentés comme des problèmes d'ordre budgétaire, les problèmes inhérents aux changements proposés entrent en réalité dans la catégorie (i), à savoir celle des conflits entre le processus d'harmonisation et les priorités sociales nationales.
79. Par ailleurs, l'harmonisation des structures des différentes accises peut entraîner des changements dans les recettes fiscales. C'est ainsi que la proposition d'exonérer de l'accise sur l'alcool, l'alcool contenu dans les parfums et les produits assimilés pourrait entraîner une diminution des recettes fiscales dans un certain nombre d'Etat membres. Mais dans ce cas encore, les effets budgétaires des changements proposés seraient le plus souvent faibles pour ne pas dire négligeables. La Commission a d'ailleurs proposé que l'harmonisation des structures précède celle des taux pour que les changements résultant de la modification du champ d'application ou des exonérations puissent, au besoin, être compensés par des changements dans le taux de base de l'accise concernée. Comme cela a été indiqué au paragraphe précédent, l'argumentation budgétaire ne résiste pas à une analyse plus fine, le problème ne se posant pas en termes de recettes fiscales, mais résidant dans des priorités sociales établies de longue date.

88

80. Enfin, le troisième aspect, qui est aussi le plus important, concerne les effets potentiels de l'harmonisation ou du rapprochement des taux des cinq accises retenues sur les recettes fiscales. Le processus pourrait poser d'assez grands problèmes budgétaires. Il pourrait influencer, comme nous l'avons déjà vu au chapitre III, sur l'équilibre global qui s'est établi entre les impôts directs et les impôts indirects dans chacun des Etats membres. Ce problème n'est toutefois pas globalement aussi grave qu'on voudrait le faire croire. Etant donné le degré de dépendance variable des Etats membres à l'égard des recettes de la TVA et des accises, tant globalement qu'individuellement, les effets budgétaires de l'harmonisation des taux de chacune des accises pourraient dans une certaine mesure se contrebalancer ou pourraient en partie être compensés par les effets de l'harmonisation des taux de la TVA.

81. Les problèmes que pose l'harmonisation des taux des cinq grandes accises varient considérablement selon les cas. En ce qui concerne l'accise sur les tabacs manufacturés, les cigarettes procurent environ 90 % du produit total, et les taux de l'accise se situent déjà dans une fourchette très étroite, le taux le plus élevé étant approximativement égal à une fois et demi le taux le plus faible. Le produit de l'accise sur les huiles minérales provient presque exclusivement des carburants (jusqu'à 95 %). Les écarts absolus entre les taux des accises sur l'essence (dans un rapport de un à deux à peu près) et le diesel (dans un rapport de un à huit à peu près) sont supérieurs à ceux de l'accise sur les cigarettes.

Il reste que les taux de ces deux accises vont sans doute être à l'avenir déterminés par deux facteurs qui devraient favoriser la convergence des taux de base. Le premier facteur concerne les coûts de production. Ceux des cigarettes sont déjà très semblables dans la plupart des Etats membres. La tendance devrait persister avec l'accroissement de la concentration. Les coûts de production des carburants sont également très semblables dans l'ensemble de la Communauté, et cette tendance ne fera que se renforcer avec la hausse continue des prix des hydrocarbures par rapport aux coûts des transports et du raffinage. Le second facteur concerne les risques généralement reconnus de la consommation du tabac pour la santé et la nécessité d'économiser le pétrole.

88

Même s'il n'existe pas de politique commune pour ces produits, des contraintes analogues pèsent sur la politique fiscale que les Etats membres peuvent appliquer en cette matière. Aucun Etat membre ne pourrait plus prendre de mesures tendant à réduire sensiblement l'incidence de l'accise sur les cigarettes. Pour les carburants, la situation est plus complexe. Les politiques de préservation des ressources devraient à la longue aboutir à une convergence des accises. La situation du Royaume-Uni qui tire actuellement des revenus importants de la production de pétrole est cependant tout à fait différente de celle des autres Etats membres.

En ce qui concerne l'accise sur les boissons alcooliques, les divergences entre les taux sont parfois très marquées. C'est ainsi qu'en valeur absolue, le taux de base le plus élevé (Danemark) est pratiquement égal à 40 fois le taux le plus faible (Italie).

Certains Etats membres ont depuis longtemps pesé une charge fiscale très lourde sur les boissons alcooliques. L'alcoolisme est une source de préoccupation sinon d'inquiétude croissante. Cette attitude se traduit par une tendance à accroître les taux des accises. D'autres Etats membres ont une attitude moins nette. Le conflit entre les effets d'une consommation d'alcool importante sur la santé et les effets d'une diminution de la consommation pour les producteurs est souvent tranché en faveur de la fixation de taux relativement faibles. Mais même dans ces pays, la tendance à long terme semble devoir s'orienter vers un relèvement des taux.

Rétrécissement de la marge de manoeuvre en matière de politique conjoncturelle

82. Tous les Etats membres ont varié d'une manière relative les taux d'imposition en fonction des nécessités de la régulation conjoncturelle de la demande. Courante dans certains Etats membres, cette utilisation des accises est relativement rare dans d'autres. On semble cependant avoir davantage pris conscience ces derniers temps des effets dommageables que des variations subites et trop fréquentes des taux peuvent produire sur les industries concernées. Ce facteur, joint à l'importance accrue

donnée à la politique monétaire et à la politique des revenus, semble avoir entraîné une diminution du recours à l'aménagement des taux des accises comme instrument de régulation de la demande.

Aucun ministre des finances n'aime cependant voir diminuer le nombre des instruments fiscaux à sa disposition. L'harmonisation des taux des accises, surtout si elle est menée parallèlement à une harmonisation des taux de la TVA, réduit nécessairement beaucoup le champ de manoeuvre de la politique financière.

83. Cela étant, il est important d'opérer une distinction entre les effets de l'harmonisation des taux pendant le processus et au terme du processus d'harmonisation. Pendant le processus d'harmonisation, les contraintes imposées aux Etats membres concerneront pour une large part le sens des changements apportés aux taux. C'est ainsi que dans l'hypothèse où l'on aurait déjà retenu pour l'accise sur la bière un niveau communautaire qui ne serait pas encore uniquement applicable, les Etats membres resteraient libres de modifier le taux national à la condition que la modification se fasse dans la direction du niveau communautaire. Pour la plupart des Etats membres et pour la plupart des accises prélevées, la liberté d'aménager les taux serait limitée, mais ne serait pour autant pas supprimée pendant la phase d'harmonisation des taux. Même au stade final de la suppression des frontières fiscales, il est probable qu'une certaine marge reste tolérée entre les taux des différentes accises. Cette marge pourrait opportunément être utilisée par les Etats membres pour satisfaire aux nécessités de la régulation de la demande. On ne devra pas non plus enlever aux Etats membres la possibilité de dépasser temporairement le niveau permis pour une accise donnée à la condition bien évidemment que la mesure n'entrave pas les échanges. Même au stade final, l'aménagement des accises ne disparaîtra donc pas complètement de l'arsenal des instruments fiscaux à la disposition des ministres des finances nationaux.

84. Pour situer dans une perspective plus large les conséquences possibles de l'harmonisation des accises du double point de vue des recettes fiscales et de la régulation de la demande, il apparaît opportun de présenter ici différentes conclusions générales qui peuvent être tirées du tableau X du chapitre IV.

- a) Les Etats membres ont tous laissé les taux de toutes les accises ou d'une partie d'entre elles prendre du retard par rapport au mouvement général des prix. En d'autres termes, pendant une période de forte inflation, l'assiette des accises tend plus ou moins à s'éroder par le fait que les Etats ne parviennent même pas à adapter les taux spécifiques au rythme de l'inflation.
- b) Dans aucune Etat membre la politique de relèvement des taux des accises n'apparaît cohérente ; elle ne concorde globalement pas avec le mouvement général des prix pas plus qu'elle ne concorde pour chaque accise individuelle avec les impératifs de la politique sociale, de la politique de santé publique ou de la politique de sauvegarde des ressources ou encore avec les augmentations des taux frappant les produits concurrents.
- c) En l'absence de dispositions communautaires réglant l'évolution des taux des accises, que ce soit en valeur absolue ou en valeur relative, et dans l'hypothèse de la poursuite de l'inflation à moyen terme, les différences qui existent actuellement entre les taux vont sans doute subsister et peut-être même s'accroître dans certains cas.

85. Quelques conclusions paraissent dès lors évidentes. D'abord, alors qu'ils sont libres de toute contrainte communautaire, les Etats membres éprouvent déjà des difficultés à réaliser avec cohérence l'objectif premier des accises qui est de procurer des revenus à l'Etat.

Ensuite, les Gouvernements devraient s'attacher à expliquer à leur opinion publique la diminution de l'incidence des accises qui résulte de l'inflation. Dans le domaine des impôts directs, le phénomène d'accroissement des recettes fiscales ("fiscal drag") est maintenant si bien connu

que la correction des abattements sur le revenu a des intervalles plus ou moins réguliers pour tenir compte de l'inflation apparaît désormais comme une pratique courante qui n'a plus rien d'exceptionnel dans les Etats membres. Le "fiscal boost", c'est-à-dire la diminution de l'incidence des accises avec l'inflation est par contre beaucoup moins bien comprise. Dans leur propre intérêt, les Etats membres devraient prendre les mesures qui s'imposent pour remédier à cette situation.

Enfin, les contradictions dans les politiques nationales concernant les accises témoignent d'une certaine impuissance des gouvernements à résister aux pressions exercées par les groupes intéressés et à maintenir un système cohérent. Chaque nouvelle incohérence ne fait pourtant qu'augmenter les injustices du système et la difficulté à résister à de nouvelles demandes de changement. Dans ce contexte, les industries concernées sont bien évidemment poussées à exercer le maximum de pression possible pour obtenir des concessions fiscales en leur faveur. Aucune industrie concernée ne peut par ailleurs faire des prévisions d'avenir présentant un degré raisonnable de certitude.

86. Il ne semble pas déraisonnable de conclure que l'autorité que les Etats membres détiennent dans le domaine des accises aboutit à des incohérences et à des injustices importantes, tant en ce qui concerne la structure que l'évolution des taux. Cela étant, faire valoir qu'un système communautaire imposerait des contraintes aux Etats membres apparaît dès lors plutôt comme un argument en faveur et non plus en défaveur de l'adoption d'un tel système. Il serait, de surcroît, naïf de supposer que des politiques communautaires puissent être créées ou renforcées dans des secteurs soumis à de lourdes charges fiscales - comme l'énergie, les transports, l'alcool, le vin - sans la mise en place de politiques communes dans le domaine des accises.

Les considérations précédentes permettent de penser que de toute façon les contraintes imposées à la politique budgétaire et à la régulation de la demande seraient probablement moins grandes qu'on voudrait le faire croire. Une fois l'harmonisation des structures achevée, l'harmonisation des taux pourrait être étalée sur une période d'une assez longue durée. Même au stade final, il serait possible de laisser subsister une certaine marge de manœuvre. Le point le plus important serait au demeurant la création d'un cadre fixe dans lequel les gouvernements et les industries pourraient travailler

93

et préparer l'avenir. On peut en tout cas penser que la certitude offerte par un tel cadre ferait plus que compenser les contraintes budgétaires et conjoncturelles qu'il pourrait imposer.

C. Impôts des sociétés

87. L'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés qu'il convient de réaliser implique :

- un même champ d'application ;
- un même système d'impôt ;
- des taux très voisins ;
- une assiette commune.

Elle implique aussi une solution commune au problème de l'imposition des bénéfices réalisés à l'étranger dans le cadre d'établissements stables et de filiales.

Champ d'application

88. La question est de savoir quels sont les contribuables concernés par l'impôt des sociétés. A ce sujet, la situation actuelle se présente ainsi :

- les entreprises individuelles ne sont jamais concernées par cet impôt ;
- les sociétés de capitaux sont toujours assujetties ;
- pour ce qui est des sociétés de personnes, la situation varie d'un Etat à l'autre : par exemple, en Allemagne, elles ne sont jamais concernées par cet impôt, en France elles n'y sont en principe pas assujetties, mais peuvent demander à l'être, en Belgique, au contraire, elles sont assujetties mais peuvent dans certains cas demander à ne pas l'être.

Pour des raisons de concurrence, une attitude commune des Etats membres à ce sujet serait souhaitable, mais, vouloir régler ce problème par une harmonisation serait probablement s'engager dans une voie sans issue : d'une part, il ne peut être question d'entreprendre des travaux de cette nature dans le domaine des impôts personnels sur le revenu, qui concernent les entreprises individuelles ; d'autre part, le cas des sociétés de personnes soulève des problèmes juridiques complexes quant à la définition et à la forme de ces sociétés, définition et forme qui varient beaucoup d'un Etat à l'autre.

On peut dès lors se demander si la solution ne devrait pas consister à garder les principes fondamentaux actuellement appliqués par les Etats,

mais à donner plutôt aux sociétés de personnes (et éventuellement aux entreprises individuelles) la possibilité de se placer volontairement dans le champ d'application de l'impôt des sociétés. Une telle solution n'exigerait pas de bouleversements trop importants des législations nationales et n'aurait donc que des conséquences limitées.

Harmonisation des systèmes et rapprochement des taux

89. Comme il a été indiqué au chapitre précédent, la proposition de directive de 1975 prévoit l'introduction dans tous les Etats membres d'un système commun d'imputation partielle, un taux unique d'impôt des sociétés compris entre 45 et 55 % et un taux de crédit d'impôt compris entre 45 et 55 % du montant de l'impôt des sociétés.

L'analyse, dans le chapitre précédent, des législations nationales relatives aux impôts des sociétés a montré qu'entre les Etats membres des différences considérables existent encore en matière de systèmes d'imposition des sociétés, de taux d'impôt et - dans les pays où un système d'imputation est en vigueur - de taux du crédit d'impôt. Il est dès lors évident que l'introduction du système d'imputation partielle selon les modalités prévues dans la proposition de directive entraînerait des conséquences qui varieraient sensiblement d'un Etat membre à l'autre.

90. Dans les Etats membres (Belgique, France, Royaume-Uni) où un système d'imputation partielle est déjà en vigueur avec des taux d'impôt et de crédit d'impôt se situant à l'intérieur des fourchettes proposées par la Commission, ou très près de celles-ci, les conséquences seraient relativement modestes car les adaptations à apporter aux législations nationales seraient principalement d'ordre technique.

Par contre, les modifications qui s'imposeraient dans les autres Etats membres entraîneraient des effets d'une portée beaucoup plus large. Dans ces Etats, il s'agirait soit d'un changement fondamental du système d'imposition, soit de modifications souvent importantes des taux d'imposition et de ceux du crédit d'impôt.

95

91. Un changement fondamental du système d'imposition devrait s'opérer dans les deux Etats membres qui appliquent actuellement le système dit classique, c'est-à-dire au Luxembourg et aux Pays-Bas. Au Luxembourg s'ajouterait à ce changement de système, la nécessité d'une majoration sensible du taux de l'impôt (actuellement 40 %) pour que celui-ci se situe à l'intérieur de la fourchette. Aux Pays-Bas, par contre, un relèvement du taux de l'impôt (qui est de 48 %) ne serait formellement pas nécessaire pour satisfaire aux dispositions de la proposition de la directive ; toutefois, ce relèvement s'imposerait s'il s'avérait indispensable de compenser dans le cadre de l'impôt des sociétés la perte budgétaire découlant de l'introduction de l'octroi d'un crédit d'impôt.

92. Un accroissement du taux de l'impôt devrait également intervenir au Danemark (où le taux actuel est de 40 %) et en Italie (l'effet combiné du taux d'impôt des sociétés et de celui de l'ILOR représente 36,25 %). En Allemagne enfin, le système actuel de double taux (56 % pour les bénéficiaires réservés et 36 % pour les bénéficiaires distribués) devrait être abandonné.

93. Des adaptations devraient également intervenir dans le domaine des taux du crédit d'impôt. C'est ainsi qu'au Danemark ce taux (25 % environ de l'impôt) devrait être augmenté, tandis qu'il devrait être abaissé en Irlande, en Italie et en Allemagne où il représente respectivement 65,8 %, 58,6 % et 100 % de l'imposition globale des bénéficiaires distribués).

94. Il est à craindre qu'une augmentation du taux de l'impôt des sociétés ne soulève, dans les Etats concernés, de sérieuses réserves. Une telle mesure risquerait en effet, compte tenu de la situation économique actuelle, d'aggraver la situation financière, déjà précaire, de nombreuses sociétés.

Il faut aussi s'attendre à des réserves du même ordre dans les Etats qui devraient diminuer leur taux de crédit d'impôt. Une telle opération comporterait en effet le danger de voir une partie des épargnants se détourner du marché des actions et de rendre ainsi plus difficile le financement des sociétés au moyen d'apports nouveaux des actionnaires.

Il est cependant possible que ce danger soit atténué si des compensations sont offertes aux sociétés, par exemple sur le plan du taux de l'impôt des sociétés ou dans le cadre des autres impôts éventuels frappant leurs bénéficiaires.

95. Les conséquences budgétaires des modifications auxquelles devraient procéder les Etats membres méritent également de retenir l'attention :

De ce point de vue, l'impôt des sociétés ne joue généralement qu'un rôle assez modeste si on le compare aux autres grands impôts (1). Il est donc permis de penser que les adaptations rendues nécessaires par l'harmonisation n'auraient qu'une influence limitée sur les recettes fiscales. Cette influence serait d'autant plus faible que, dans la plupart des Etats concernés, ces adaptations, à savoir un accroissement du taux de l'impôt et de celui du crédit d'impôt auraient des conséquences budgétaires contraires ; en d'autres termes, elles seraient de nature à se compenser, tout au moins partiellement.

Il n'est cependant pas possible d'évaluer avec précision ces conséquences budgétaires, car une analyse quantitative se heurte aux difficultés que pose l'évaluation précise de certains facteurs qui peut être effectuée avec exactitude. A cet égard méritent d'être cités :

- l'influence qu'entraîne l'introduction du système d'imputation partielle, ou bien la modification des taux d'imposition et/ou de ceux du crédit d'impôt sur le rapport entre les bénéfices distribués (dividendes) et les bénéfices non distribués (réserves) ;
- la dispersion internationale des actionnaires de la société distributrice. En effet, plus le nombre d'actionnaires résidant dans d'autres Etats membres ou des Etats tiers pour lesquels les conventions prévoient l'octroi du crédit d'impôt est élevé, plus les effets budgétaires se font sentir, puisque le crédit d'impôt constitue un élément du revenu imposable dans l'Etat de la résidence de l'actionnaire, tandis que l'Etat de la société distributrice doit supporter, en principe, le coût budgétaire du crédit d'impôt ;
- le montant des dividendes distribués aux actionnaires qui n'ont pas droit au crédit d'impôt, soit parce qu'ils ne déclarent pas ces dividendes, soit

(1) au Luxembourg cependant il représentait 13,41 % du prélèvement obligatoire global en 1977.