



HAL
open science

Harmonisation des fiscalités et structures fiscales européennes entre 1988 et 1996

Jean-Marie Monnier

► **To cite this version:**

Jean-Marie Monnier. Harmonisation des fiscalités et structures fiscales européennes entre 1988 et 1996. *Économie appliquée: archives de l'Institut de science économique appliquée*, 2000, LIII (1), pp.37-71. hal-00677603

HAL Id: hal-00677603

<https://hal.science/hal-00677603>

Submitted on 31 Aug 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**HARMONISATION DES FISCALITES ET STRUCTURES FISCALES EUROPEENNES
ENTRE 1988 ET 1996**

**Article publié dans
Economie appliquée, tome LIII, 2000, n° 1, pp. 37-71
Preprint (version de l'auteur)**

Jean-Marie MONNIER
Maître de conférences en sciences économiques
Université de Paris1 Panthéon-Sorbonne
(MATISSE, UMR-CNRS 8595)

Résumé

L'objet de l'article est d'étudier l'impact de l'harmonisation fiscale durant la période de construction du marché unique européen sur le degré de rapprochement des structures fiscales des Etats membres. En effet, si l'harmonisation ne peut être confondue avec le processus de convergence retenu pour la mise en place de l'UEM, elle lui est complémentaire puisqu'elle vise à instaurer des règles communes organisant un environnement collectif par l'introduction de contraintes sur l'utilisation des instruments fiscaux. Même si les modifications de la règle fiscale ont été plus modérées que ce qui était initialement envisagé, une gamme étendue d'instruments fiscaux a été affectée de sorte qu'il faut considérer les systèmes fiscaux nationaux dans leur ensemble. Pour ce faire, une mesure de l'écart entre les structures fiscales nationales et la moyenne européenne pondérée est proposée sur la période 1988-1996. On montre ainsi que les écarts de structures fiscales sont restés globalement stables, mais on peut cependant mettre en évidence les trajectoires différentes suivies par les Etats membres. Outre l'absence de rapprochement spontané, cette étude permet de souligner le caractère prépondérant des choix nationaux de financement public.

Abstract

This paper deals with the effect of tax harmonization on the degree of convergence between national tax structures during the period of European unified market construction. Indeed, although there can be no confusion between harmonization and the process of convergence for the EMU, they can be seen as complementary because the latter tries to set up common rules aiming at a collective environment with constraints on tax instruments. Even if changes in tax rules have been smaller than initially expected, a large range of tax instruments has been affected, obliging us to consider national tax systems as a whole. With this end in mind we have measured the gap between national tax structures and the weighted european average for the years 88-96. Gaps between tax

structures are shown to have remained stable, but member states, however, have followed different paths. This study shows that despite the lack of spontaneous convergence, national public finance choices prevail.

L'avènement de l'Euro entraîne par voie de conséquence la perte de l'instrument monétaire et de change pour les États membres, amenés de la sorte à se concentrer sur les différentes dimensions de la politique budgétaire. Le débat sur l'harmonisation des fiscalités s'en trouve de ce fait relancé. Or malgré la volonté affirmée par les chefs d'États de limiter la concurrence fiscale lors du Conseil de décembre 1997 et les propositions de directives avancées par la Commission durant l'année 1998, la situation fiscale dans l'espace économique européen demeure relativement confuse.

En effet, depuis le 1er janvier 1997 aurait dû être instauré le régime définitif de la TVA en remplacement du régime transitoire mis en place avec le marché unique le 1er janvier 1993. Tel n'a pas été le cas, et devant les difficultés suscitées par cette mutation, la Commission avait proposé dès juillet 1996 un programme de travail étalé sur plusieurs années, s'appuyant sur une nouvelle proposition concernant le régime définitif. Le point central de cette proposition consiste à évacuer le débat sur les avantages respectifs de la taxation selon le pays de destination ou selon le pays d'origine, en avançant l'idée d'un lieu unique de taxation pour chaque entreprise. Aucune décision n'a cependant encore été prise.

Dans le même temps, les États membres réaffirmaient l'objectif d'un rapprochement plus étroit des fiscalités. La Conférence intergouvernementale de janvier 1997 désignait ainsi la fiscalité comme l'un des domaines pouvant ultérieurement faire l'objet de coopérations renforcées dans le cadre de l'Union économique et monétaire.

Alors que les modifications des mécanismes fiscaux considérées comme indispensables pour l'achèvement du marché intérieur par la Commission (C. Scrivener, 1990) ne sont toujours pas entièrement adoptées, certains pays envisagent donc d'atteindre un niveau plus élevé d'intégration des systèmes de prélèvements. Cela conduit à s'interroger sur le bilan de l'harmonisation fiscale menée durant la période de mise en place des éléments constitutifs du marché unique, et sur le degré de rapprochement des fiscalités européennes qui en est résulté.

L'objet du présent article est de proposer une évaluation rétrospective de ce degré de rapprochement, en partant des structures fiscales des pays membres. Après une première partie portant sur l'étude de la relation entre harmonisation et structures fiscales, la seconde partie passe rapidement en revue les différents travaux ayant cherché à rendre compte des conséquences et de l'ampleur du processus d'harmonisation. Quant à la troisième partie, elle est consacrée à l'évaluation de l'écart entre les structures fiscales nationales et la moyenne européenne. Même si l'harmonisation ne peut être assimilée à la convergence des structures nationales vers un objectif chiffré, l'absence de rapprochement des structures nationales à la moyenne européenne atteste de la vigueur des logiques nationales, ce qui laisse place à la concurrence fiscale entre les États membres.

I - L'incidence de l'harmonisation sur les structures fiscales

Les dispositifs visant à rendre possibles les 4 libertés constitutives du marché unique en 1993, avaient nécessairement un fort contenu fiscal. La disparition des entraves aux échanges de biens et de services ou à la circulation des personnes matérialisée par la suppression des barrières

douanières où sont normalement perçus un ensemble de droits indirects, impliquait des modifications en profondeur de la règle appliquée à ces taxes. Mais l'ambition européenne allait cependant au-delà de la fiscalité indirecte puisque la libre circulation des capitaux et la liberté d'établissement touchaient également à d'autres prélèvements, si bien que la taxation de l'épargne et la fiscalité des entreprises devaient aussi faire l'objet d'une adaptation.

Dans ses premières propositions relatives à la fiscalité indirecte, la Commission préconisait une totale harmonisation des accises, et s'agissant de la TVA de mettre en place deux fourchettes de taux destinées à être resserrées, tout en remplaçant le système de la taxation dans le pays de destination par celui du pays d'origine. Pour éviter les pertes de recettes consécutives à cette modification, la Commission proposait par ailleurs d'y adjoindre un mécanisme de compensation garantissant la préservation des recettes fiscales de chaque pays.

Ce bouleversement n'a pas été accepté par les États membres de sorte que pour les accises, si un mécanisme de taux minimaux a été instauré, le maintien du principe du pays de destination s'est soldé par l'introduction d'un système d'entrepôts interconnectés. Pour la TVA, la solution retenue a finalement consisté à harmoniser les nomenclatures de produits, à mettre là aussi en place un système de taux minimaux, et à préserver pour une période transitoire devant s'achever le 31 décembre 1996, le principe du pays de destination. En contrepartie, et malgré la disparition des contrôles physiques aux frontières, un contrôle *a posteriori* a été instauré associé à une modification des obligations déclaratives des redevables immatriculés selon des principes communs, et à un renforcement des coopérations entre les administrations fiscales des différents pays.

S'agissant de la fiscalité de l'épargne, la libre circulation des capitaux couplée à la libre prestation des services financiers et à la liberté d'établissement devaient entraîner d'importantes modifications compte tenu du décalage prévisible entre l'intégration croissante des marchés et le maintien de fortes différences dans les législations fiscales nationales. Pour palier ces difficultés, un processus d'harmonisation négocié a été proposé par la Commission sous la forme de deux projets de directives prévoyant d'une part l'instauration d'un prélèvement à la source non libératoire au taux minimum de 15%, et d'autre part un renforcement de la coopération entre les administrations fiscales des États membres. Outre l'opposition résolue de la Grande-Bretagne et du Luxembourg, ces tentatives ont échoué à la suite de la décision de la RFA de mettre fin à la retenue à la source peu de temps après sa mise en place le 1er janvier 1989. Finalement, la solution concurrentielle a prévalu si bien que, dans le cas de la France, différentes dispositions ont été adoptées en 1989 et 1990 conduisant à un allègement global de cette fiscalité.

Quant à la fiscalité des entreprises, elle a fait l'objet des travaux d'un groupe de réflexion (comité Ruding) dont les conclusions favorables à l'avancement de l'harmonisation ont été remises à la Commission en mars 1992. Dans les faits, hormis un partiel rapprochement (non négocié) des taux nominaux d'imposition, les seules décisions importantes touchant à la fiscalité transfrontalière prises durant cette période, ont été deux directives, l'une sur le régime fiscal des sociétés mères et filiales, l'autre sur les restructurations d'entreprises (fusions, scissions, apports partiels d'actifs et

échanges de titres). Une convention portant sur l'élimination des doubles impositions a en outre été adoptée en 1990.

Au total, bien que non négligeable, l'harmonisation des fiscalités européennes est loin d'avoir atteint le degré d'achèvement projeté initialement par la Commission lors des négociations relatives au marché unique. Deux voies ont finalement été retenues, celle de l'harmonisation négociée pour la fiscalité indirecte et une partie de la fiscalité des entreprises, celle de l'harmonisation concurrentielle pour les autres domaines, lorsque les distorsions n'ont tout simplement pas été maintenues. Ces modalités présentent néanmoins certaines caractéristiques qui devraient en principe influencer directement les structures fiscales des pays membres.

I - 1 Conditions et objectifs de l'harmonisation

Le problème fiscal posé par l'ouverture du marché unique ne consistait pas tant à résorber les éventuelles inefficacités présentes au sein des systèmes fiscaux nationaux, qu'à corriger les dispositions pouvant constituer des entraves aux échanges, induire des distorsions dans les conditions de la concurrence ou entraîner des détournements de trafics. Le commerce intra-communautaire ne pouvait en effet plus être assimilé à des flux d'exportations ou d'importations, puisqu'il s'agissait de créer un espace économique intégré fonctionnant sur des bases communes. C'est la raison pour laquelle l'objectif général de l'harmonisation était d'aboutir à un dispositif permettant de traiter de la même manière les échanges intra-européens et à l'intérieur des pays membres.

La suppression des freins à la concurrence se place dans la continuité des dispositions fiscales antérieures, instaurées dès la signature du traité de Rome ou plus tard notamment lors de la généralisation de la TVA. Les taxes d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation ont ainsi été proscrites en vertu du traité instituant la Communauté européenne, ce qui a donné lieu à une jurisprudence constante de la Cour européenne de justice, et a entraîné par voie de conséquence la disparition d'un grand nombre de taxes parafiscales de la loi de finances française. Avec la mise en œuvre du marché unique, il s'agissait pourtant d'aller plus loin sur la voie de la disparition des entraves aux échanges, dans la mesure où au-delà de la double taxation, de nombreuses distorsions de concurrence peuvent indirectement résulter des dispositions fiscales en vigueur dans chaque pays.

Pour autant, un ensemble de contraintes s'imposait au processus d'harmonisation puisque l'intégration devait s'effectuer dans le cadre d'une union réunissant des pays indépendants pour lesquels le consentement du peuple à l'impôt par le jeu de la représentation parlementaire nationale est un élément essentiel de la souveraineté budgétaire. L'application du principe de subsidiarité ne pouvait donc entraîner en la matière une disparition des compétences nationales, de sorte que l'intervention communautaire ne devait pas restreindre le droit régalien de chaque Etat à lever l'impôt. C'est d'ailleurs pourquoi l'unanimité est requise pour les décisions européennes touchant à la fiscalité. Par ailleurs, pour limiter l'incertitude pouvant résulter de l'ouverture du marché unique,

une condition de sécurité des ressources budgétaires nationales apparaissait comme une garantie nécessaire. En d'autres termes, l'harmonisation ne devait entraîner ni perte de ressources fiscales, ni redistribution de recettes entre les Etats membres.

Dès lors le processus d'harmonisation apparaissait comme un compromis entre les impératifs économiques associés à la construction d'un espace sans frontière, et l'indépendance budgétaire des différents pays se traduisant par des territoires fiscaux distincts. C'est pourquoi, l'unification fiscale et la convergence des fiscalités nationales n'étaient pas à l'ordre du jour.

Depuis le traité de Maastricht, le terme de convergence s'est généralisé dans le vocabulaire communautaire. Il y a souvent supplanté celui d'harmonisation. Cependant, il n'existe pas de hiérarchie des termes utilisés car ils traduisent deux réalités complémentaires du processus de construction de l'UEM, de sorte que convergence et harmonisation tendent à se renforcer.

Dans le cadre de l'Union européenne, la convergence doit être entendue comme une démarche de réduction des écarts constatés dans la situation des pays à partir d'un ensemble d'indicateurs, et leur impose des obligations quantitatives qui contraignent de l'extérieur leurs politiques économiques et sociales. L'harmonisation n'est pas quant à elle une démarche vers un objectif chiffré. Elle n'impose donc pas aux États membres de rapprocher leurs structures fiscales nationales d'une structure idéale, la moyenne européenne par exemple.

Pourtant, si l'harmonisation doit être comprise comme une démarche visant à instaurer des règles communes dont la fonction est d'organiser un environnement collectif, elle introduit des contraintes sur l'utilisation des instruments fiscaux, en particulier l'assiette et le taux de certains prélèvements. En outre, en dépit des contraintes évoquées précédemment, le passage au marché unique ne s'est pas déroulé selon le scénario initialement prévu puisque la négociation a échoué sur des points essentiels.

I - 2 Le processus d'harmonisation et les structures fiscales

Comme on l'a relevé précédemment, l'échec de la négociation explique la mise en œuvre d'une harmonisation concurrentielle dans certains domaines de la fiscalité. Il en est résulté une baisse de la charge fiscale pesant sur les revenus de l'épargne, ce qui a provoqué en France une diminution sensible des recettes fiscales en résultant¹. L'harmonisation concurrentielle n'est toutefois pas la seule à avoir engendré des pertes de recettes, voire des modifications réglementaires affectant la répartition des compétences et pouvant conduire à une altération des structures fiscales nationales.

Outre le principe du consentement à l'impôt par le peuple au travers de la représentation parlementaire nationale, la notion de souveraineté proscrit très classiquement le transfert de compétences budgétaires nationales au profit d'instances supranationales². Or la construction communautaire présente une double caractéristique qui modifie à cet égard le champ des attributions de chaque institution. D'une part les procédures conduisant à l'adoption des décisions applicables à l'ensemble de la Communauté font principalement appel aux exécutifs, les pouvoirs législatifs aussi bien nationaux que le Parlement européen ne disposant que de marges de contrôle

ou de négociation réduites. D'autre part, sur de nombreux aspects les compétences budgétaires des Etats membres ont diminué. Une redistribution des compétences budgétaires à l'échelle européenne a donc été opérée. De cette mutation, il résulte au plan fiscal que l'Union européenne est devenue une source de droit qui, par rapport aux droits internes nationaux se caractérise par sa primauté, par le fait qu'il produit un effet direct et qu'il est applicable immédiatement³.

Le principe de subsidiarité devrait certes limiter les empiètements des instances communautaires. Mais en dépit des lignes directrices tracées en 1992, il entre en conflit avec les souverainetés nationales en raison de l'existence de compétences partagées (P.-A. Feral, 1996).

Au total, les compétences budgétaires des parlements nationaux et le volume des impôts collectés ont été affectés par le processus d'harmonisation des fiscalités, même dans les domaines où il a été négocié. L'interdiction de certains prélèvements évoquée précédemment avec les taxes d'effet équivalant à des droits de douane représente une restriction directe des compétences budgétaires nationales. Surtout, la contrainte exercée sur l'utilisation des instruments fiscaux par la mise en place d'une réglementation commune, a porté tout aussi bien sur le champ d'application des prélèvements, leurs taux, leurs assiettes, les règles relatives à leur liquidation voire les modalités du contrôle fiscal. Le rapprochement des taux est en effet insuffisant pour infléchir la fiscalité. La différenciation des assiettes peut ainsi compenser une modification des taux d'imposition, de sorte que l'ensemble des instruments fiscaux devaient être conjointement adaptés au nouvel environnement économique que l'on souhaitait créer par l'harmonisation. Elle a nécessairement entraîné une modification des recettes fiscales encaissées par les Etats membres.

L'exemple de la TVA est à cet égard éclairant puisqu'elle représente tout à la fois l'une des principales sources de recettes fiscales dans l'ensemble des pays européens et un domaine privilégié de l'harmonisation négociée. Celle-ci a entraîné une forte réduction du nombre de taux et leur rapprochement (tableaux 1a et 1b), l'élimination de la majeure partie des rémanences⁴, le reclassement des produits, la suppression en France de la règle du décalage d'un an, la mise en place d'un système communautaire d'immatriculation des entreprises etc.

Ces modifications sont cependant loin d'avoir eu l'ampleur initialement envisagée par la Commission. Les champs d'application des différents taux, les droits à déduction, les régimes dérogatoires et les procédures de collectage connaissent encore de fortes différences. Mais surtout, le maintien de la règle du pays de destination conduit finalement à ce que les ventes d'un pays européen vers un autre pays européen continuent à être considérées comme des exportations. Le régime du transport en suspension de taxe vise en effet à préserver la neutralité de la taxe en cas de vente à l'étranger en éliminant toute trace de la TVA du pays d'origine, mais ce faisant une différenciation des transactions est introduite qui ne permet pas la réalisation complète d'un véritable marché intérieur.

En dépit de leur caractère relativement restreint, ces évolutions ne sont pas restées neutres sur les budgets des États considérés. Certains d'entre eux en ont retiré un surcroît de recettes fiscales, comme l'Allemagne avec la hausse du taux normal de la TVA au 1er janvier 1993. D'autres ont

connu des moins values importantes, surtout dans le cas des pays qui pratiquaient comme la France un taux majoré relativement élevé.

Tableau 1a : Les taux de TVA en Europe au 1er avril 1987 (en %)

	Taux réduit	Taux normal	Taux majoré
Allemagne	7	14	-
Belgique	1-6	19	25-33
Danemark	-	22	-
Espagne	6	12	33
Grèce	6	18	36
France	2,1-4-5,5-7	18,6	33,1/3
Irlande	2,4-10	25	-
Italie	2-9	18	38
Luxembourg	3-6	12	-
Pays-Bas	6	20	-
Portugal	8	16	30
Royaume-Uni	-	15	-
Proposition de la Commission*	4 à 9	14 à 20	-

* Proposition présentée en 1988 dans le cadre de la préparation de l'application de l'acte unique

Source : CEE

Tableau 1b : Les taux de TVA en Europe en janvier 1996 (en %)

	Taux réduit et intermédiaire	Taux normal
Allemagne	7	15
Autriche	10	20
Belgique	1-6-12	21
Danemark	-	25
Espagne	3-6	15
Finlande	6-12	22
Grèce	4-8	18
France	2,1-5,5	20,6
Irlande	2,5-12,5	21
Italie	4-9-13	19
Luxembourg	3-6-12	15
Pays-Bas	6	17,5
Portugal	5	16
Royaume-Uni	0	17,5
Suède	12-21	25

Dans le même temps, alors que la fraude à la TVA nécessite généralement la complicité du vendeur et de l'acheteur, le système intracommunautaire a engendré de nouvelles sources de fraude. Le régime transitoire a en effet étendu les possibilités de fraudes unilatérales, et favorisé les circuits occultes ou les ententes frauduleuses fondés sur le franchissement des frontières⁵. La Commission a pour sa part tout particulièrement insisté sur le dévoiement des régimes de transit qui concernent les droits de douane et les taxes indirectes, et dont l'objectif est de faciliter la circulation en suspension

de taxes sur le territoire communautaire de marchandises en provenance ou à destination de pays tiers. Selon une évaluation minimale, les pertes de recettes associées à ce type de fraude se seraient élevées à 975 millions d'écus pour la Communauté et les Etats membres entre 1990 et 1995 (J. Myard, 1996). Plus récemment, un rapport de la Cour des comptes des communautés européennes a estimé en 1998 la fraude à la TVA à 70 milliards d'euros par an⁶.

A coté des incidences directes des décisions prises par les instances européennes, il convient enfin de souligner que la création d'un droit communautaire disposant de la primauté sur les droits internes nationaux a renforcé le rôle de la Cour de justice des communautés européennes et de sa jurisprudence. La prééminence de cette instance communautaire compétente dans des conflits opposant les contribuables des différents pays à leurs administrations fiscales respectives a elle aussi eu pour conséquence une adaptation des fiscalités nationales. Ainsi, plusieurs arrêts de la cour pris durant les années 1980 et au début des années 1990 en application de la 6^e directive européenne ont amené l'administration française à modifier de manière substantielle la réglementation relative au champ d'application de la TVA et au régime des déductions (J.-M. Monnier, 1995).

Si l'on examine les différentes formes qu'elle a effectivement prises, l'harmonisation a donc touché une gamme étendue d'instruments fiscaux de sorte que l'évaluation de son impact peut emprunter différentes modalités.

II - L'hétérogénéité persistante des fiscalités européennes

Quelques travaux ont cherché à rendre compte des conséquences du processus d'harmonisation. A partir de méthodologies différentes, ils montrent en fait l'ampleur et la persistance des disparités entre les fiscalités des États membres, et cela quel que soit le domaine considéré. Après un examen des bilans partiels de l'harmonisation, une seconde section porte sur les mesures globales, en particulier les structures fiscales.

II - 1 Des bilans partiels de l'harmonisation fiscale

Pour évaluer l'incidence du processus d'harmonisation sur les fiscalités européennes, une première méthode consiste simplement à comparer les règles appliquées dans les différents pays de l'Union pour les trois domaines concernés. Les taux légaux, les règles d'assiette et les régimes dérogatoires sont le plus fréquemment étudiés. Au delà du constat de la persistance de fortes différences (J. P. Petit, 1998, p. 4) apparaît l'idée selon laquelle dans des domaines particuliers du droit fiscal et pour des activités spécifiques, chaque pays peut à un moment donné être considéré par les autres comme un "paradis fiscal" en raison de la diversité des principes inspirant les règles fiscales et de leur ambiguïté (R. Hugounenq, J. Le Cacheux, T. Madiès, 1999-a). La taxation des revenus de l'épargne est ici particulièrement visée car les fiscalités nationales tendent généralement à favoriser par de

fortes détaxations les investisseurs étrangers, tandis que les résidents subissent les prélèvements inspirés par les traditions nationales (J. van Waterschoot, 1999, p. 17).

Une seconde modalité d'évaluation de l'impact de l'harmonisation consiste à considérer certaines variables économiques directement influencées par les paramètres fiscaux. Ainsi, S'agissant de l'incidence des règles relatives à la TVA, S. Guichard et C. Lefebvre (1997) montrent que si l'on observe un mouvement de convergence des prix dans l'ensemble de la Communauté depuis 1980, qui s'est accéléré avec la mise en place du marché unique, les taxes indirectes n'ont eu que peu d'influence sur les prix hors taxes. La dispersion des prix reste en effet très proche, que l'on considère les prix hors taxes ou TTC. Elles montrent également qu'en l'absence de décision contraignante, il n'existe pas de tendance spontanée à l'harmonisation de la TVA entre les États membres⁷.

De leur côté, R. Hugounenq, J. Le Cacheux, T. Madiès, (1999-a et 1999-b) ont évalué le coût du capital (synthétisant l'ensemble des paramètres fiscaux) associé aux investissements intérieurs et transnationaux en Europe en différenciant les modalités de financement et le type d'actifs concernés. Ils mesurent alors le taux de rendement nécessaire avant impôt pour atteindre après impôt un rendement net de 5%. Au-delà de la diversité des situations nationales, l'étude montre également que la charge fiscale effectivement supportée dépend étroitement des régimes dérogatoires mis en œuvre localement.

II - 2 Les mesures globales

Enfin, une dernière méthode (la plus courante) consiste à comparer les taux de pression fiscale globale ainsi que les structures fiscales des différents États membres et à observer leur évolution. Une structure fiscale doit en effet être considérée comme un tout composé de parties interdépendantes, si bien que la modification de l'une d'entre elles retentit sur l'équilibre de l'ensemble⁸. En d'autres termes les infléchissements substantiels subis par certains éléments importants composant ces parties en raison des choix fiscaux opérés par les pouvoirs publics, devraient avoir eu pour conséquence d'affecter les proportions qu'elles représentent au sein des structures fiscales nationales. C'est la raison pour laquelle, il devrait être possible d'évaluer l'impact de l'harmonisation sur les systèmes fiscaux nationaux à partir des indicateurs globaux et de l'évolution des structures fiscales afin d'y déceler un éventuel rapprochement.

La littérature relative aux structures fiscales propose différentes décompositions dépendant des facteurs jugés déterminants dans l'évolution de ces structures : sociaux ou économiques pour les études les plus anciennes, politiques pour les plus récentes. Le plus fréquemment (par exemple REXECO, 1990) les décompositions selon l'assiette des prélèvements sont utilisées. Sur cette base, P. Artus (1997) a ainsi proposé à partir de l'étude de 16 pays de l'OCDE (dont 12 appartiennent à l'Union européenne) cinq modèles de fiscalité :

- Le modèle de l'Europe continentale regroupe l'Allemagne, l'Autriche, la France et les Pays-Bas et se caractérise par des charges sociales élevées et des impôts directs modérés ou faibles.

- Le modèle nordique regroupe la Belgique, la Finlande et la Suède et se caractérise par des charges sociales et des impôts directs élevés.

- Le modèle anglo-saxon européen regroupe l'Irlande et le Royaume-Uni. C'est un modèle "sans charges sociales" et sans compensation sur les autres impôts.

- Le modèle à pression fiscale uniformément modérée regroupe l'Espagne, les États-Unis, le Japon et la Norvège.

- Enfin, le modèle "sans charges sociales" et avec impôts directs élevés regroupe le Canada et le Danemark.

Outre la possibilité de mettre en relation le niveau de performances économiques appréhendées à partir de la progression de l'emploi et de l'investissement productif, la typologie proposée permettrait de relativiser les écarts constatés à partir des seules structures fiscales (par exemple entre la France et le Danemark) par la prise en compte du taux global de pression fiscale.

Il reste que cette méthode couramment employée connaît des limites importantes qui tiennent à la nature des indicateurs utilisés. S'agissant tout d'abord du taux global de pression fiscale de nombreuses critiques en ont été présentées⁹ qui outre le caractère conventionnel de la mesure, portent sur le fait qu'elle ne tient compte ni de l'autofinancement des prélèvements obligatoires, ni du mécanisme de multiplication ainsi induit. En d'autres termes, cet indicateur serait inadapté à la mesure de la charge fiscale pesant sur l'économie car il se révèle très sensible à l'organisation des circuits de financement publics et à la fiscalisation de flux non marchands.

Par ailleurs, les structures fiscales ne peuvent fournir d'indication sur la charge fiscale supportée par les agents économiques, pas plus qu'elles ne permettent d'appréhender l'effort fiscal accompli par ces mêmes agents durant la période d'harmonisation. Les structures fiscales ne sont en effet pas adaptées à cet usage pour différentes raisons.

En premier lieu, les prélèvements affectent tous directement ou indirectement le système des prix. Une structure fiscale traduit au mieux l'impulsion initiale choisie par les pouvoirs publics dans le cadre de leur politique fiscale. Mais l'incidence finale dépend de l'action des contribuables légaux sur les variables qu'ils contrôlent effectivement et qui leur permettent de reporter sur d'autres agents le poids de l'impôt. L'incidence ou la charge finale d'un prélèvement doivent bien être distinguées de son incidence initiale.

En second lieu, l'incidence finale d'un prélèvement est le résultat d'un processus dynamique, dont l'appréhension nécessite de prendre en compte une succession d'effets de substitution et de revenu. Un découpage en structure fiscale se situe avant tout dans une perspective statique qui est peu adaptée pour mettre en lumière ces phénomènes. Même lorsque, comme c'est le cas dans le présent article, on effectue des comparaisons intertemporelles, on reste dans un cadre de statique comparative tout aussi mal adapté pour retracer le déplacement de la charge fiscale réelle.

Par ailleurs, bien qu'ils décomposent les prélèvements en différentes catégories, les découpages en structures fiscales restent finalement à un niveau d'agrégation relativement important. Ils ne peuvent donc mesurer la charge fiscale supportée par les contribuables ni suggérer la moindre hypothèse quant à leur comportement face à cette charge. Il convient en outre de bien distinguer la mesure de la charge fiscale, de la mesure de sa répartition entre différentes formes de prélèvements à travers un indicateur de structure. On peut enfin ajouter que les choix des agents économiques face à l'impôt sont liés à l'ensemble du système d'incitations fiscales et notamment aux modifications effectives des prix qu'il induit, et non à une grandeur agrégée comme la part d'un impôt donné dans le total des prélèvements obligatoires, quel que soit par ailleurs l'intérêt de l'information délivrée par ce découpage. Il faut à cet égard relativiser l'importance de la charge fiscale apparente dans les décisions des agents économiques. On peut ainsi supposer que les entreprises, sensibles certes aux charges patronales en matière de financement de la protection sociale, le sont au moins tout autant au niveau du salaire ou du coût du travail. Or, comme l'ont montré différentes études¹⁰ il n'existe pas pour les pays développés de lien direct entre l'importance relative des charges sociales par rapport au salaire et le niveau du coût du travail, en raison de l'ajustement qui s'effectue par le salaire net. En d'autres termes, les différences dans le poids relatif des charges sociales ou dans la part de celles-ci dans les prélèvements obligatoires reflètent plutôt des divergences quant au mode de financement de la protection sociale de chaque nation, que des écarts quant à la charge fiscale que doivent supporter les agents économiques.

Quant à l'utilisation plus spécifique d'une structure fiscale construite à partir de l'assiette des prélèvements, son interprétation se révèle très délicate car le critère retenu est de nature purement juridique (J.-M. Monnier, 1998). En d'autres termes, même si des différences peuvent apparaître du point de vue de la qualification juridique de leurs assiettes, certains prélèvements reposent sur des bases très proches d'un point de vue économique. Ainsi l'impôt sur le revenu des personnes physiques et les cotisations sociales des salariés pèsent en très grande partie sur le même type de revenus, ce qui élargit d'ailleurs le choix des pays quant au mode de financement de la protection sociale. A cet égard, la substitution en France des cotisations salariales d'assurance maladie par une contribution fiscale, la CSG, dont l'assiette repose sur les définitions générales retenues pour l'impôt sur le revenu (P. Concialdi et J.-M. Monnier, 1999) montre le caractère aléatoire de l'interprétation de structures fiscales reposant sur le seul critère de l'assiette.

Ce sont les raisons pour lesquelles il peut être utile d'adjoindre à ce type de mesures d'autres décompositions des recettes fiscales permettant de croiser les critères privilégiés. Après un panorama des fiscalités européennes, une équipe du CEPII et de l'OFCE (1990 et 1991) avait proposé d'employer également deux autres types structures fiscales. L'une, repose sur un critère de nature institutionnelle puisqu'elle donne un découpage en fonction de l'administration destinataire des recettes fiscales. L'autre de nature plus économique fait apparaître la répercussion immédiate des prélèvements sur certaines grandeurs¹¹. Outre le caractère extrêmement "disparate" des fiscalités européennes relevé aussi bien à propos de l'année 1988 que dans une publication

ultérieure (R. Hugounenq, J. Le Cacheux, T. Madiès, 1999-a), la mise en relation des trois types de structures fiscales montre que ce qui différencie le plus les pays européens entre eux, c'est le mode de financement de la protection sociale :

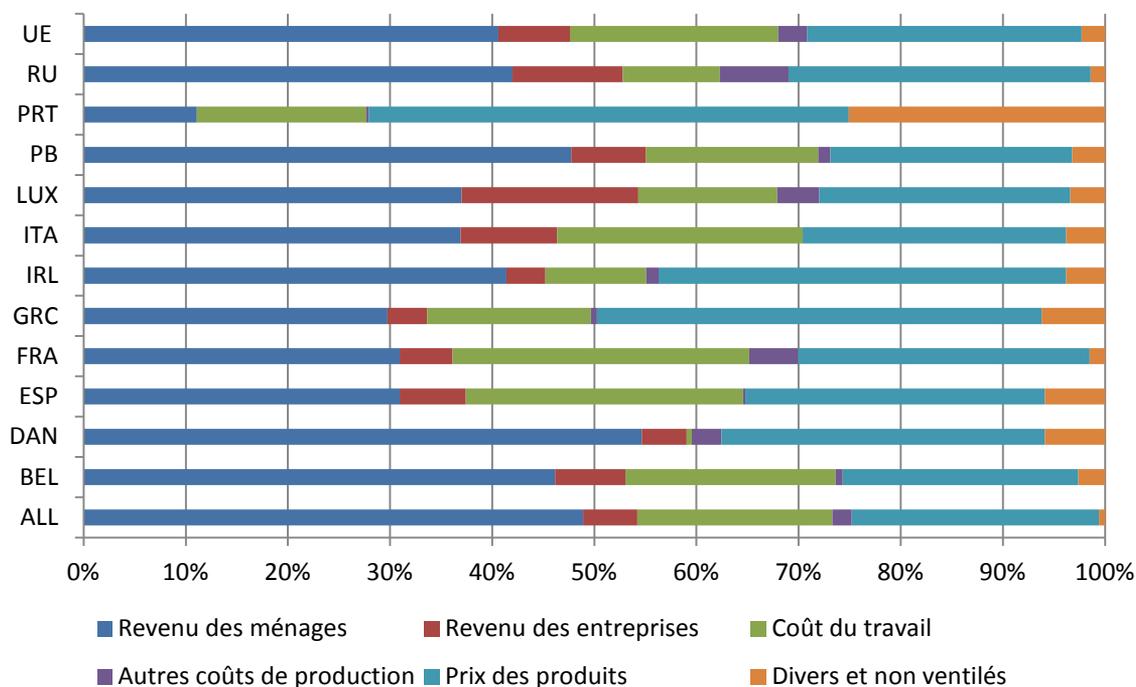
- L'habituelle opposition France/Danemark déjà évoquée synthétise l'écart repérable entre les modèles où le financement de la protection sociale est assuré par des cotisations sociales et ceux où il résulte d'un prélèvement fiscal, le plus souvent l'impôt sur le revenu (J.-M. Monnier, 1998, p. 49).

- Lorsque l'on examine l'administration destinataire des prélèvements apparaît une opposition entre les pays s'illustrant par l'importance des administrations de sécurité sociale (France, Pays-Bas) et ceux où ces administrations occupent une place faible, voire marginale, au profit des administrations centrales ou locales (Danemark, et dans une certaine mesure Irlande et Royaume-Uni).

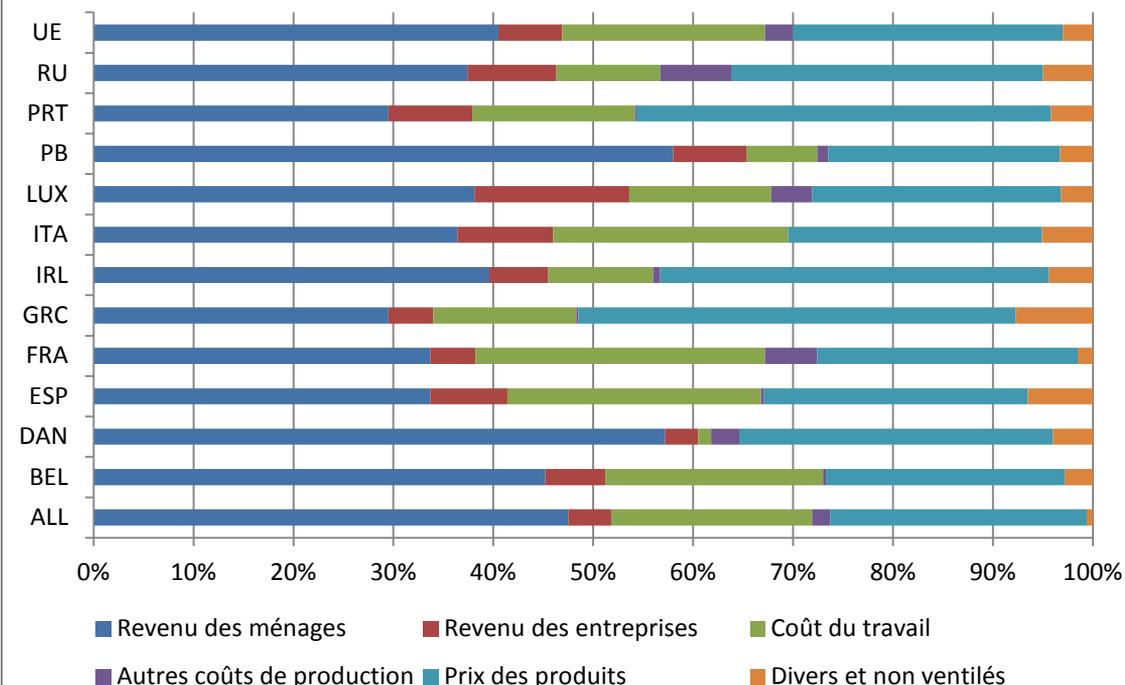
- Quant à la décomposition reposant sur le critère de la répercussion immédiate des prélèvements, elle permet de montrer que c'est la part des prélèvements pesant sur le coût du travail (cotisations sociales employeurs et impôts sur les salaires) qui différencie le plus les pays entre eux, avec encore une fois une opposition entre la France et le Danemark. La compensation semble s'effectuer par les prélèvements affectant le revenu des ménages (cotisations sociales salariés, IRPP etc.).

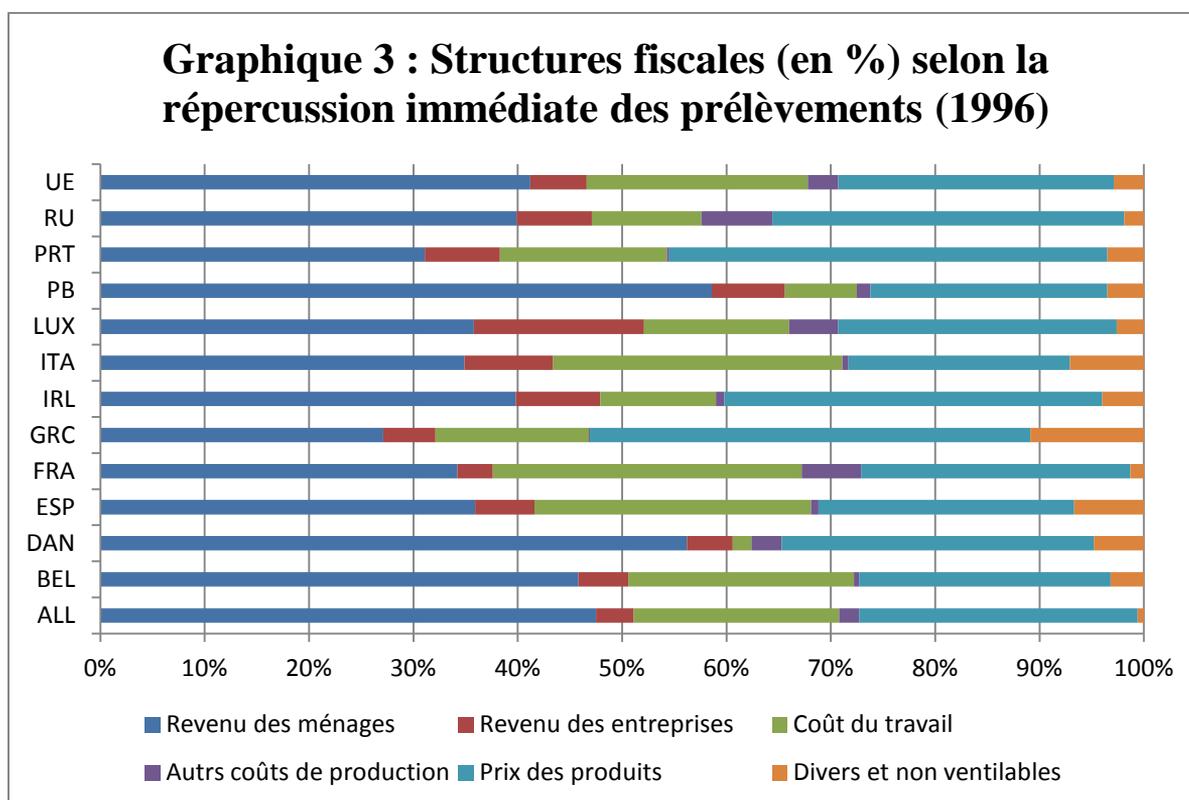
Pour repérer l'influence de l'harmonisation des fiscalités européennes sur les choix fiscaux des États membres reflétés par les structures fiscales, l'observation de celles-ci à différentes périodes successives est la méthode usuelle. Les graphiques 1,2 et 3 ci-dessous donnent les structures fiscales selon la répercussion immédiate des prélèvements, de 12 pays de l'Union et la moyenne pondérée européenne pour les années 1988, 1993 et 1996.

Graphique 1 : Structures fiscales (en %) selon la répercussion immédiate des prélèvements (1988)



Graphique 2 : Structures fiscales (en %) selon la répercussion immédiate des prélèvements (1993)





La seule observation de l'évolution des structures fiscales sur 8 ans confirme tout d'abord les oppositions fortes déjà relevées quant au recours à des prélèvements pesant sur le travail. Elle conduit par ailleurs à constater à la fois la permanence des logiques nationales et l'hétérogénéité durable des fiscalités européennes. Mais elle ne permet pas de mesurer l'impact effectif de l'harmonisation sur les choix fiscaux des États membres. C'est l'objet de la suite du présent article que de proposer une mesure complémentaire des écarts de structures fiscales.

III - Une mesure complémentaire des écarts de structures fiscales

L'objet de cette troisième partie n'est pas de traiter des différences de charges fiscales supportées par les agents économiques dans les États membres, ce qui supposerait de tenir compte non seulement des taux nominaux d'imposition, mais également de la diversité des dispositifs pouvant introduire des écarts entre taux nominaux et taux réels ainsi que des mécanismes de translation. L'objectif est d'évaluer quelle a été la réponse des États membres dans la répartition de leurs prélèvements (reflétée par les structures fiscales), à la mise en œuvre du processus d'harmonisation. Pour ce faire, une mesure des écarts entre les structures fiscales nationales et la structure moyenne européenne est utilisée pour compléter l'observation de ces structures.

Même si *ex ante* le processus d'harmonisation ne doit pas être confondu avec la démarche de convergence, les mouvements affectant les structures nationales peuvent néanmoins révéler quelles sont les logiques dominantes dans les choix fiscaux nationaux de sorte que *ex post* des convergences ou des divergences de trajectoires sont susceptibles d'apparaître. En particulier,

puisque l'harmonisation vise à organiser un espace économique commun, elle tend à homogénéiser l'environnement fiscal des agents économiques. Dans ce cadre, une mesure d'écart ne constitue pas une évaluation du défaut de rapprochement vers un objectif quantitatif puisque la moyenne européenne bouge avec chacune de ses composantes. Elle indique plutôt des éloignements instantanés et donne le sens dans lequel se portent les efforts de financement nationaux.

III - 1 Méthodologie

Comme cela a été souligné précédemment, toutes les décompositions ne sont pas équivalentes pour mesurer et interpréter les écarts de structures fiscales. Les critères juridiques (comme l'assiette) ou institutionnels (comme l'administration destinataire) sont mal adaptés à la prise en compte des objectifs économiques du marché unique et de l'harmonisation. C'est la raison pour laquelle la mesure des écarts ici proposée est élaborée à partir du découpage réalisé en fonction de la répercussion immédiate des prélèvements. Cette structure fait en effet le lien entre la règle fiscale et l'incidence économique immédiate des prélèvements. En d'autres termes, ce type de structure fiscale donne une illustration de l'incidence économique initiale de chaque catégorie de prélèvements, sans pour autant pouvoir être comprise au sens de "pression" ou "charge fiscale" supportée par les agents économiques. Quant aux grandeurs économiques retenues, (revenus, coûts et prix), elles correspondent aux éléments jugés pertinents dans la mise en place du processus d'harmonisation.

La ventilation des prélèvements est effectuée sur la base du schéma proposé par l'équipe du CEPII et de l'OFCE (1991) et explicitée en annexe du présent article. Les prélèvements, détaillés selon la nomenclature de l'OCDE, sont regroupés en fonction de leur incidence économique initiale :

- le revenu des ménages ;
- le revenu des entreprises ;
- le coût du travail ;
- les autres coûts de production ;
- le prix des produits.

Une catégorie "divers-non ventilés" contient soit les prélèvements non ventilés dans la nomenclature OCDE, soit les prélèvements dont l'incidence économique initiale n'est pas déterminable. Comme le montrent les graphiques 1,2 et 3, cette catégorie reste marginale pour la quasi-totalité des pays. La seule exception importante est le Portugal en 1988, dont les prélèvements n'étaient pas à cette époque ventilables selon la nomenclature de l'OCDE. C'est la raison pour laquelle les indicateurs d'écart ont été calculés "Portugal compris" et "hors Portugal". Seuls les indicateurs "hors Portugal" figurent dans les pages suivantes (à l'exception du graphique 10).

Les structures fiscales utilisées sont exprimées en pourcentage du total des prélèvements obligatoires et non en pourcentage du PIB, afin non seulement de répondre aux éventuelles objections pouvant résulter de l'emploi de ce qui n'est qu'une décomposition du taux global de

prélèvements obligatoires, mais également de s'en tenir à une pure mesure de structure. Finalement, les indicateurs proposés ne peuvent en aucun cas être compris comme des mesures de l'effort fiscal que devraient accomplir les contribuables si les États membres décidaient de rapprocher leurs structures fiscales nationales de la moyenne européenne. Il s'agit plutôt de s'interroger sur les "efforts budgétaires" que devraient accomplir les administrations publiques pour converger vers la structure moyenne européenne. C'est d'ailleurs pourquoi cette moyenne est pondérée par le poids des recettes fiscales de chaque pays dans l'ensemble des recettes fiscales collectées au sein de l'Union en faisant comme si le budget de chaque pays n'était qu'une partie d'un budget fédéral européen. En d'autres termes les modifications des structures de chaque pays ne sont pas toutes équivalentes, contrairement à ce que laisserait supposer un simple moyenne arithmétique.

Les indicateurs d'écart sont construits par différence entre les structures nationales et la structure moyenne pondérée européenne. Afin de neutraliser l'impact des mouvements de chacune des structures nationales sur la moyenne européenne, deux types d'écart sont calculés. Une première catégorie d'écart est obtenue en faisant la différence entre les structures nationales de l'année n et la structure moyenne de la même année. La seconde catégorie donne la différence entre les structures nationales de l'année n et la structure moyenne de 1988.

Les différences sont tout d'abord calculées pour chaque catégorie de prélèvements. Par exemple, les écarts concernant les prélèvements affectant le coût du travail sont calculés en prenant pour chaque pays la part relative de cette catégorie dans sa structure fiscale, dont on soustrait la part relative (exprimée en pourcentage) de cette catégorie dans la moyenne européenne de l'année n (1993 par exemple) ou de l'année 1988. On prend alors la valeur absolue de l'écart ainsi calculé ce qui donne par exemple l'écart 93/93 ou l'écart 93/88. Sur cette base, la moyenne et l'écart-type des écarts sont proposés pour chaque catégorie de prélèvements. Des indicateurs d'écart totaux sont par ailleurs calculés sur la base de la somme des écarts relatifs à chaque catégorie de prélèvements et pour tous les pays.

Une autre méthode pourrait être retenue qui reviendrait à pondérer différemment les écarts dans les indicateurs finaux. On peut ainsi calculer les carrés des écarts (à la place des valeurs absolues), puis faire la somme des carrés et en extraire la racine carrée. Cette méthode accorde une pondération différente aux "petits" et aux "grands" écarts. Les résultats obtenus avec cette seconde méthode ne sont pas exactement semblables à ceux qui découlent de la première méthode en raison de la pondération différente accordée aux écarts. Ils convergent cependant très largement, de sorte que les conclusions que l'on peut tirer du point de vue du rapprochement ou du non-rapprochement des structures fiscales et leur interprétation sont semblables avec les deux méthodes¹².

Les écarts proposés ont été calculés sur 1988, 1991, 1993 et 1996. En fait, le processus d'harmonisation fiscale nécessaire à l'ouverture du marché unique s'est déroulé entre 1988 et 1993. Il aurait pu sembler normal de ne retenir que cette période dans la mesure où il s'agit ici d'évaluer l'incidence sur les choix fiscaux publics d'un processus borné dans le temps. En fait, l'extension jusqu'à l'année 1996 s'explique par deux raisons. D'une part, la possibilité d'adaptation retardée ne doit pas être négligée. D'autre part, c'est au 31 décembre 1996 que devait s'achever le régime

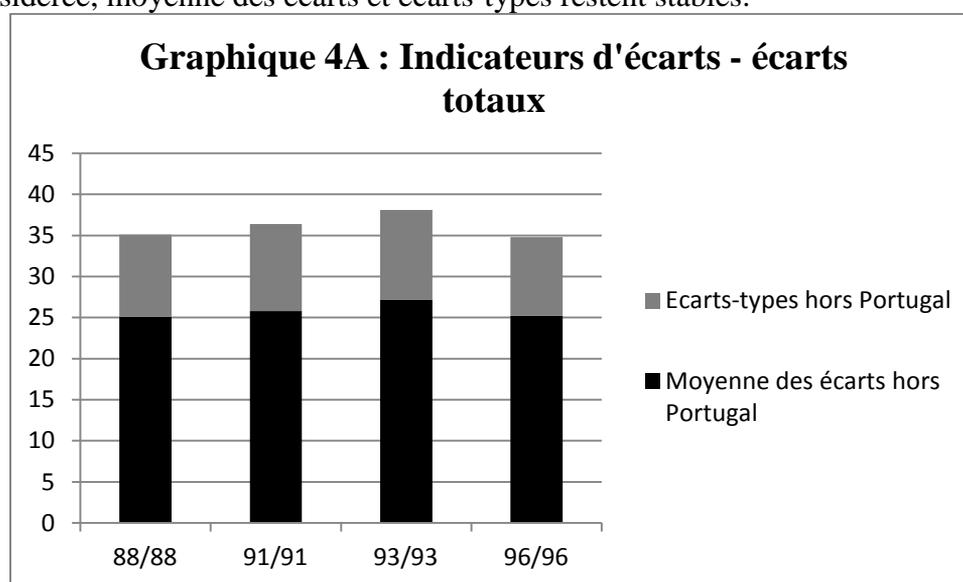
transitoire de TVA. Le constat de l'inachèvement de l'harmonisation a d'ailleurs été dressé durant l'année 1996, ce qui a conduit les autorités européennes à proposer sur ce sujet un plan de travail.

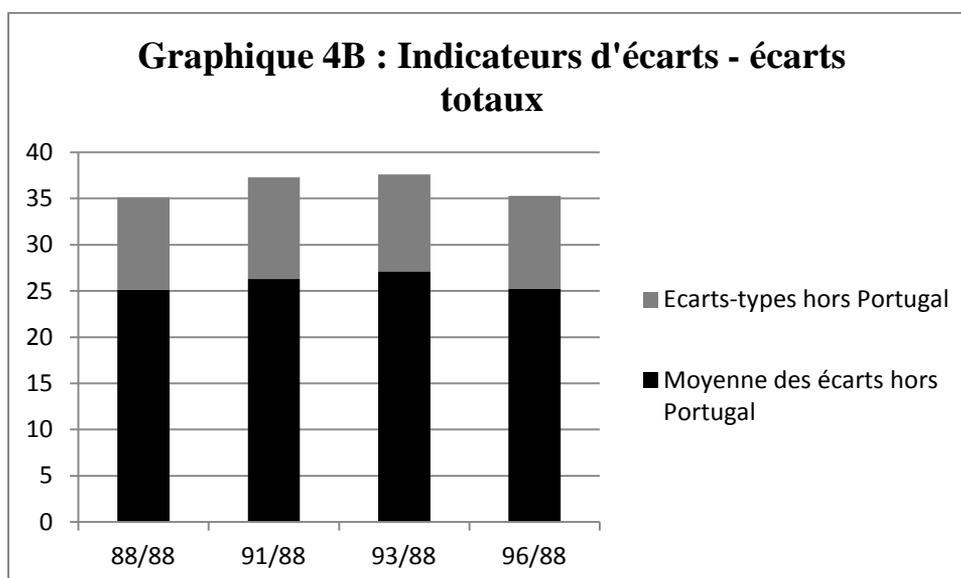
Enfin, pour toute cette période, et afin ne pas fausser les résultats, le même nombre de pays (12) a été retenu dans les calculs : ceux qui étaient présents aux origines de la construction du marché unique.

III - 2 Principaux résultats

La mesure complémentaire des écarts vise à donner une indication sur les stratégies d'adaptation fiscale menée par les États membres en réponse à l'harmonisation fiscale. Les graphiques suivants donnent l'évolution des indicateurs d'écarts selon les deux modes de calcul (n/n et n/88)¹³.

S'agissant tout d'abord des écarts totaux, les graphiques 4-a et 4-b traduisent leur relative stabilité durant la période considérée. Plus précisément, durant la période théorique d'harmonisation (1988-1993) la moyenne des écarts semble croître légèrement, les écarts-types restant stables. Entre 1993 et 1996 la moyenne des écarts se résorbe pour retrouver son niveau de 1988, si bien que sur tout la période considérée, moyenne des écarts et écarts-types restent stables.

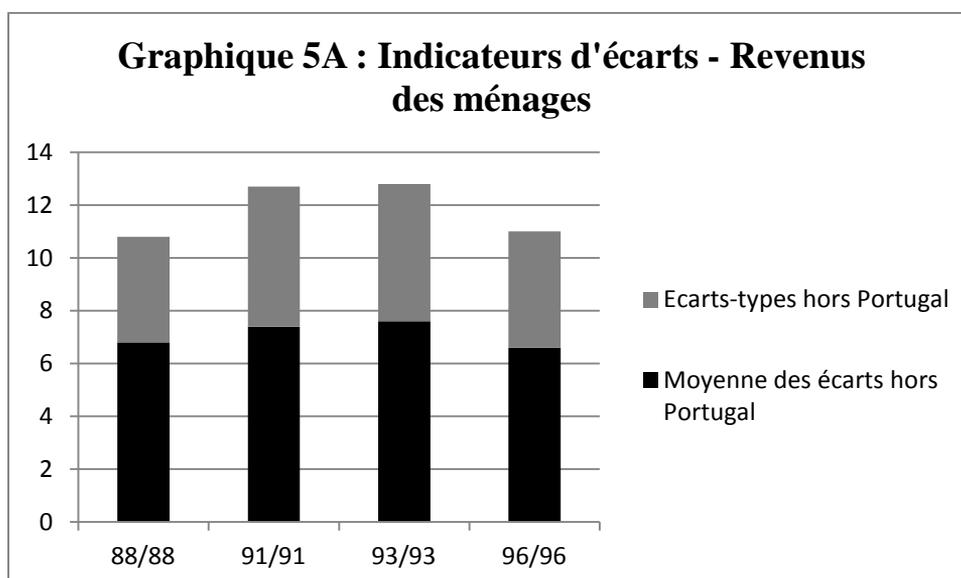


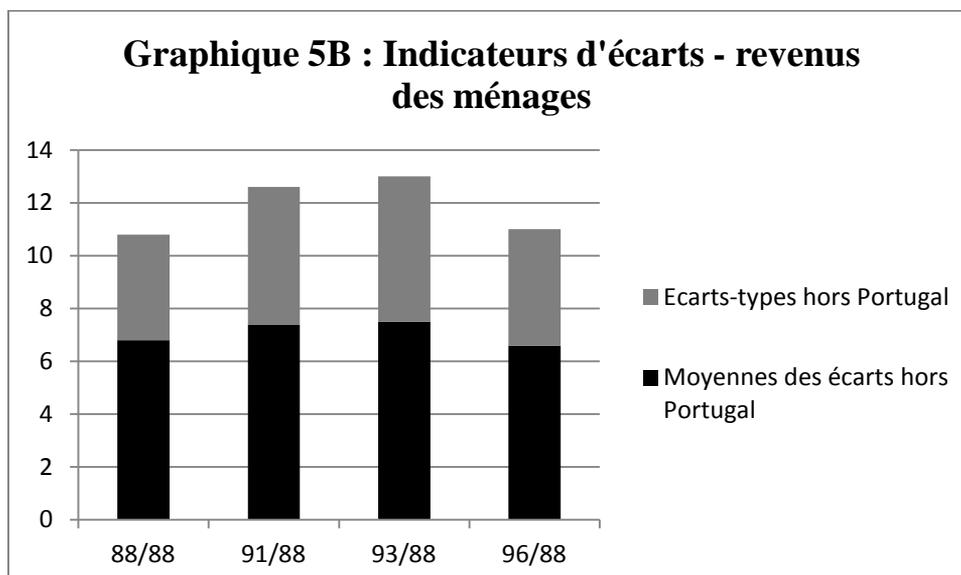


Il reste que la stabilité apparente des écarts peut dissimuler dans les faits des évolutions différenciées qui affecteraient de manière symétrique les diverses catégories de prélèvements ou les situations nationales. Les graphiques suivants permettent de suivre l'évolution des écarts en distinguant tout d'abord chaque catégorie de prélèvements, puis les situations nationales.

Les prélèvements sur les revenus des ménages

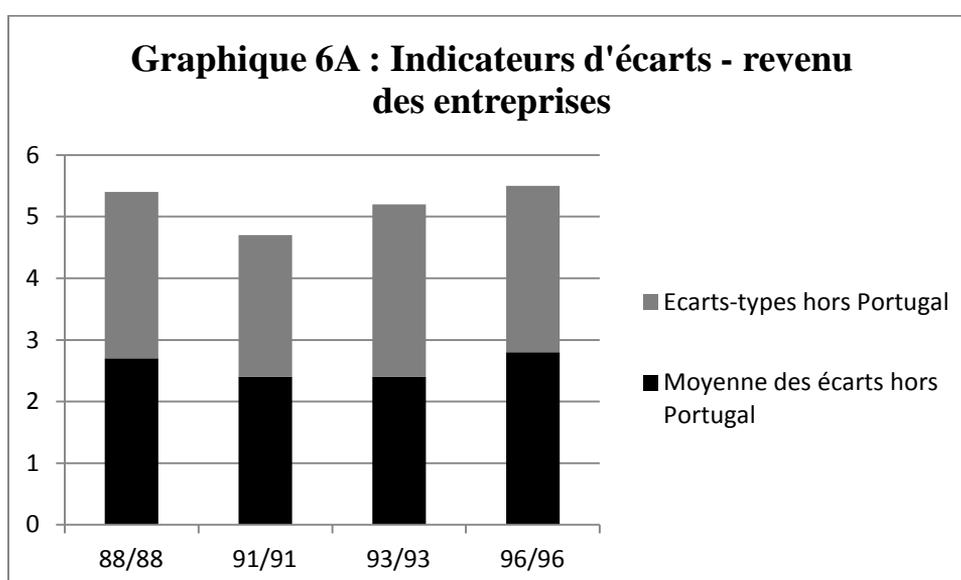
Les indicateurs d'écarts relatifs aux prélèvements sur les revenus des ménages suivent approximativement la même évolution que les indicateurs totaux. L'accroissement constaté entre 1988 et 1993 se résorbe sur la période suivante.

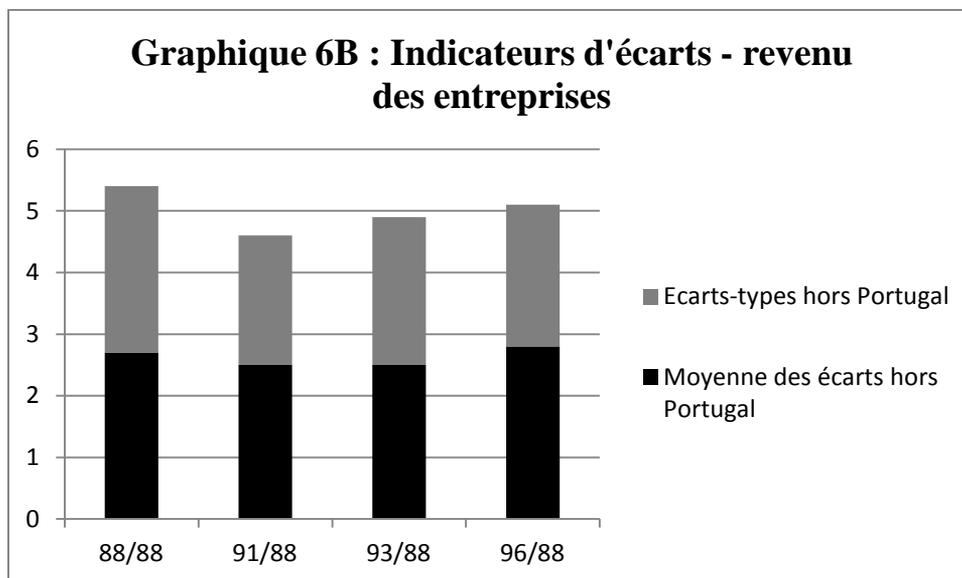




Les prélèvements sur les revenus des entreprises

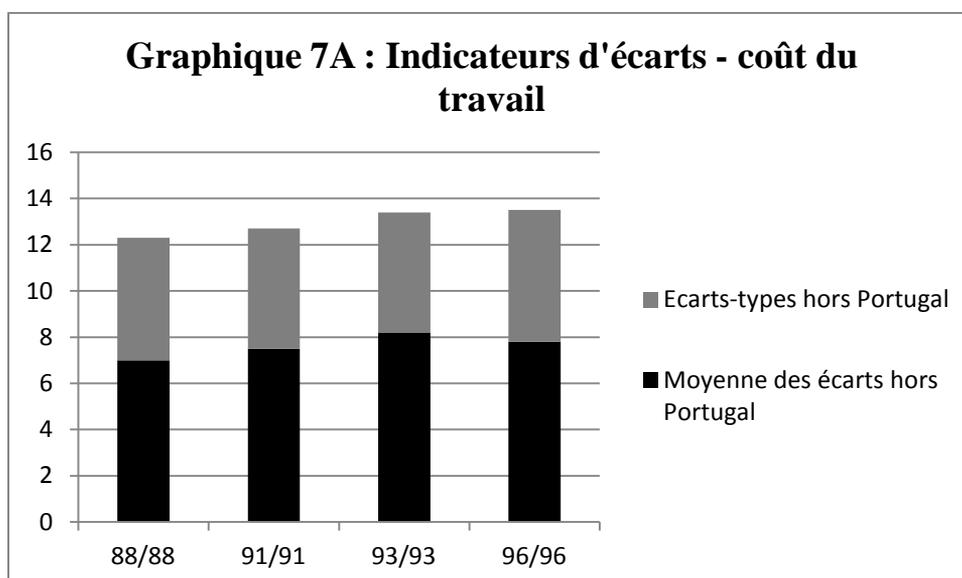
Même si la stabilité des écarts demeure très largement présente quel que soit le type de prélèvements, on relève dans certains cas des évolutions différenciées. Ainsi dans le cas des prélèvements sur le revenu des entreprises, la moyenne des écarts semblent se résorber dans la première partie de la période qui correspond à la phase active d'harmonisation et de rapprochement des taux nominaux d'impôt sur les sociétés, pour se creuser de nouveau par la suite. Autre caractéristique notable, les écarts-types sont très importants, traduisant l'attitude très contrastée des États membres de l'Union à l'égard de la taxation des sociétés. En particulier, le poids de cette fiscalité dans les structures fiscales du Royaume-Uni (10,5% des prélèvements obligatoires en 1996) et du Luxembourg (16% des prélèvements obligatoires en 1996) alors que la moyenne européenne pondérée était de 6,3% en 1996, reflète les stratégies spécifiques de ces deux pays.

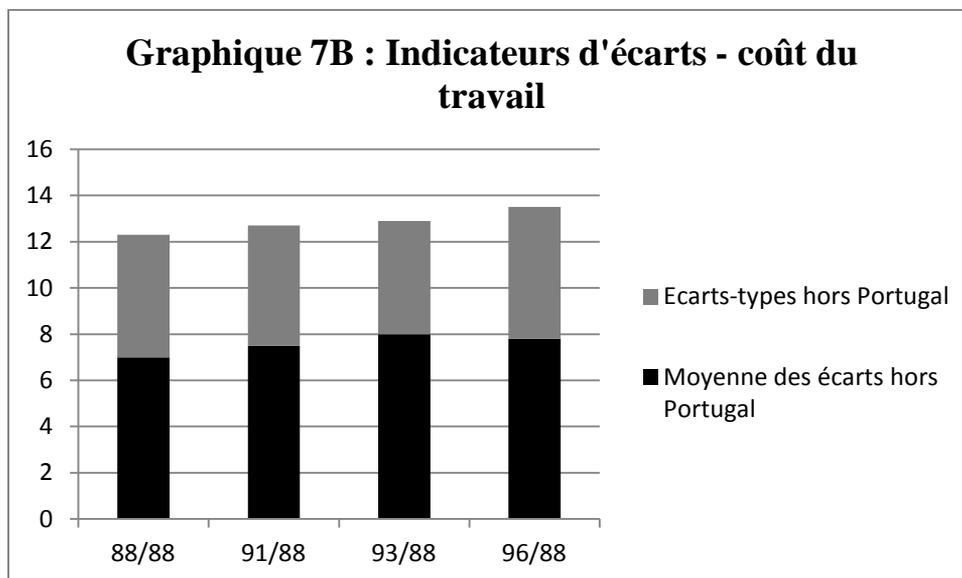




Les prélèvements sur le coût du travail

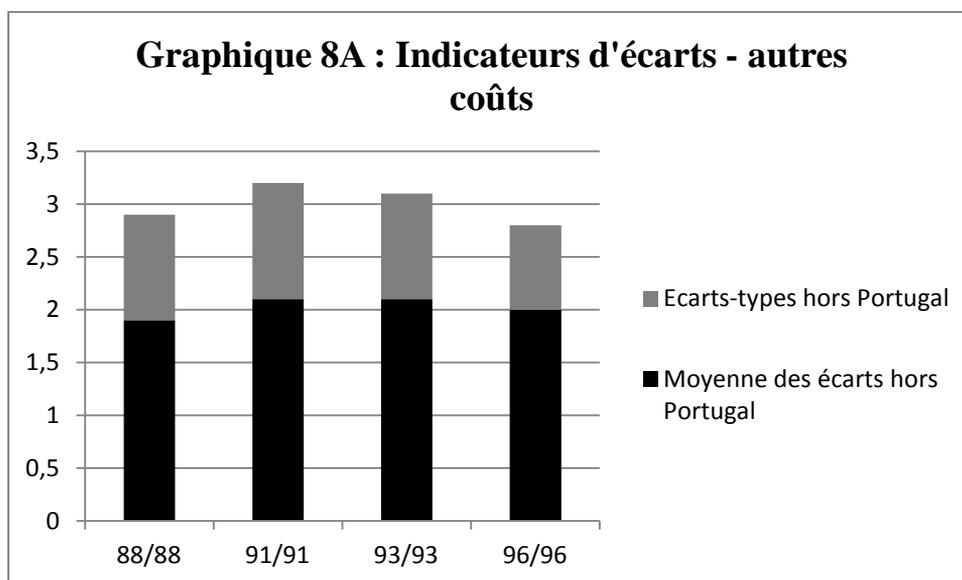
Sur la période observée, la moyenne des écarts s'accroît légèrement, ainsi que les écarts-types qui sont comme dans le cas précédent relativement important reflétant les différences entre États membres quant au financement de la protection sociale.

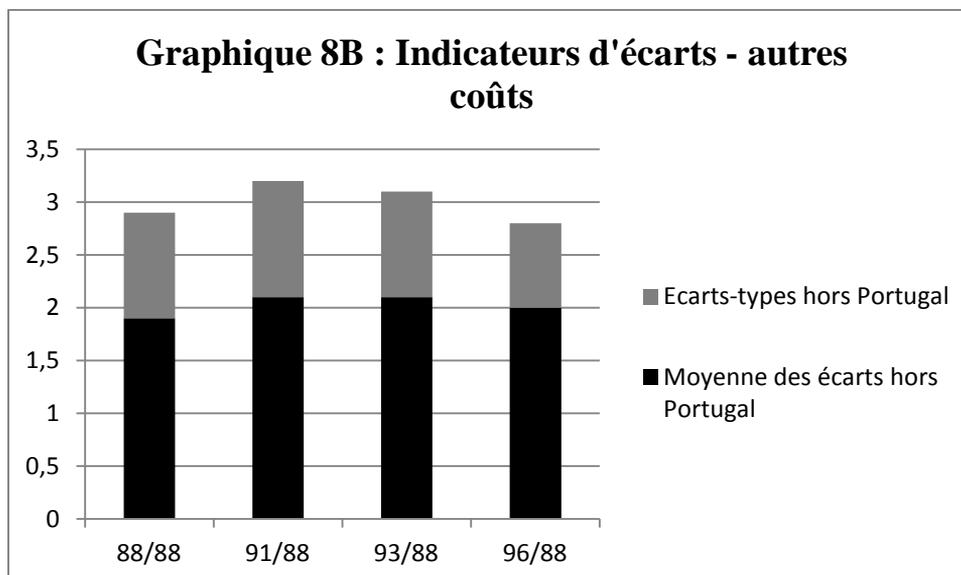




Les prélèvements sur les autres coûts

Il s'agit d'une catégorie de prélèvements peu importante dans les recettes fiscales des États membres pour laquelle on constate de faibles écarts évoluant très peu durant la période considérée.

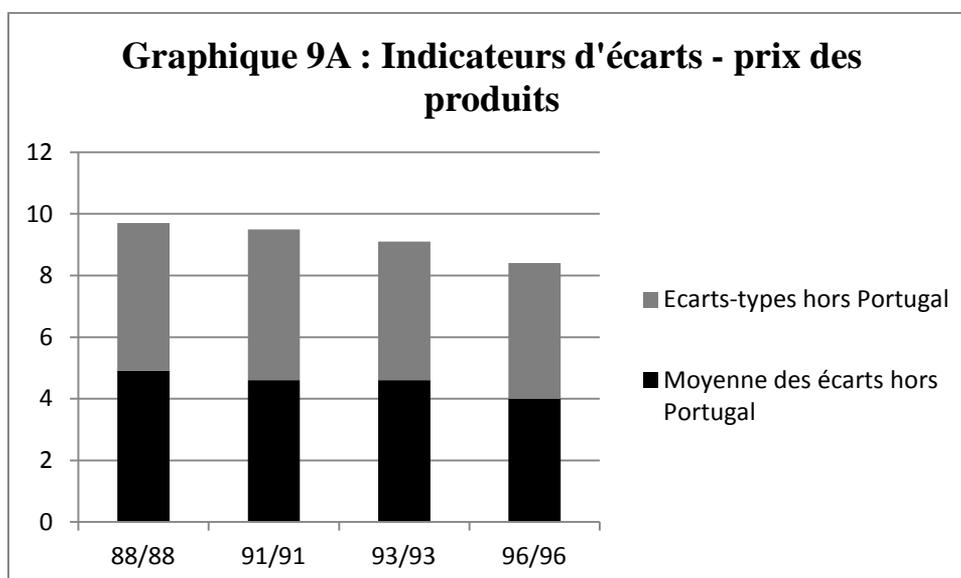


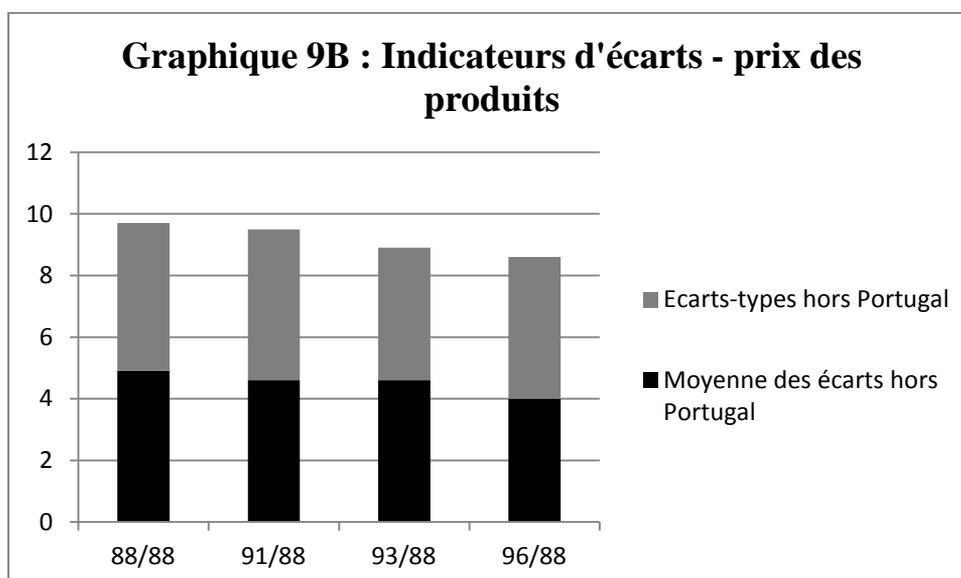


Les prélèvements sur le prix des produits

Cette catégorie de prélèvements comprend l'essentiel des impôts ayant fait l'objet d'une harmonisation concertée : TVA et droits d'accises. Même si elle est peu importante, la réduction de la moyenne des écarts est clairement lisible dans les graphiques 9-a et 9-b ce qui traduit l'adaptation des États-membres à la nouvelle donne fiscale en la matière. Ce résultat est d'ailleurs cohérent avec les travaux déjà évoqués de S. Guichard et C. Lefebvre (1997).

Les écarts-types demeurent cependant très importants. Comme dans le cas des prélèvements sur les revenus des entreprises, cela reflète les disparités observables dans les stratégies fiscales des différents pays. En particulier, en 1996 ce type de fiscalité représentait 37,7% des prélèvements obligatoires irlandais, 40,6% en Grèce et 42% au Portugal¹⁴, alors que la moyenne pondérée européenne était de 27,3%.



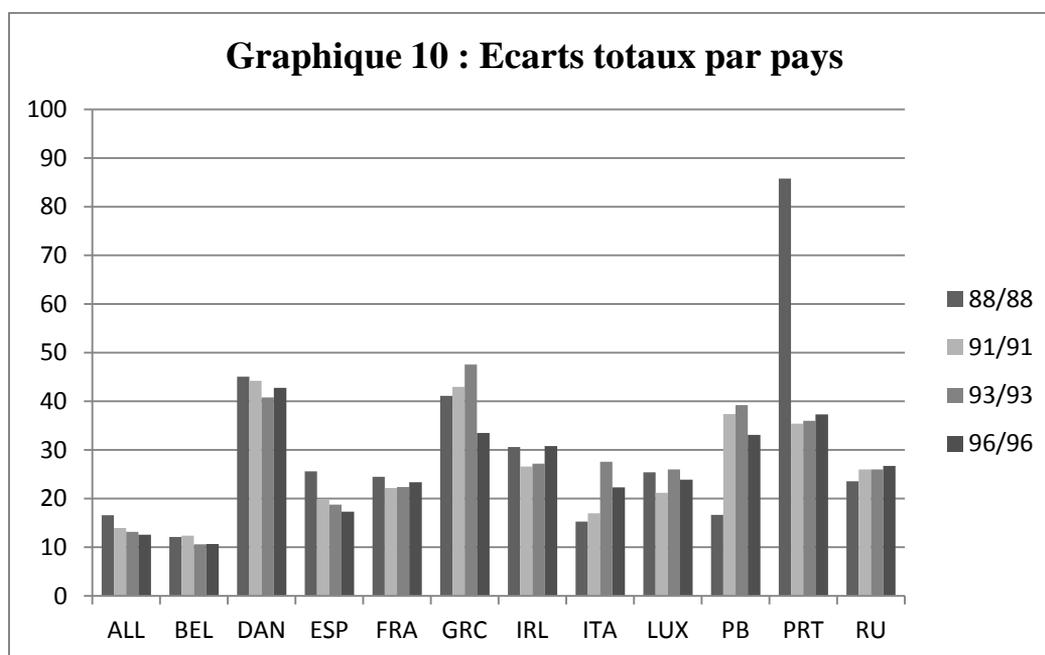


Finalement, les indicateurs calculés pour les différentes catégories de prélèvements montrent de manière générale une grande stabilité des écarts, ce qui correspond au bilan global. En effet, même lorsqu'ils varient, les variations sont de faible amplitude. Seuls les prélèvements affectant le prix des produits montrent clairement, mais de manière peu importante, que le processus d'harmonisation semble avoir eu pour conséquence une réduction des écarts. Mais la diversité est encore largement dominante.

Les situations nationales

L'examen global des trajectoires nationales (Graphique 10) fait tout d'abord apparaître la situation favorable de deux pays, l'Allemagne et la Belgique qui se situent en permanence très près de la moyenne européenne. Un second groupe de pays est composé de nations pour lesquelles les écarts totaux de structures fiscales par rapport à la moyenne européenne se situent entre 20% et 30%. Il s'agit de l'Espagne, de la France, de l'Irlande, de l'Italie, du Luxembourg et du Royaume-Uni. Les trajectoires nationales semblent cependant très différentes dans ce second groupe. Ainsi, l'Espagne paraît progressivement se rapprocher du premier groupe alors que l'Italie s'en éloigne. La France et le Luxembourg occupent une position stable, tandis que le Royaume-Uni s'éloigne lentement de la moyenne européenne. Enfin, l'Irlande est le pays de ce second groupe dont les écarts à la moyenne européenne sont en permanence les plus élevés, autour de 30%.

Enfin, un troisième groupe comporte les nations dont la structure fiscale est très éloignée de la moyenne européenne, avec des écarts se situant autour de 40 points : Le Danemark, la Grèce, le Portugal et les Pays Bas durant la presque totalité de la période étudiée.



Les trajectoires que l'on vient de décrire se fondent néanmoins sur des fluctuations relativement faibles des écarts entre les structures fiscales nationales et la moyenne européenne. C'est la raison pour laquelle les structures fiscales nationales semblent avoir été fondamentalement peu affectées par l'harmonisation.

Conclusions

Les résultats de cette étude des évolutions des structures fiscales nationales au sein de l'Union européenne doivent être considérés avec précaution car comme on l'a relevé précédemment, le système transitoire n'a pas pleinement abouti à la constitution d'un marché intérieur. Or les structures fiscales évoluent lentement car les masses budgétaires elles-mêmes ne peuvent être bouleversées de manière radicale très rapidement. L'imperfection de l'harmonisation combinée à des délais d'ajustement budgétaire relativement longs pourrait donc avoir retardé un phénomène de convergence des structures fiscales. Quelques enseignements peuvent cependant être proposés.

La première conclusion concerne l'impact de l'harmonisation sur les fiscalités nationales et le comportement des pouvoirs publics. On peut en effet supposer que pour les pays très proches de la moyenne européenne, l'harmonisation n'a pas engendré de difficultés majeures de sorte qu'ils se sont contentés de répercuter les modifications de la règle fiscale en résultant.

D'autres pays plus éloignés de la moyenne européenne comme la France ou le Danemark, ont répercuté les modifications de la règle fiscale, mais ne semblent pas avoir choisi en conséquence de modifier la répartition de la charge entre les différentes catégories de prélèvements. Ceci pourrait avoir induit des tensions budgétaires au début des années 1990.

Toutefois, deux autres conclusions relatives au processus d'harmonisation lui-même peuvent être tirées. En premier lieu, l'inertie manifestée par les structures fiscales nationales durant les 9 années examinées semble confirmer le résultat établi par S. Guichard et C. Lefebvre (1997) selon lequel il

n'existe pas de tendance spontanée à l'harmonisation et au rapprochement des fiscalités nationales. Ceci conduit donc à souligner l'importance des mesures volontaires contraignantes et la nécessité d'une coordination des politiques fiscales.

A contrario, en dépit de la construction communautaire, les structures fiscales témoignent toujours de la primauté des stratégies publiques nationales. C'est ainsi que les choix de financement de la protection sociale exercent une influence prépondérante comme le montrent les exemples du Danemark et des Pays-Bas. Dans ce dernier cas, l'ouverture du marché unique et l'harmonisation fiscale n'ont pas empêché les pouvoirs publics de procéder à une vaste réforme (dont l'influence se lit dans l'accroissement des écarts par rapport à la moyenne européenne), à l'issue de laquelle certaines cotisations sociales employeurs ont disparu tandis que l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales des salariés sont prélevés sur la même assiette selon un système mixte (D. Witteveen, 1990).

Cette primauté des logiques nationales dans une harmonisation qui ne semble pas exercer une influence forte sur les choix de financement publics des différents pays, témoigne ici encore de l'absence de coordination fiscale au sein de la Communauté. Les stratégies individuelles des acteurs sont alors favorisées, ce qui prend ici une double signification. Les agents individuels peuvent utiliser le marché pour développer leurs stratégies d'optimisation en laissant jouer la concurrence entre les systèmes fiscaux nationaux. Quant aux pouvoirs publics des différents pays membres, ce *statu quo* offre à certains États la possibilité d'utiliser la concurrence fiscale pour accentuer les distorsions géographiques et bénéficier ainsi de détournements dans les flux d'épargne ou d'activités économiques.

Depuis l'ouverture du marché unique, différentes initiatives ont relancé le processus d'harmonisation. En juillet 1996, la Commission européenne a proposé un régime définitif de la TVA comprenant notamment une uniformisation des règles d'assiette et un très fort rapprochement des taux, l'instauration d'un mécanisme de compensation entre pays fondé sur les statistiques de consommation, et la création d'un lieu unique de taxation des entreprises. Lors du Conseil de décembre 1997 un "paquet fiscal" a été adopté. Il se traduit d'une part par une proposition de directive instaurant dans le domaine de la fiscalité de l'épargne, soit un prélèvement à la source de 20%, soit un mécanisme d'information réciproque des administrations fiscales sur les paiements transfrontaliers d'intérêts. Une seconde proposition de directive sur l'élimination de l'imposition à la source des paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées de différents États membres en est également résultée. Son objectif est la suppression des doubles impositions. Enfin, un "code de conduite" dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été adopté lors de ce Conseil. Il vise à résorber la concurrence fiscale entre les États membres. L'ensemble des dispositifs ainsi envisagés pourrait affecter fortement les budgets nationaux et les capacités de contrôle des administrations nationales tout en restreignant la souveraineté fiscale des États membres. Deux aspects de cette question peuvent être envisagés.

D'un côté, si le caractère contraignant de ces mesures est susceptible de rompre avec l'absence d'harmonisation spontanée, il réduit également la capacité des États membres à mener des stratégies

fiscales nationales. Comme le soulignent S. Guichard et C. Lefebvre (1997, p. 34), cela pose le problème de la possibilité de gérer des chocs asymétriques dès lors que la perte de l'instrument fiscal au plan national ne serait pas compensée par la mise en œuvre d'une politique communautaire puisqu'il n'existe pas de budget fédéral.

D'un autre côté, dans le contexte actuel de l'UEM, le système d'incitations et les règles institutionnelles renforcés par le pacte de stabilité poussent les États membres à utiliser l'instrument fiscal comme outil de comportements opportunistes et non coopératifs¹⁵ pour accroître la compétitivité de leurs économies. Il en résulte une désincitation à l'harmonisation fiscale négociée, dont témoigne d'ailleurs la lenteur des travaux sur le régime définitif de la TVA ou les fortes réticences sur l'harmonisation des fiscalités de l'épargne.

Annexe

Classification des rubriques OCDE de recettes fiscales selon leur répercussion immédiate

Répercussion sur	N° de la rubrique OCDE	Intitulé de la rubrique
Revenu des ménages	1100	Impôts sur le revenu, bénéfices et gains en capital des personnes physiques
	2100	Cotisations de sécurité sociale à la charge des salariés
	2300	Cotisations de sécurité sociale à la charge des travailleurs indépendants ou des sans-emploi
	4110	Impôts périodiques sur la propriété immobilière des ménages
	4210	Impôts périodiques sur l'actif net des ménages
	4300	Impôts sur les mutations par successions et donations
	5211	Impôts périodiques sur l'utilisation de véhicules à moteurs. Ménages
Revenu des entreprises	1200	Impôts sur les revenus, bénéfices et gains en capital des entreprises
Coût du travail	2200	Cotisations de sécurité sociale à la charge des employeurs
	3000	Impôts sur les salaires ou la main d'œuvre
Autres coûts de production	4120	Impôts périodiques sur la propriété immobilière des autres agents
	4220	Impôts périodiques sur l'actif net des sociétés
	5124	Taxes à l'exportation
	5212	Impôts périodiques sur l'utilisation des biens et services : véhicules
	5220	Idem impôts non périodiques
Divers	6100	Autres impôts à la charge exclusive des entreprises
	4400	Impôts sur les transactions mobilières et immobilières Non ventilés dans les rubriques précédentes

Source : Sterdyniak et alii, p. 20.

Bibliographie

- Artus P. (1997), "Prélèvements obligatoires quels effets sur l'économie ? Quelles pistes de réforme ?", *Droit social*, n 3, mars, pp. 219-228.
- Catinat M. (1989), "Les conditions de réussite du grand marché intérieur", *Economie et statistique*, n 217-218, janvier-février, pp. 97-115.
- CERC (1992), *Salaires et coûts de la main-d'œuvre dans les principaux pays industriels*, Documents du centre d'étude des revenus et des coûts, n 106, 4e trimestre, Paris, La documentation française.
- Clark S., de Kam F. (1998), "Profil de la fiscalité de la zone OCDE", *L'observateur de l'OCDE*, n 214, octobre-novembre, pp. 28-32.
- Concialdi P. et Monnier J.-M. (1999), *Étude sur quelques scénarios possibles d'évolution de la CSG*, Rapport pour la Commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale, août, mimeo.
- de Courson C., Léonard G. (1996), *Les fraudes et les pratiques abusives*, Rapport au Premier ministre, La documentation française, Paris.
- Equipe CEPII-OFCE (1990), "Vers une fiscalité européenne ?", *Observations et diagnostics économiques*, n 31, avril, pp. 121-189.
- Euzéby A. (1994), "Les prélèvements obligatoires sont-ils excessifs ?", *Droit social*, n 4, avril, pp. 319-326.
- Feral P.-A. (1996), "Le principe de subsidiarité dans l'Union européenne", *Revue de droit public*, n 1, , pp. 203-240.
- Fourçans A. (1993), "Fiscalité européenne et efficacité économique", *Revue française d'économie*, Vol. 8, n 2, printemps, pp. 41-73.
- Gaudillat A., Rimbaux E., "Impôts directs et politique fiscale européenne", *Revue d'économie politique*, Vol. 107, n° 2, mars-avril 1997, pp. 255-283.
- Guichard S., Lefebvre C. (1997), *Pour ou contre le système commun de TVA*, miméo, CEPII, Document de travail n 97-13, juin.
- Hugounencq R., Le Cacheux J., Madiès T. (1999), "Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale", *Revue de l'OFCE*, n 70, juillet, pp. 63-109.
- Hugounencq R., Le Cacheux J., Madiès T. (1999), "Risques de concurrence fiscale en Europe", *Lettre de l'OFCE*, n 189, lundi 13 septembre, pp. 1-8.
- Lambert T. (1992), "La TVA intracommunautaire", *L'actualité juridique - droit administratif*, 20 novembre, pp. 724-730.
- Le Cacheux J. (1999), "La concurrence fiscale en Europe", dans, OFCE, *L'économie française 1999*, La Découverte, Paris, pp. 79-83.
- Linditch F. (1993), "La souveraineté budgétaire et l'Europe", *Revue de droit public*, n 6, pp. 1671-1710.
- Llau P. (1984), "Forces et faiblesses du concept de taux global de prélèvements obligatoires", *Droit social*, n° 6, juin, pp. 414-419.

- Loufir R. et Reichlin L. (1993), "Convergences nominale et réelle parmi les pays de la CE et de l'AELE", *Observations et diagnostics économiques*, n° 43, janvier, pp. 69-92.
- Mantz P., Ramond A., Tabouillot M., Ungemuth M. (1983), "Le poids des prélèvements obligatoires : portée et limites de la mesure", *Économie et statistique*, n° 157, juillet-août, pp. 47-60.
- Maublanc J.-P. (1993), "1992 ou la mise en place du nouveau régime de la TVA sans frontière", *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, n° 367, avril, pp. 335-342.
- Maublanc-Fernandez L.-V. (1996), "Chronique de fiscalité communautaire", *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 403, décembre, pp. 740-748.
- Maublanc-Fernandez L.-V. (1997), "Chronique fiscale communautaire (jurisprudence) - L'extension de la notion de taxe d'effet équivalant à des droits de douane dans la jurisprudence de la cour", *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, n° 405, février, pp. 126-129.
- Messere K. C. et Owens J. P. (1987), "Comparaisons internationales du niveau de la fiscalité : écueils et éclairages", *Revue économique de l'OCDE*, n° 8, printemps, pp. 101-131.
- Ministère de l'économie et des finances (1992), "La TVA intracommunautaire : l'échéance de 1993", *Les notes bleues*, n° 583, semaine de 9 au 15 mars, pp. 1-14.
- Ministère de l'économie et des finances (1992), "L'abolition des frontières fiscales", *Les notes bleues*, n° 598, semaine du 22 au 28 juin, pp. 1-12.
- Ministère de l'économie et des finances (1992), "La TVA intra-communautaire", *Les notes bleues de Bercy*, n° 5, du 16 au 31 décembre, pp. 1-12.
- Monnier J.-M. (1995), "Les finalités économiques du système européen de TVA et les évolutions de la jurisprudence et de la réglementation", *Revue juridique d'Ile de France*, n° 37, mai-juillet, pp. 95-103.
- Monnier J.-M. (1996), "Harmonisation et modèles de fiscalité européenne", *Futur antérieur*, n° 37, pp. 79-99.
- Monnier J.-M. (1998), *Les prélèvements obligatoires*, Economica, Paris.
- Myard J. (1996), *Combattre la fraude : un défi pour les quinze*, Assemblée nationale, rapport d'information n° 2803, Journal officiel de la République française, Paris.
- Nguyen K. (1996), "La convergence réelle en Europe", *Lettre de conjoncture de la BNP*, février, pp. 1-8.
- Nizet J.-Y. (1991), *Fiscalité, économie et politique*, Paris, LGDJ.
- Petit J.-P. (1998), "L'Euro et l'harmonisation fiscale : quoi de nouveau ?", *Lettre de conjoncture de la BNP*, novembre, pp. 1-8.
- Plichon C. (1999), "L'harmonisation fiscale européenne", *Conjoncture*, 29^e année, n° 2, février, pp. 10-16.
- REXECO (1990), "Prélèvements obligatoires. Poids et structure", *Chronique de la SEDEIS*, n° 6, 15 juin, pp. 202-225.
- Scrivener C. (1990), "La fiscalité en Europe à l'horizon du marché intérieur", *Revue du marché commun*, n° 334, février, pp. 73-76.

- Sterdyniak H., Blonde M.-H., Cornilleau G., Le Cacheux J., Le Dem J. (1991), *Vers une fiscalité européenne*, Economica, Paris.
- Théret B. et Uri D. (1987), "Pression fiscale limite, prélèvements obligatoires et production marchande : à propos de récentes estimations économétriques d'une courbe de Laffer pour la France", *Économie appliquée*, n° 1, pp. 115-159.
- Théret B. et Uri D. (1988), "La courbe de Laffer dix ans après : un essai de bilan critique", *Revue économique*, Vol. 39, n° 4, juillet, pp. 753-808.
- Théret B. et Uri D. (1994), "Six indicateurs de la pression fiscale confrontés au taux usuel des prélèvements obligatoires", *Revue française de finances publiques*, 1991, n° 33, pp. 167-184.
- Vallée A. (1994), *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Paris.
- Van Waterschoot J. (1999), "Comment l'Europe taxera-t-elle demain notre épargne ?", *Bulletin financier de la BBL*, n° 2342, mai 1999, repris dans *Problèmes économiques*, n° 2644, 15 décembre, pp. 17-25.
- Vanheukelen M. (1993), "Fiscalité et UEM. A la recherche d'un équilibre entre concurrence et harmonisation", *Economie et statistique*, n° 262-263, 2/3, pp. 77-86.
- Vial P. (1991), "L'expérience française en matière de TVA", *Le rôle de la réforme fiscale dans les économies d'Europe centrale et orientale*, OCDE, Paris, , pp. 245-257.
- Witteveen D. (1990), "La réforme du prélèvement socio-fiscal aux Pays-Bas", *Droit social*, n° 3, mars, pp. 268-270.
- Wyplosz C. (1990), "Les implications budgétaires de l'union monétaire", *Observations et diagnostics économiques*, n° 33, octobre, pp. 155-173.

Notes

¹ Voir Nizet J.-Y., 1990, p. 557.

² Linditch F., 1993, p. 1672.

³ Ibid., p. 1673-1674.

⁴ Une rémanence dans le domaine de la TVA consiste en l'interdiction faite aux assujettis utilisant certains produits ou services de déduire la TVA les ayant grevé, de sorte que contrairement au principe de neutralité de cette taxe, elle reste à la charge des entreprises et non des consommateurs finaux. Il s'y ajoute en outre le maintien de certaines activités en dehors du champ d'application de la TVA (Monnier J.-M., 1995, p. 96-97). L'existence de ces rémanences explique principalement pourquoi en 1989 la charge finale de la TVA incombait à 71% seulement aux ménages, à 14% aux administrations, à 12% aux entreprises non financières et à 3% aux institutions financières (Vial P., 1991, p. 248). Il s'agit ici d'une évaluation purement comptable de la charge associée aux rémanences.

⁵ de Courson C., Léonard V., 1996, p. 111-112.

⁶ Cité par Hugounenq R., Le Cacheux J., Madiès T., 1999-a, p. 73.

⁷ En effet, en l'absence de décision contraignante, les écarts entre les taux de TVA ne présentent aucune tendance à se réduire entre 1986 et 1996, *ibid*, p. 21.

⁸ Sterdyniak H., Blonde M.-H., Cornilleau G., Le Cacheux J., Le Dem J., 1991, p.84.

⁹ Par exemple A. Euzéby (1994), P. Llau (1984), P. Mantz, A. Ramond, M. Tabouillot et M. Ungemuth (1983), K. C. Messere et J. P. Owens (1987), B. Théret et D. Uri (1987,1988,1991).

¹⁰ Par exemple, CERC, 1992, p. 61-62.

¹¹ Sterdyniak H., Blonde M.-H., Cornilleau G., Le Cacheux J., Le Dem J., 1991, p. 14 et s.

¹² L'auteur tient l'ensemble de ces données à la disposition des lecteurs qui les désireraient.

¹³ Bien que les différences soient peu importantes, la présentation des indicateurs selon les deux modes de calcul a été conservée afin de lisser dans l'interprétation des résultats l'impact des mouvements de chacune des structures nationales.

¹⁴ Non pris en compte dans les calculs présentés.

¹⁵ Le Cacheux J., 1999, p. 83.