



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

IMPÔTS

*Méthodes et moyens pour
établir une nouvelle
classification des impôts
en se basant sur les principes
mis en lumière lors de
l'harmonisation des
systèmes fiscaux des États
membres de la CEE*

Méthodes et moyens pour établir
une nouvelle classification des impôts
en se basant sur les principes
mis en lumière lors de l'harmonisation
des systèmes fiscaux
des États membres de la CEE

par le Dr. Mme Maria-Dolores Hesse

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	5
<i>INTRODUCTION</i>	6
I — Impôts directs et impôts indirects	7
II — Impôts sur la formation des revenus et impôts sur l'utilisation des revenus	8
III — Impôts partiels et impôts généraux	10
IV — La classification des impôts selon Möller	11
V — La classification des impôts selon des critères relatifs au commerce extérieur	13
VI — Conditions requises pour obtenir une classification valable des impôts	15
VII — Valeur des classifications étudiées	17
a) Impôts directs et impôts indirects	17
b) Impôts sur la formation et impôts sur l'utilisation des revenus	17
c) La classification des impôts selon Möller	18
d) Classification des impôts sur la base des critères relatifs au commerce extérieur	22
VIII — Répartition des impôts existant dans les États membres de la CEE dans la classification fiscale basée sur des critères relatifs au commerce extérieur	29
IX — Réflexions sur l'utilité pratique de la classification des impôts	32
a) Harmonisation fiscale	32
b) Politique économique à l'intérieur et à l'extérieur de la CEE	33
c) Comptabilité nationale	38
X — Conclusion	41

AVANT-PROPOS

La présente étude a été réalisée par M^{me} Maria-Dolores Hesse à la demande de la Commission.

Tout regroupement des différentes catégories d'impôts, toute classification des impôts s'établit en fonction de l'objectif suivi. La présente étude avait pour objet d'analyser les méthodes et les moyens pour établir une nouvelle classification des impôts sur la base des principes mis en lumière lors de l'harmonisation des régimes fiscaux des États membres de la CEE. Aux critères habituels dont il faut tenir compte lors de la classification des impôts pour répondre aux objectifs visés dans une économie fermée, s'ajoutent, lors des travaux d'harmonisation fiscale, les facteurs relatifs aux échanges extérieurs. C'est bien pour souligner l'importance de ces facteurs dans le cadre de l'harmonisation fiscale que M^{me} Hesse appelle la classification des impôts qu'elle propose pour les travaux d'harmonisation fiscale une « classification basée sur des critères relatifs au commerce extérieur ».

L'auteur a eu le mérite d'indiquer une approche intéressante du problème de la classification des

impôts, en montrant, ce dont il faut lui savoir gré, les lacunes des classifications traditionnelles (opposant par exemple les impôts directs aux impôts indirects) qui gênent les travaux pratiques d'harmonisation fiscale.

En outre, la ventilation des impôts en impôts du pays d'origine et en impôts du pays de destination lui permet de tirer certaines conclusions sur l'urgence de leur harmonisation. C'est ainsi que l'auteur déclare prioritaire l'harmonisation des impôts sur les sociétés — vue notamment sous l'angle d'une concurrence non influencée par des considérations d'ordre fiscal.

L'auteur, enfin, expose les avantages de la classification proposée pour l'élaboration de décisions économiques et pour les besoins de la comptabilité nationale.

La Commission estime que l'étude de M^{me} Hesse constitue une contribution précieuse à la discussion. Il va de soi qu'elle reflète uniquement les vues de son auteur et que ses conclusions n'engagent que la responsabilité personnelle de ce dernier.

INTRODUCTION

La tâche qui consiste à rechercher des méthodes et des possibilités permettant d'organiser de façon nouvelle et selon des critères communautaires les nombreux impôts perçus actuellement dans les pays membres de la CEE, s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation des fiscalités au sein de la Communauté, que propose le traité de Rome.

Les objectifs de la CEE fixés dans le traité, à savoir la création d'un marché intérieur uniforme pour les six pays et régularisé par une concurrence sans distorsion, le passage à une politique communautaire du commerce extérieur vis-à-vis des pays tiers, la coordination de la politique économique intérieure, exigent, sans conteste, que les impôts perçus dans les États membres et leur possibilité de combinaison atteignent un degré d'analogie élevé. Cette possibilité de comparaison suppose deux choses : d'une part, une organisation uniforme des impôts adaptée aux exigences particulières de la Communauté et, d'autre part, un rapprochement juridique et administratif propre à assurer aussi que des impôts de nature comparable frappent uniquement les mêmes éléments imposables et que la perception et l'administration des impôts ne contrarient pas l'uniformité déjà réalisée des dispositions juridiques.

L'élaboration d'une nouvelle classification des impôts n'est donc qu'un pas, certes important, sur la voie qui conduit à l'harmonisation des systèmes fiscaux

nationaux. A cet égard, des améliorations véritables ont été apportées en certains domaines. C'est ce que montrent les progrès accomplis en matière d'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, la réorganisation des taxes allemandes sur le chiffre d'affaires, la réforme fiscale belge de novembre 1962 qui a, en particulier, rapproché l'imposition sur le revenu de la méthode d'imposition qui prévaut dans la CEE ainsi que les efforts déployés pour harmoniser de nombreux impôts spécifiques ou groupes d'impôts : impôts sur les mouvements de capitaux, les contrats d'assurance, les véhicules automobiles et les sociétés.

L'harmonisation des impôts ainsi entreprise, de même que la coordination croissante des décisions arrêtées au sein de la CEE sur le plan économique font apparaître l'urgence de réflexions portant sur une classification des impôts utile à ces deux activités, d'autant plus que le schéma classique de classification des impôts est ressenti comme insuffisant. La présente étude se propose donc de montrer les lacunes de la classification traditionnelle et d'en tirer des critères qui pourront servir de base à une classification des impôts adaptée au Marché commun.

La présente étude, achevée à la fin de 1966, a simplement été revue en 1968. Il n'a donc malheureusement pas été possible de reprendre et d'étudier à fond les questions touchant les comptes nationaux.

La classification des impôts en impôts « directs » et « indirects » est aussi généralement reconnue que différemment interprétée. Ursula K. Hicks ⁽¹⁾ le constate en citant un extrait du Handwörterbuch des Staatswissenschaften (dictionnaire des sciences politiques) et reprend comme suit la définition classique des deux sortes d'impôts : les impôts directs sont ceux perçus directement auprès des personnes qui doivent les supporter ; sont des impôts indirects tous les impôts non perçus de cette manière. Tout indique, en effet, que la classification des impôts en impôts directs et indirects était à l'origine, et est encore aujourd'hui, une classification faite en premier lieu pour des raisons de commodité administrative, et, éventuellement, d'intentions législatives en ce qui concerne la répartition finale de la charge fiscale entre les divers groupes de contribuables. Wibault ⁽²⁾ voit l'origine de cette classification dans la théorie économique des physiocrates français, notamment de Dupont de Nemours, et en retrouve la trace dans la législation fiscale française de 1789/90 (décret de l'Assemblée constituante du 22 décembre 1789, complété par une instruction du 8 janvier 1790).

D'après cette école, sont directes toutes les impositions foncières et personnelles assises directement sur les biens-fonds ou les personnes, qui se lèvent par les voies du cadastre ou de rôles de cotisation et qui passent immédiatement du contribuable (celui qui supporte l'impôt) au percepteur. Sont indirects au contraire, tous les impôts assis sur la fabrication, la vente ou l'importation de plusieurs objets de commerce et de consommation, y compris les impôts habituellement avancés par le fabricant, le marchand ou le voiturier, mais qui en dernier ressort sont supportés et payés par le consommateur. Wibault ajoute que, pour le législateur français de l'époque, tout impôt qui ne pouvait être qualifié de direct constituait nécessairement un impôt indirect.

Si la classification en impôts directs et indirects doit uniquement refléter la méthode de perception et correspondre à la structure de l'administration fiscale de l'État ⁽³⁾, elle est sans doute conforme aux exigences de ces dernières, et comme telle inattaquable. Toutefois, dès qu'on lie à la forme de perception des idées précises sur l'identification ou la non-identification de celui qui supporte l'impôt à celui qui le

paie en définition, la distinction entre impôts directs et indirects devient problématique. Certes, ces idées ont souvent pu déterminer le législateur à donner la préférence à un impôt « indirect » plutôt qu'à un impôt « direct » ou inversement. Néanmoins, il ne semble absolument pas certain que le législateur qui introduit un nouvel impôt (ou transforme un impôt déjà existant) atteigne effectivement le but qu'il s'était proposé. Par contre, il n'est plus possible, à long terme et dans la majorité des cas, en raison du développement technique, en particulier de la forme de perception d'un impôt, de distinguer nettement celui qui le paie de celui qui le supporte.

Vouloir insérer des notions d'incidence, dynamiques par nature, dans une classification des impôts, par nature statique, semble inadmissible. Quoi qu'il en soit, pareille tentative est vouée à l'échec. Sans vouloir entrer plus avant dans une discussion au sujet de la répercussion des impôts, il faut rappeler ici trois principes :

a) Indépendamment de leur aménagement technique, tous les impôts doivent être intégrés dans le circuit économique, lorsqu'ils sont introduits ou transformés.

b) Cette obligation peut s'exprimer dans une modification soit des prix des produits (pour une qualité identique), soit des coûts des facteurs de production (rémunération des prestations de facteurs) par laquelle le mode de perception, le point d'application des divers impôts peuvent favoriser une certaine forme d'intégration. Mais, finalement ce sont la rigueur de la politique monétaire et de la politique du crédit ainsi que l'élasticité de l'offre et de la demande interne et externe qui déterminent si, et dans quelle mesure, le niveau des prix des produits, et en corollaire le niveau du coût des facteurs, peuvent varier en fonction de la modification des impôts.

c) Les impôts une fois intégrés ne sont plus à l'avenir l'objet de la « répercussion », qui est un processus dynamique. Des modifications intervenant dans les quantités ou les structures de l'offre et de la demande, dans les prix, les qualités ou les salaires, ne doivent plus être considérées comme un effet de l'impôt, mais doivent être attribuées à d'autres causes. Il est seulement certain que chaque montant perçu par le fisc sur quelque matière imposable que ce soit et auprès de quelque personne physique ou morale que ce soit, réduit, toutes choses égales par ailleurs, la part du produit national disponible pour la consommation privée et par-là même la possibilité des citoyens de participer soit à la consommation, soit à la production (investissements) comme ils auraient pu le faire sans l'existence de cet impôt.

⁽¹⁾ Ursula K. Hicks : "The terminology of tax analysis." *Economic journal*, vol. LVI, n° 221 (mars 1946) paru dans : "Readings in the economics of taxation", Londres 1959, p. 214.

⁽²⁾ Henri Wibault : « L'impôt direct et l'impôt indirect » dans *Annales de droit*, tome XXVI/3/1966, p. 238 et suiv.

⁽³⁾ Cf. Wibault, *op. cit.*, p. 237.

II — IMPÔTS SUR LA FORMATION DES REVENUS ET IMPÔTS SUR L'UTILISATION DES REVENUS

La classification en impôts directs et indirects en fonction du processus de perception a récemment causé des difficultés croissantes à la science des finances. Du fait de la rationalisation et de la modernisation des méthodes de perception, certains impôts ou éléments d'impôts, traditionnellement considérés comme directs, ont dû être classés parmi les indirects. On peut citer, à titre d'exemple, la technique de la retenue à la source, par laquelle des éléments de l'impôt sur le revenu (impôts sur les salaires, impôts sur les revenus du capital) ne sont plus perçus auprès du contribuable qui bénéficie du revenu, mais auprès de celui qui le verse. Le fait qu'il s'agit tout de même d'impôts « directs », c'est-à-dire, d'impôts sur le revenu, n'est cependant pas contesté. Par ailleurs, il existe des taxes qui sont certes perçues directement auprès du contribuable visé, mais qui présentent les caractéristiques économiques d'un impôt indirect (taxe sur la consommation) : par exemple, la taxe sur les véhicules automobiles, la taxe de location, la taxe sur les chiens, éventuellement aussi certains impôts sur les mouvements de capitaux. Si l'on suit les démonstrations de Wibault⁽¹⁾, la classification des droits de succession et de l'impôt sur les donations est également controversée : alors que Wibault les décrit au paragraphe 1 de la page 241 comme impôts directs, ils apparaissent au paragraphe 3 comme impôts indirects, conformément au régime belge.

Pour remédier à ces difficultés, la science des finances a élaboré une classification des impôts qui, toutefois, se rapproche encore étroitement de celle que nous venons de mentionner. Elle distingue entre « impôts sur la formation des revenus » et « impôts sur l'utilisation des revenus ». Cette classification est aussi employée par le comité fiscal et financier⁽²⁾. Il n'est plus question ici de mode de perception ou de distinction entre celui qui paie l'impôt et celui qui le supporte. Le thème discuté de la répercussion possible de l'impôt n'est plus repris dans la classification ; on partira, des deux points d'application possibles de l'imposition dans le circuit économique. Il est, néanmoins, regrettable que, dans la plupart des pays, les législateurs ne se soient pas bornés à développer les impôts, soit en fonction du critère du revenu formé, soit en fonction du revenu dépensé. Pour l'essentiel, il existe deux autres groupes d'impôts dont la classification pose plus ou moins de problèmes : en premier lieu, les impôts sur la fortune et ceux sur les propriétés bâties et non bâties, et,

en second lieu, les impôts sur les mouvements de capitaux et l'accroissement de la fortune. Si l'on considère que les premiers doivent être, selon la volonté du législateur, une charge supplémentaire frappant les revenus dits « fonciers », ils entrent aisément dans la catégorie des impôts sur la formation des revenus. Il en va différemment des seconds, dont la « classification systématique » est également considérée comme « problématique »⁽¹⁾ par le Comité fiscal et financier, qui les traite en conséquence comme un (troisième) groupe particulier. Il s'agit effectivement pour ce groupe d'impôts (appelés de façon significative « droits d'enregistrement » dans les pays d'expression française) d'une imposition ne frappant ni une utilisation ni une formation des revenus mais bien plutôt événements subi ou voulu portant des conséquences juridiques (production de capitaux, héritages, donations) et des cessions de biens, qui se situent entre la formation et l'utilisation des revenus. Les impôts sur l'accroissement de la fortune, au sens étroit du terme, qui supposent comme matière imposable une augmentation de la valeur de certains éléments de la fortune, sans en attendre la réalisation, pourraient, à mon avis, être rangés sans inconvénient dans le groupe des impôts sur la formation des revenus, au même titre que les impôts courants sur la fortune.

La distinction entre les impôts sur la formation et ceux sur l'utilisation des revenus a son importance, comme nous le verrons plus tard, dans le cadre de la comptabilité nationale⁽²⁾.

Après avoir proposé la répartition en impôts sur la formation des revenus et en impôts sur l'utilisation des revenus, le Comité fiscal et financier donne à la page 25 de son rapport des explications qu'il faut bien considérer comme une regrettable confusion des notions. On y lit en effet : « Par analogie avec la distinction jadis usuelle « impôts directs », « impôts indirects », on admet que les impôts sur le revenu et la fortune ne sont répercutables que partiellement et assez difficilement — si tant est qu'ils le soient — tandis qu'on admet que la répercussion des impôts sur l'utilisation des revenus est voulue par le législateur, et qu'elle est en règle générale réalisée. Mais, indépendamment du fait que ces hypothèses ne sont pas entièrement incontestées, il faut souligner que les impôts dits « sur le rendement » (impôts sur les propriétés bâties et non bâties, impôts sur les professions commerciales et industrielles et

⁽¹⁾ Wibault, *op. cit.*, p. 241.

⁽²⁾ CEE : *Rapport du Comité fiscal et financier*, Bruxelles, 1962, p. 28.

⁽¹⁾ CEE : *Rapport du Comité fiscal et financier*, p. 25.

⁽²⁾ Cf. aussi Ursula K. Hicks, *op. cit.*, p. 217 et suiv.

éventuellement, impôts autonomes sur les revenus du capital), le plus souvent classés parmi les « impôts sur le revenu et la fortune », ne sont pas assimilables aux impôts sur le revenu proprement dits. Il faut, au contraire, surtout les considérer comme des éléments de coût de revient répercutés dans une large mesure. » Par ce biais, le Comité fiscal et financier

réintègre comme élément de classification le critère controversé de la répercussion. Le Comité présente ainsi, de facto, la classification choisie par lui comme d'autant plus insuffisante, et même inutilisable que, au moins en ce qui concerne le groupe des impôts sur la formation des revenus, ce dernier englobe des impôts très différents à définir économiquement.

III — IMPÔTS PARTIELS ET IMPÔTS GÉNÉRAUX

Pour les besoins de l'analyse économique des incidences de l'impôt, Ursula K. Hicks⁽¹⁾ propose de distinguer les impôts dits partiels de ceux dits généraux (partial and general taxes) selon qu'il est possible d'évaluer leurs effets économiques au moyen d'une analyse partielle ou générale.

Un impôt déterminé peut ainsi, au cours des années, passer d'un groupe à un autre, du gré des changements de structure de la production ou de la consommation. En principe, un impôt général (impôt sur le revenu, taxe sur le chiffre d'affaires) devrait être soumis, en tant que « general tax », à l'analyse totale, tandis que les effets d'une taxe spécifique sur la consommation (alcool, tabac, café) peuvent à juste titre être déterminés en tant que « partial tax »

(1) Ursula K. Hicks, *op. cit.*, p. 220 et suiv.

au moyen de l'analyse partielle. Toutefois, les relations se modifient : en particulier, des impôts spécifiques peuvent avoir une signification telle que seule l'analyse totale peut être propre à en étudier les effets, notamment, quand les effets produits sur la formation de la fortune et les investissements par l'introduction ou la transformation d'un tel impôt sur les marchés voisins, prennent une certaine importance.

Il apparaît immédiatement que cette classification des impôts adaptée aux finalités de l'analyse économique ne recouvre en aucune manière les classifications précédemment mentionnées. Elle est en outre conçue de façon si spéciale pour l'analyse de la théorie économique qu'elle ne peut être envisagée comme possibilité de classification utilisable pour les besoins de la CEE.

IV — LA CLASSIFICATION DES IMPÔTS SELON MÖLLER

Möller prend pour modèle de groupement des impôts, qui sert de base à son étude « Principe du pays d'origine et du pays de destination »⁽¹⁾, le circuit économique.

Ce groupement témoigne donc, comme nous le verrons, d'une étroite parenté avec la classification introduite récemment par la science des finances en impôts sur la formation des revenus et impôts sur l'utilisation des revenus. Toutefois, la terminologie de Möller s'attache aux flux concrets des biens et des services et non pas comme la science financière aux flux monétaires qui reflètent ces derniers. Partant du fait que nous intéressent, en premier lieu, les effets des impôts « qui entraînent une modification de la production, du commerce, de la consommation et des investissements, ainsi que des importations et exportations et qui se reflètent donc dans les flux de biens et services du circuit économique »⁽²⁾, Möller choisit parmi les catégories d'impôts possibles, celles qui touchent soit des prestations des facteurs de production, soit des biens (produits, consommés, achetés ou vendus). L'origine de l'imposition est chaque fois le transfert d'un bien ou d'un service. Dans chaque cas le donneur ou le preneur peut être imposé. Il en résulte quatre catégories d'impôts :

- 1) Les impôts sur la mise en œuvre des facteurs : impôts sur les prestations des facteurs de production, perçus auprès de ces facteurs.
- 2) Les impôts sur l'utilisation des facteurs : impôts sur les prestations des facteurs de production, perçus auprès du bénéficiaire des prestations (producteur).
- 3) Les impôts sur les ventes : impôts sur les produits, perçus auprès du vendeur (producteur).
- 4) Les impôts sur les achats : impôts sur les produits, perçus auprès de l'acheteur (consommateur).

Pour comprendre cette classification, il importe de bien se représenter la relation suivante : consommateurs = ménages = facteurs (personnes offrant travail, sol ou capital). Il faut également noter que les impôts sur les ventes et les achats ne concernent pas seulement, par principe, les biens de consommation, mais aussi les biens d'investissement.

La base de calcul de l'assiette est chaque fois le prix de la prestation du facteur ou celui du produit. Dans

le cas de l'impôt sur la vente, dans un processus vertical de production, on ne peut évoquer comme base d'évaluation que la création de valeur aux différents stades de production. Si l'on prend pour modèle tous les impôts spécifiques et généraux (taxe unitaire, sans aucune exonération) l'impôt sur la vente devient ainsi, sous la forme d'un impôt sur la création de valeur, techniquement identique à l'impôt sur l'utilisation des facteurs. En effet, la création de valeur est égale à la somme des rémunérations des facteurs payée par le producteur. De plus, pour ce cas-type, dans une économie *fermée*, tous les impôts sont équivalents du point de vue de leurs effets économiques.

Ce n'est que dans une économie ouverte qu'ils se distinguent par leur incidence sur les relations économiques internationales. Même si ce cas-type d'impôts généraux et proportionnels se rencontre rarement dans la réalité, cette réflexion théorique a toutefois de l'importance, lorsque l'appréciation de l'incidence des impôts sur le commerce extérieur devient une question essentielle. Le tableau suivant⁽¹⁾ résume la classification de Möller et donne également dans sa moitié inférieure une première indication sur les différents effets produits par des impôts-types généraux et proportionnels sur le commerce extérieur, que nous venons d'évoquer.

En même temps, on voit clairement les rapports de la classification de Möller avec celle de la science des finances.

Le fait que les impôts existants ne sont, en réalité, ni généraux ni proportionnels, mais excluent certains biens et services imposables en principe et en frappent d'autres de manière différenciée ou progressive, complique certes considérablement l'analyse des incidences de l'impôt, sans toutefois empêcher la répartition des impôts dans la classification mentionnée plus haut. Voici quelques exemples illustrant cette remarque.

1. L'impôt sur la mise en œuvre des facteurs est, par excellence, l'impôt sur le revenu des personnes.
2. L'impôt sur l'utilisation des facteurs est, par exemple, l'impôt sur les professions industrielles, commerciales et artisanales, particulièrement évidente dans la composante de l'impôt sur la masse des salaires.

3. Est un impôt sur les ventes, tout impôt sur la production (ou le chiffre d'affaires) perçu sans tenir compte de celui — ressortissant ou étranger — à

(1) Hans Möller : *Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip*. « Contribution à l'étude des effets de l'impôt sur les relations économiques internationales dans la perspective du Marché commun », dans : *Finanzarchiv*, nouvelle série, volume 27, cahier 3 (juin 1968), p. 385-458.

(2) Möller, *op. cit.*, p. 389.

(1) D'après Möller, *op. cit.*, p. 392.

	Impôts généraux sur			
	Facteurs (obtention des revenus) perçus auprès des :		Produits (utilisation des revenus) perçus auprès des :	
	Ménages = facteurs	Producteurs	Producteurs	Ménages = consommateurs
	Impôt sur la mise en œuvre des facteurs	Impôt sur l'utilisation des facteurs	Impôt sur la vente ⁽¹⁾ rapporté à la création de valeur	Impôt sur l'achat, frap- pant les produits
Importation de biens	ne s'applique pas	ne s'applique pas	non	oui
Exportation de biens	ne s'applique pas	ne s'applique pas	oui	non
Importation de facteurs	non	oui	ne s'applique pas	ne s'applique pas
Exportation de facteurs	oui	non	ne s'applique pas	ne s'applique pas

Sont frappés par les impôts cités : oui ; ne sont pas frappés : non.

(¹) A la différence du tableau initial, l'impôt sur la vente n'est considéré ici qu'en tant qu'impôt à la production, c'est-à-dire d'impôt matérialisant le principe du pays d'origine. Seul l'impôt sur les achats matérialise le principe du pays de destination et constitue donc un impôt sur la consommation.

qui le produit (¹) est vendu (principe du pays d'origine).

4. Est un impôt sur les achats, tout impôt sur la production (ou le chiffre d'affaires) dont le recouvrement permet d'imposer tous les biens achetés sur le territoire où l'impôt est applicable, quelle que soit leur origine (principe du pays de destination).

Les formulations choisies pour les alinéas 3 et 4, illustrent un point critique des types d'impôts selon Möller. Pour les définir, il avait aussi évoqué chaque fois, en plus du bien ou du service taxé, la personne qui doit l'impôt, c'est-à-dire qui le paie. Il a déjà été démontré qu'une classification établie d'après le groupe de personnes immédiatement touché par le fisc ne permet plus, étant données les techniques modernes de recouvrement de l'impôt, de rassembler des impôts ayant le même caractère économique

(¹) Le « produit » peut être un bien de consommation ou un bien d'investissement.

(voir ci-dessus p. 8). C'est ainsi que les impôts sur les achats, au sens strict de la définition donnée, sont rares aujourd'hui ; la taxe sur les véhicules automobiles en constitue un exemple. Dans l'ensemble, les taxes sur la consommation (comme celles à la production) sont perçues auprès du vendeur. Nous avons déjà attiré l'attention sur la retenue à la source de certaines parties de l'impôt sur le revenu.

À cet égard, la classification de Möller présente des difficultés pratiques, mais elle fournit déjà une indication quant à la solution possible qui consiste à tenir compte de l'importance des impôts, en matière de commerce extérieur, solution qui sera envisagée au chapitre suivant.

En conclusion, il faut encore faire remarquer que — de même que pour la classification donnée par la science des finances — certains impôts, ceux sur les mouvements de capitaux, ne peuvent être intégrés dans une classification des impôts établie d'après le circuit économique.

V — LA CLASSIFICATION DES IMPÔTS SELON DES CRITÈRES RELATIFS AU COMMERCE EXTÉRIEUR

Alors que la classification des impôts selon Möller s'est révélée appropriée à l'analyse théorique des incidences de l'impôt aussi bien en économie ouverte qu'en économie fermée, il nous faut maintenant présenter une classification dérivée de ce schéma des impôts, qui se distingue de celle de Möller par le choix, comme point d'articulation, des incidences directes des impôts sur le commerce extérieur, comme l'indique déjà le tableau de la page 12 (1).

On a vu clairement dans le chapitre précédent qu'à chaque fois, deux catégories d'impôts sont plus liées entre elles qu'avec les autres : à savoir d'une part l'impôt sur l'utilisation des facteurs et celui sur les ventes (impôt sur la création de valeur, appliquant le principe du pays d'origine), et d'autre part l'impôt sur la mise en service des facteurs et celui sur les achats (création de valeur, appliquant le principe du pays de destination). Cette relation particulière tient manifestement à ce que les impôts des deux premiers groupes concernent tous la production intérieure — que ce soit à l'entrée ou à la sortie — sans considérer si elle est destinée à l'intérieur ou à l'étranger, ou si elle met en service des facteurs nationaux ou étrangers. Ceci est également caractéristique du « principe du pays d'origine », c'est-à-dire « d'un système qui appliquerait aux produits, où qu'ils soient livrés sur le Marché commun, les seules taxes sur le chiffre d'affaires du pays d'origine » (2). Inversement, les impôts des deux derniers groupes cités frappent exclusivement les personnes établies dans le pays en tant que détenteurs de revenus, consommateurs ou investisseurs, sans tenir compte du fait qu'elles mettent leur travail ou d'autres prestations de facteurs au service d'entreprises nationales ou étrangères ou qu'elles achètent des marchandises produites dans le pays ou importées. C'est là, de nouveau, une application caractéristique du « principe du pays de destination », c'est-à-dire « d'un système qui, par des exonérations à la sortie et des compensa-

tions à l'entrée, ferait supporter aux produits les taxes sur le chiffre d'affaires du pays de destination » (1). L'application des définitions de l'étude de Tinbergen à d'autres impôts, rapportés aux produits, que les taxes sur le chiffre d'affaires ne pose pas de difficultés. De même, l'imposition de certaines prestations de services imputables à la consommation (impôt sur les transports, les contrats d'assurance, etc.) ne pose pas, logiquement, de difficultés.

L'assimilation des impôts non rapportés aux produits ou rapportés aux prestations de services destinées à l'usage final peut toutefois ne pas ressortir clairement, sur le champ, de la définition de l'étude de Tinbergen, puisque celle-ci ne parle que des « produits » qui doivent supporter les impôts du pays, soit de destination, soit d'origine. Cependant, les deux principes d'imposition seraient réduits par là de façon inutile et — au moins dans un Marché commun englobant tous les marchés — inadmissible, aux impôts qui ont été inclus réellement ou hypothétiquement dans les prix des marchandises. C'est là que se fait de nouveau sentir l'influence de la conception traditionnelle selon laquelle les impôts dits directs, contrairement aux impôts dits indirects, ne seraient pas répercutables, conception au sujet de laquelle nous avons déjà pris position plus haut à la page.

Dans ce contexte, les termes de « principe du pays d'origine et du pays de destination » doivent par contre définir clairement quels sont les impôts d'un pays qui frappent la création de valeur réalisée dans ce pays (formation du revenu) sans tenir compte du pays auquel cette création de valeur est destinée, et quels sont les impôts d'un pays qui frappent l'utilisation du revenu dans ce pays (consommation au sens le plus large), sans tenir compte de l'origine de la création de valeur.

Dans cette optique, une variante du schéma de répartition des impôts de Möller donnerait le tableau suivant :

Il faut cependant attirer l'attention sur un glissement de sens en ce qui concerne le schéma de répartition des impôts de Möller et aussi celui de Neumark : tous deux décrivent comme impôts sur la formation du revenu ceux qui sont perçus sur les rémunérations des facteurs, soit auprès du producteur, soit auprès du propriétaire des facteurs, et comme impôts sur l'utilisation des revenus ceux qui sont perçus sur les produits, soit sous forme d'impôts sur les ventes

(1) Schulte M.D. : "The economic theory of the destination principle and the origin principle", dans : *Comparison and harmonization of public revenue systems, especially of fiscal systems*.

Institut international de finances publiques, congrès de Luxembourg, septembre 1963. York, Paris, Sarrebruck, p. 217 et suiv.

(2) Haute Autorité de la CECA : *Rapport sur les problèmes soulevés par les taxes sur le chiffre d'affaires dans le Marché commun*. Luxembourg, 1953, p. 7.

Des réserves ne peuvent être faites, dans cette définition, qu'à propos du terme « seules » (les taxes) ; bien entendu, il ne peut s'agir ici que des impôts qui pourraient frapper jusqu'au stade de la production les biens qui franchissent une frontière.

(1) *Idem*, p. 7.

<i>Principe du pays d'origine</i> Imposition de la création de valeur = de la formation du revenu		<i>Principe du pays de destination</i> Imposition de la consommation et des investissements = de l'utilisation du revenu	
Impôt sur l'utilisation des facteurs (impôt sur les entreprises)	Impôt sur la création de valeur en tant que taxe à la production (impôt sur les ventes)	Impôt sur la création de valeur en tant que taxe à la consommation (impôt sur les achats)	Impôt sur la mise en œuvre des facteurs (impôt sur le revenu)
Producteurs	Paient l'impôt :		Ménages = facteurs
	Producteurs	Ménages = consommateurs + investisseurs	

auprès du producteur, soit sous forme d'impôts sur les achats auprès du consommateur (ou de l'investisseur). Tant que l'on reste en économie fermée, où il n'existe donc aucun commerce extérieur, la base d'imposition est la même dans les deux cas (en supposant des impôts généraux proportionnels).

Dans une économie ouverte, au contraire, les rémunérations des facteurs payées par les producteurs, d'une part, et celles perçues par les facteurs nationaux, d'autre part, ne devraient pas coïncider, en règle générale, (à cause des échanges extérieurs des prestations de facteurs qui ne pourraient se compenser exactement que par hasard) ; de même les contre-valeurs de tous les biens vendus par les producteurs nationaux (y compris les biens d'investissements) et de tous les biens achetés par les consommateurs nationaux (investisseurs) ne coïncideront pas, en général, puisque les échanges extérieurs de biens ne pourraient, eux aussi, être équilibrés que par pur hasard.

L'assiette de l'impôt, déterminée par les taxes (couramment désignées comme impôts sur la formation du revenu et impôts sur son utilisation) a donc une

importance variable. En revanche, une conformité des bases de l'impôt⁽¹⁾ s'établit entre les impôts sur les achats et ceux sur la mise en œuvre des facteurs d'un côté, et entre les impôts sur les ventes et ceux sur l'utilisation des facteurs de l'autre, à savoir pour le deuxième cas l'ensemble de la production nationale, pour le premier cas, l'ensemble de la consommation augmentée des investissements. C'est pourquoi, il ne semble pas déplacé d'employer les termes d'impôt sur la formation ou d'impôts sur l'utilisation du revenu dans un sens autre que traditionnel, à savoir dans le sens du tableau ci-dessus, ou s'il faut absolument exclure d'éventuels malentendus, de parler d'impôts sur la création de valeur d'une part et d'impôts sur la consommation et les investissements d'autre part. Nous conserverons par la suite cette dernière terminologie. Par rapport au schéma de Möller, cette considération ne change rien à la composition des quatre groupes d'impôts. Elle ne change rien non plus à la difficulté de classer les impôts sur les mouvements de capitaux.

(¹) Bien entendu, seulement dans le cas-type d'impôts généraux et proportionnels.

La question de la valeur d'une classification des impôts ne peut être posée judicieusement que si l'on a établi auparavant avec le plus de précision possible quelles sortes de conclusions, d'aides ou de réponses sont attendues de cette classification.

Le mandat qui est à l'origine de cette étude cite un ensemble d'éléments auxquels la classification souhaitée doit servir :

1. L'harmonisation des systèmes fiscaux à l'intérieur des États membres de la CEE.
2. La politique économique générale (coordonnée).
3. La politique conjoncturelle (coordonnée).
4. La politique fiscale.
5. La politique budgétaire.
6. La comptabilité nationale.

Par leur nature, quatre des six points de cet ensemble sont étroitement apparentés : à savoir ceux qui concernent la politique économique et certains domaines particuliers importants de la politique économique. La part élevée du produit national dont disposent actuellement les pouvoirs publics en la prélevant annuellement sur le secteur privé de l'économie et en la lui rendant, ne permet plus de séparer, même en pensée, la politique fiscale et budgétaire d'un côté et, de l'autre, la politique économique générale englobant toutes les politiques spécifiques (politique conjoncturelle, monétaire, industrielle, agricole, sociale, régionale, etc...) — Au contraire : après qu'une loi-cadre fixant les formes de l'activité économique privée a été promulguée et reconnue dans son principe ⁽¹⁾, par exemple, sous forme de code de commerce (liberté des activités industrielles, commerciales et artisanales, de règles de concurrence (droit des ententes), de règlement des contrats (droit du commerce et des sociétés), d'organisation du circuit commercial de l'argent (législation sur le change, les chèques, les banques, les assurances), de règlement des industries indépendantes (droit du travail). Une fois donc que ce cadre juridique peut et doit être considéré comme établi, le poids de l'influence de l'État sur la vie économique repose essentiellement sur des dispositions qui se traduisent par des recettes et/ou des dépenses du budget de l'État. Les considérations de politique économique ne peuvent donc plus aujourd'hui négliger le budget, ne serait-ce qu'en raison de son volume ; celui-ci est bien plutôt devenu,

dans la pratique et de par sa nature, un instrument de politique économique par excellence.

Ces réflexions appellent les conclusions suivantes :

a) Actuellement — contrairement aux thèses de la science financière du XVIII^e et même du XIX^e siècle — une classification des impôts ne doit pas répondre, en premier lieu, aux exigences techniques de l'administration des finances, mais avant tout au fait que le système des impôts et des dépenses joue le rôle d'un instrument économique.

b) Il faut supposer qu'une telle classification *uniforme* des impôts ne peut, à elle seule, avoir un sens pour l'ensemble du secteur des politiques économiques, mais qu'elle semble même obligatoire, compte tenu de l'interdépendance des politiques spécifiques.

Il en va autrement des points 1 et 6 de la série qui ne sont, du reste, pas non plus comparables entre eux.

Pour sa part, la comptabilité nationale représente aussi une aide pour la politique économique. Les problèmes qu'elle pose sont ceux de la logique statistique. Il faut retenir que cette logique doit s'appuyer sur des données de l'ensemble de l'économie ; données qui sont en même temps des grandeurs-clefs du processus économique : revenu national, produit national, consommation, investissements, épargne. On pourrait imaginer qu'une classification des impôts adaptée aux besoins de la comptabilité nationale diffère de celle qui doit servir les nécessités de la politique économique. Par ailleurs, la fonction de la comptabilité nationale suggère qu'il y a lieu de mettre également à son service la classification choisie en raison des exigences de la politique économique.

L'aspect de l'harmonisation des impôts occupe une position toute particulière. Il ne s'agit plus ici d'un processus se développant sans limites, comme pour la politique économique, ou de l'établissement également continu de statistiques générales — voué à la continuité en raison même de la comparabilité des chiffres — mais d'une modification progressive de faits économique-juridiques importants, qui prendra fin un jour. Établir une classification des impôts adaptée à cet objectif semble spécialement difficile. Il serait tentant de concevoir une classification qui exprime l'urgence relative de l'harmonisation des divers impôts, eu égard aux objectifs de la CEE. Mais d'après quels critères faut-il établir et apprécier cette urgence ? Si l'on suppose donnés et généralement acceptés les objectifs de la CEE, à savoir la

(¹) Exception faite des modifications souhaitables qui ne touchent pas, par principe, la structure du système économique que les pays intéressés ont choisi.

création d'un marché intérieur unifié des six États membres pour tout ce qui fait l'objet d'échanges (biens, prestations de services, capitaux et main-d'œuvre), marché qui ne serait plus divisé par les classiques barrières commerciales et qui serait régularisé par une concurrence sans distorsion — et si l'on fait abstraction des différences qui existent encore dans les règles économique-juridiques dans les États membres ⁽¹⁾, d'après les explications données plus haut, la politique fiscale et budgétaire de chaque État reste l'instrument le plus approprié pour exercer une influence même sur les échanges entre les États de la CEE. L'inégalité des systèmes d'impôts et de dépenses amène forcément les sujets de l'économie des États membres à entrer en concurrence les uns avec les autres sur la base de charges fiscales différentes et/ou de subventions sur quelque marché que ce soit. Sur le plan économique, on ne peut juger ces inégalités autrement que les droits de douane, les subventions à l'exportation, etc., même si leur incidence semble au premier abord plus diffuse et moins évidente.

Il ressort de ces considérations que — tant que subsistent des inégalités dans les systèmes fiscaux des États membres de la CCE ⁽²⁾ — un marché intérieur unifié n'est pas réalisé, mais que les relations économiques des États membres entre eux continuent à être des relations de commerce *extérieur*.

L'objection selon laquelle des différenciations fiscales existent aussi à l'intérieur des États membres est valable, mais elle ne peut néanmoins modifier la conclusion. La nature et l'étendue de ces différenciations à l'intérieur d'un État se distinguent nettement des inégalités fiscales sur l'ensemble du territoire du Marché commun ; en outre, elles concernent des impôts dont le domaine d'incidence est géographiquement limité, ou bien elles résultent déjà — dans la majorité des cas — d'une certaine politique économique réalisée à l'aide de moyens fiscaux.

Si l'on reconnaît que des systèmes fiscaux nationaux différents donnent au commerce entre des États qui

⁽¹⁾ Pour lesquelles il est d'ailleurs prévu un rapprochement spécial.

⁽²⁾ Étant donné qu'il s'agit ici du problème particulier de la classification des *impôts*, on n'évoquera pas davantage les différents systèmes de dépenses, qui ne doivent cependant pas être sous-estimés.

constituent par ailleurs une union douanière et une communauté économique, un caractère de commerce extérieur, les effets de l'imposition sur le commerce extérieur deviennent du plus grand intérêt. Cette affirmation est d'autant plus vraie que l'on suppose les États membres préoccupés de franchir aussi, par l'« harmonisation » de leurs systèmes fiscaux, cette dernière étape qui les sépare encore d'un « marché intérieur commun ».

Pour les besoins de l'harmonisation des systèmes fiscaux des États membres, il serait souhaitable de disposer d'une classification des impôts qui permette, en premier lieu, de reconnaître l'importance pour le commerce extérieur, et la portée des différentes sortes d'impôts.

En même temps, une telle classification garderait sa raison d'être, même dans un avenir plus lointain, où l'harmonisation fiscale au sein de la CEE pourrait être réalisée, du point de vue de la politique économique générale, et, alors bien entendu, en matière de commerce avec les pays tiers. Car, ainsi que nous le verrons plus loin en détail, l'efficacité plus ou moins grande d'une modification des impôts sur le plan de la politique économique dépend entre autres aussi du fait que cette modification exerce directement ses effets sur la concurrence avec les pays tiers (imposition d'après le principe du pays d'origine) ou ne les exerce pas (imposition d'après le principe du pays de destination). L'orientation des impôts, en fonction du commerce extérieur, décide alors, notamment, de la modération ou de la fermeté relatives de l'intervention de la politique fiscale et des chances qui s'offrent d'atteindre effectivement le but poursuivi par cette intervention.

Il faudrait donc chercher pour les besoins de la Communauté économique européenne une classification des impôts qui :

a) mette en évidence les effets des impôts sur le commerce extérieur,

b) soit capable de représenter, sous ses différentes formes d'incidence, l'instrument de politique économique (au sens le plus large) que le système fiscal met à la disposition de l'État,

c) réponde en même temps aux exigences de la logique statistique, qui permettent d'inclure les diverses sortes d'impôts dans la comptabilité nationale.

a) Impôts directs et impôts indirects

Si la répartition en impôts directs et indirects est effectuée, au sens strictement administratif, c'est-à-dire, en fonction de la méthode réelle de recouvrement, une telle classification ne peut précisément renseigner que sur cette méthode de recouvrement. Des particularités comme le procédé de retenue à la source, la perception de la taxe sur les véhicules automobiles ont déjà été évoquées (cf. p. 8).

A propos des incidences sur le commerce extérieur, cette classification ne peut rien révéler, ou du moins rien de suffisant. Il serait en tout cas nécessaire d'avoir des informations supplémentaires permettant de savoir si les impôts dits indirects obéissent au principe du pays d'origine ou à celui du pays de destination, ou bien si les impôts dits directs concernent la production ou le revenu des personnes. A propos des incidences sur l'ensemble de l'économie, la classification établie d'après la technique de recouvrement fournit également peu d'indications. Sans doute, un mode précis de recouvrement de l'impôt peut-il favoriser certains effets plus que d'autres, mais il est impossible d'être formel à ce sujet, surtout lorsqu'une considération à plus long terme s'impose. Ces informations supplémentaires doivent indiquer au minimum l'élément matériel imposable et, comme pour les incidences de l'impôt sur le commerce extérieur, donner des détails sur le groupe des personnes ou des biens sujets à l'impôt (impôt sur les personnes ou sur les biens, principe du pays d'origine ou principe du pays de destination), quand il faut se prononcer sur de possibles incidences économiques. Les besoins de la comptabilité nationale, dont la logique exige une ventilation des impôts d'après leur nature économique, ne peuvent pas non plus être pris en considération par une classification établie uniquement d'après la technique de recouvrement. Aucune autre preuve n'est nécessaire pour montrer qu'une classification des impôts, utilisable dans le sens défini, ne peut découler de l'association longtemps controversée, réfutée aussi entre-temps (voir plus haut p. 7) de la classification en impôts directs ou indirects avec la thèse selon laquelle les premiers ne seraient pas répercutables sur les prix, tandis que les seconds le seraient régulièrement. Cette impossibilité ne sera modifiée en rien par le fait que de telles associations d'idées ont pu être le fondement des dispositions qui ont été intégrées dans des traités internationaux importants, tels les articles 98 et 99 du traité de la CEE, les articles II, III et XVI du GATT, ou les décisions C(55)6 du 14 janvier 1955 et C(58)271 du 17 février 1959

du Conseil de l'OECE. Ces textes officiels n'autorisent qu'une interprétation des notions d'impôts « directs » et « indirects », dégagée de l'idée de répercussion, et donnent donc uniquement des renseignements sur l'assiette de ces impôts. Elle pourrait s'exprimer à peu près ainsi : impôts « non rapportés aux produits » et « rapportés aux produits », à condition de ne pas limiter le mot « produit » dans ce contexte à des objets ou même uniquement à des produits finis, mais d'y inclure aussi les prestations. Au fond, les dispositions citées (excepté l'article 99 du traité de la CEE) ne servent qu'à délimiter les impôts qui, par des mesures précises, peuvent être soumis au principe dit de l'imposition dans le pays de destination, pour le trafic des marchandises franchissant une frontière. Cette opinion est confirmée par le fait qu'il n'a presque jamais été tenté de soumettre à un procédé de compensation aux frontières, comme c'est le cas pour la taxe sur le chiffre d'affaires etc., l'impôt retenu à la source sur les traitements et salaires, qui est un impôt indirect par son mode de recouvrement, ou les droits des successions qui ont été considérés jusqu'ici comme des impôts indirects.

Dans ce contexte, il faut encore faire remarquer qu'une classification qui se fonde sur la question de savoir si un tel procédé de compensation aux frontières est techniquement possible ou non pour les impôts intéressés, ne peut de ce fait être valable, car les possibilités techniques de ce procédé dépendent en grande partie de la structure technique de l'impôt concerné, spécialement de sa base d'évaluation et des éventuelles différenciations. Aussi, la compensation aux frontières n'atteint-elle généralement, de façon injustifiée, que l'échange de *marchandises* entre États, sans pour autant le saisir de manière satisfaisante sur tous les plans. Il faudra encore examiner pourquoi le procédé inverse — établir une classification d'après les impôts du pays de destination et du pays d'origine où la compensation fiscale matérielle « à la frontière » n'est plus qu'une possibilité de technique de recouvrement parmi d'autres — promet plus de succès.

b) Impôts sur la formation et impôts sur l'utilisation des revenus

Cette distinction, déjà traitée au chapitre 2 dans son interprétation courante et étroitement liée à la répartition en impôts directs et indirects, peut également être qualifiée de distinction entre impôts (frappant le revenu) sur les dépenses et sur les bénéfices. Elle ne donne pas directement de renseignements au

sujet des effets des différents impôts sur le commerce extérieur. De plus amples informations seraient de nouveau nécessaires pour savoir si l'imposition concerne le revenu des personnes ou bien les moyens de production ou leurs bénéficiaires, ou si c'est le principe du pays d'origine ou celui du pays de destination qui s'applique pour chaque impôt.

Cette classification fait ressortir quelques effets généraux sur l'économie ; elle permet, par exemple, de voir si un relèvement des impôts réduit directement les moyens dont disposent les acheteurs de biens et de services de toutes sortes, ou bien si, pour des revenus et des bénéficiaires tout d'abord constants, un renchérissement fiscal des marchandises limite la demande quantitative. Comme les effets primaires d'une variation de l'impôt sur le niveau des prix et des revenus peuvent avoir quelque importance selon la situation économique et peuvent aussi, dans certaines circonstances, en relation avec la politique des prix et la politique monétaire, déterminer la manière dont l'impôt est absorbé, ces informations qui découlent d'une classification des impôts sont essentielles ; en aucun cas, il ne faudrait y renoncer. Cependant le groupe des impôts sur la formation des revenus, en particulier, contient deux composantes trop divergentes pour qu'il puisse être choisi, du point de vue de l'économie interne, comme groupe de base suffisamment homogène : ce sont d'une part les impôts sur le revenu des ménages (y compris l'impôt sur la fortune frappant la fortune privée) et d'autre part, les impôts sur les bénéficiaires industriels et commerciaux (et sur la fortune employée à des fins industrielles et commerciales). Même le groupe des impôts sur l'utilisation des revenus peut contenir des impôts spécifiques devant être jugés différemment, selon qu'ils sont perçus d'après le principe du pays de destination ou d'après celui du pays d'origine, ou qu'ils mettent automatiquement en pratique ces principes du fait de leur structure technique. Mais une distinction entre ces groupes explique seulement si une modification fiscale touche d'abord et surtout, dans une économie, le secteur de la production ou celui de la consommation et des investissements, conclusion dont l'importance pour l'aménagement de l'impôt en fonction de la politique économique est évidente.

La répartition en impôts sur la formation des revenus et en impôts sur l'utilisation des revenus peut, en principe, suffire aux besoins de la comptabilité nationale, notamment pour distinguer le produit national brut au coût des facteurs du produit national brut aux prix du marché (1).

Un des « inconvénients » de cette répartition a déjà été évoqué plus haut : c'est l'impossibilité de classer les impôts sur les mouvements de capitaux (droits

d'enregistrement, etc...) dans l'un des deux groupes. Ce désavantage nuira sans aucun doute à la cohérence du système. Toutefois ce fait peut aussi être considéré comme positif. Il souligne que les impôts cités ne concernent pas des éléments du secteur de la production ou encore de la consommation ou des investissements, qu'ils ne concernent donc pas à proprement parler, des faits économiques. Il s'agit, au contraire, de taxes en rapport avec des faits juridiques particuliers et devant être jugés séparément, auxquels ne sont inhérentes, ni une création, ni une consommation de valeur. Ainsi, se détache plus nettement leur fonction d'instrument de politique économique (comparée à celle d'autres impôts). On ne peut influencer, grâce à eux, sur les éléments du circuit économique, tels que la conjoncture, l'emploi, le niveau des prix ou la croissance économique (indirectement par l'influence exercée sur les investissements), mais plutôt sur l'édification juridico-structurelle de l'économie privée, la présence ou l'absence de certaines formes d'entreprises, la concentration des initiatives des entrepreneurs, etc.

Cet utile « inconvénient » est d'ailleurs commun à toutes les classifications d'impôts dérivées du circuit économique. Il vaut spécialement pour les deux classifications établies d'après l'incidence sur le commerce extérieur. (Voir plus haut IV et V ainsi que plus loin c) et d.)

c) La classification des impôts selon Möller

La classification des impôts, selon Möller, en impôts basés sur la mise en œuvre des facteurs, sur l'utilisation des facteurs, sur les ventes et sur les achats, permet, contrairement aux classifications étudiées jusqu'ici, d'avoir un aperçu relativement rapide même des effets possibles sur le commerce extérieur lors de la modification d'un impôt précis (voir la moitié inférieure du tableau p. 12). Elle vise néanmoins d'abord à illustrer les effets économiques généraux des modifications fiscales. En voici quelques exemples :

1) En modifiant l'impôt général sur le revenu, l'État accroît ou réduit directement les rémunérations nettes des facteurs nationaux, sans toutefois modifier directement les prix des facteurs pour les producteurs (= coûts des facteurs), donc sans exercer une influence directe sur les coûts de production des biens. Bien plus, c'est aux facteurs (bénéficiaires de revenus) qu'il appartient de montrer comment ils entendent réagir à la réduction (ou à l'accroissement) de revenus par un changement massif de leur demande en matière de consommation, par un changement de leur offre d'épargne (= demande d'investissements), et/ou par un changement de leur offre dans le domaine des prestations de facteurs. En ce qui concerne cette dernière réaction à attendre des bénéficiaires,

(1) Cf. Ursula K. Hicks, *op. cit.*, p. 218 et suiv.

ficiaires de revenus, il faudra tenir compte, dans le cas des impôts sur la mise en service des facteurs, des différentes difficultés connues : l'expérience enseigne que dans certains domaines de l'offre de prestations, la réaction est inverse ; le caractère peu divisible de cette offre pose un problème ; le facteur foncier — et éventuellement ses prestations — ne peuvent être accrus que de façon limitée, la mobilité du facteur capital — comparée à celle du facteur travail ou du facteur sol — est assez grande.

Normalement, il devrait être plus facile de prévoir les effets produits sur la demande en matière de consommation et l'offre en matière d'épargne, surtout dans le cas d'un changement général des impôts dans ce groupe.

On peut faire ici quelques remarques préliminaires : les impôts sur la mise en service des facteurs sont des impôts dont l'État dispose pour ralentir ou stimuler globalement la conjoncture, spécialement lorsque la demande intérieure de consommation en semble le point de départ approprié. L'État évite ainsi en grande partie d'exercer une influence directe sur ses relations commerciales avec l'extérieur ; seule l'offre en matière de prestations de facteurs nationaux à l'étranger en est touchée directement et il faut compter, en outre, sur le fait que la décision *d'exporter* les prestations de facteurs n'est liée que dans une faible mesure à l'imposition nationale sur le revenu. Comme l'impôt opère une transformation nette sur le revenu, sans toucher directement les prix des biens ou des facteurs, cet instrument de politique économique devrait être pris en considération, même pour la stabilité des prix — parallèlement à une politique conforme de la banque d'émission. En tant qu'impôts sélectifs — qu'ils soient spécifiques, généraux ou différenciés — les impôts sur la mise en œuvre des facteurs conviennent, en premier lieu, pour une politique nationale de répartition des revenus (politique sociale), pour laquelle il semble d'ailleurs souhaitable d'affecter le moins possible les relations de commerce extérieur. Des impôts spécifiques, c'est-à-dire des impôts qui ne frappent que certaines prestations de facteurs ou catégories de prestations (impôt sur la fortune conçu comme charge supplémentaire pour le revenu foncier, *s'ajoutant* à l'impôt sur le revenu frappant les bénéfices de la fortune), permettent également, sans porter directement atteinte aux relations de commerce extérieur, d'agir sur la structure économique interne et éventuellement aussi sur l'offre de facteurs et le degré d'utilisation des facteurs disponibles. Le fait que les exportations de facteurs sont les seules à être touchées directement par les impôts sur la mise en service des facteurs prouve qu'on a là, si on l'emploie de manière sélective, un instrument pour freiner ou stimuler l'exportation des prestations de facteurs (imposition accrue ou réduite des revenus étrangers provenant de capitaux ou d'autres biens).

Exception faite de ce dernier point, tous les changements fiscaux possibles dans ce groupe ont ceci de commun qu'ils n'interviennent pas dans le commerce extérieur du pays mais n'intéressent les postes de la balance des opérations courantes qu'indirectement « en conformité avec le marché ». Il est à peine besoin de redouter des discriminations internationales ; aussi les instruments de politique économique dont nous venons de parler ici ne sont-ils, à juste titre, aucunement cités en relation avec les interdictions de discriminations fiscales du GATT ou les décisions correspondantes de l'OECE/OCDE.

Les impôts sur la mise en œuvre des facteurs relèvent d'ailleurs des accords internationaux sur la double imposition. Ces accords règlent les questions, certes fort complexes, qui se posent à un bénéficiaire de revenus des États parties pour savoir, quand et dans quelle mesure, il est imposable. Le principe est cependant, en règle générale, le suivant : le contribuable est imposé à son domicile — qui doit être défini — comme les ressortissants de ce pays, et cela seul est déterminant pour juger d'un impôt comme instrument de politique économique, et non pas le partage parfois inégal de la recette fiscale individuelle entre deux États.

2) Si l'État transforme son impôt général sur l'utilisation des facteurs (par exemple la taxe sur les exploitations industrielles ou commerciales), il exerce une influence directe sur les coûts de production des entreprises nationales. Dans le cas d'un relèvement des impôts, celles-ci chercheront à augmenter les prix des marchandises, ou si ce n'est pas possible (ou ne semble pas conseillé pour les marchés d'exportation), elles devront subir des pertes de bénéfices.

Une répercussion uniforme de l'impôt sur les facteurs de production est, sans doute, particulièrement difficile : une réduction des rémunérations brutes des travailleurs ne serait tolérée qu'en période de chômage grave. C'est plutôt le facteur « capital propre » qui court le plus grand risque. En général le facteur exerce aujourd'hui sur la politique d'ensemble des entreprises (programmation de la production, des prix et des débouchés) une influence plus forte que celle du facteur travail. De toutes façons, un relèvement fiscal réduirait immédiatement ou à plus long terme la capacité concurrentielle des industries nationales, en portant préjudice aux moyens propres disponibles pour les investissements. La situation est inversée dans le cas d'une réduction des impôts.

L'impôt général sur l'utilisation des facteurs est donc, le cas échéant, l'instrument approprié d'une politique conjoncturelle devant agir rapidement pour freiner un accroissement brusque des investissements ou, au contraire, les stimuler, d'autant plus que l'amélioration ou la dégradation de la capacité concurrentielle des entreprises nationales produit également tous

ses effets sur les échanges extérieurs : les exportations de biens en sont affectées tout autant que le marché national alors que les importations de biens ne sont pas touchées. L'efficacité de l'instrument est ainsi accrue dans le cas où l'industrie nationale est en partie protégée par des charges fiscales sur les importations et/ou des exonérations sur les exportations. L'incidence illimitée de la réforme fiscale, même dans les rapports avec les concurrents étrangers, maintiendra d'ailleurs à un niveau relativement bas les modifications des prix des marchandises, et à un niveau d'autant plus bas que les marchés extérieurs seront plus importants que les marchés intérieurs ou que la part des importations sur le marché intérieur sera plus grande.

Si, dans le groupe des impôts sur l'utilisation des facteurs, il est perçu des impôts spécifiques ou différenciés, ces derniers constituent, pour les raisons que nous venons d'énoncer, des instruments parfaits pour influencer sur la structure de la production nationale, la répartition géographique de la production dans le pays (impôts sur les exploitations industrielles et commerciales, différenciés selon la région) et aussi sur l'utilisation et la combinaison des facteurs de production existants. Il est possible d'orienter la conjoncture dans certaines branches, de mobiliser des réserves de production dans différents secteurs de l'économie ou dans différentes régions.

Ces mesures fiscales ne soulèvent pas directement de problèmes internationaux de discrimination — bien qu'il ne faille pas sous-estimer les résistances de l'industrie nationale. Parmi les relations de commerce extérieur, seule l'importation de prestations de facteurs est directement concernée ; là seulement pourrait s'appliquer une discrimination, par exemple par une imposition supplémentaire de l'utilisation d'un facteur étranger (capital) pour réagir contre l'emprise redoutée de l'étranger sur l'industrie nationale. Il est vrai que, surtout dans un marché commun libre de toutes entraves commerciales, la sensibilité fiscale des contribuables peut être développée au point qu'on parle de « dumping fiscal » quand les impôts sur l'utilisation des facteurs sont généralement et notablement plus bas dans un pays que dans un autre et qu'il n'existe aucune autre compensation. Même, s'il n'y a donc pas ici de discrimination fiscale au sens propre, il est clair cependant que les États n'ont pas une aussi grande liberté dans le domaine des impôts sur l'utilisation des facteurs que dans celui des impôts sur la mise en œuvre des facteurs.

3) Des impôts sur les ventes, calculés sur la base de la création de valeur (par exemple, la taxe à la valeur ajoutée avec application du principe du pays d'origine), frappent directement les prix de tous les biens produits dans le pays, indépendamment du fait qu'ils sont vendus dans le pays ou exportés. Chaque relèvement de cet impôt — tout comme celui de l'impôt

sur l'utilisation des facteurs — aggravera donc la position de l'industrie nationale sur le plan de la concurrence. L'inverse vaut pour un abaissement de cet impôt. Les incidences sur les prix d'une variation de l'impôt sont encore plus nettes que pour l'impôt sur l'utilisation des facteurs. Cet effet peut faire apparaître l'utilité, plus ou moins grande pour des raisons psychologiques dépendant du climat de la conjoncture, d'un impôt général sur les ventes (impôt sur la création de valeur), par rapport à celle de l'impôt sur l'utilisation des facteurs en matière de politique conjoncturelle.

Des différences notables par rapport à l'impôt sur l'utilisation des facteurs apparaissent lorsque les impôts sont perçus de manière sélective ou différenciée. Dans ce cas, l'État possède des moyens d'influer sur la composition de l'output industriel, ce qui peut lui paraître opportun s'il veut obtenir un certain niveau et une certaine structure de l'approvisionnement. Une influence peut s'exercer en même temps par branches. (Exemples pour illustrer les deux situations : maintien d'un certain niveau de l'extraction du charbon, politique agricole.)

L'application du principe du pays d'origine signifie que la réforme fiscale entraîne également des conséquences pour la compétition avec les concurrents étrangers, comme c'était aussi le cas pour l'impôt sur l'utilisation des facteurs, sans pourtant provoquer une véritable discrimination entre le marché national et le marché extérieur. Il est manifeste que l'argument du dumping fiscal, déjà mentionné, devrait être avancé encore plus facilement que dans le cas de l'impôt sur l'utilisation des facteurs — ne serait-ce qu'en raison de la base d'évaluation de l'impôt. Dans cette catégorie aussi, la liberté pour un État membre d'un marché commun de percevoir des impôts sensiblement plus élevés ou plus faibles que les autres membres, devrait être très restreinte.

4) Par l'impôt sur les achats, l'État entend toucher les consommateurs et les investisseurs, mais pas les producteurs. Il aménagera donc l'impôt de manière à ce que tous les biens offerts dans le pays, mais ceux-là seuls, y soient soumis, en recouvrant soit une taxe au stade du commerce de détail soit un impôt général sur la création de valeur comportant des procédés de compensation aux frontières d'après le principe du pays de destination.

L'impôt sur les achats affecte directement le prix d'un bien de consommation ou d'investissement et peut, dans certaines circonstances, soulever des problèmes rentrant dans le domaine de la politique des prix, notamment s'il est prévu de l'utiliser pour endiguer l'ensemble de la demande. Le pouvoir de cet impôt, sur le plan de la politique économique, devrait plutôt résider dans le fait qu'il permet d'influer de manière sélective sur la consommation (pour des rai-

sons d'hygiène ou de politique sociale) et sur les rapports entre la consommation et l'épargne (première acquisition de valeurs mobilières exonérée d'impôts). Comme l'impôt sur les achats s'applique aussi aux importations de biens, qu'il peut jouer ainsi le rôle équivalent d'un droit de douane, même s'il ne s'agit pas habituellement d'un droit protecteur, et qu'en outre il peut faire l'objet d'un aménagement très différencié, toutes les chances sont réunies pour aboutir à des discriminations fiscales internationales, sans parler du problème notoire consistant à trouver un procédé de compensation satisfaisant pour le trafic des marchandises franchissant une frontière.

Il s'avère qu'une classification de base en quatre groupes d'impôts, tirée du modèle du circuit économique, et où les différents groupes sont homogènes quant à leurs incidences directes sur le commerce extérieur, est bien plus valable en tant qu'instrument de politique économique que les classifications en deux groupes précédemment étudiées. Mais elle ne peut, elle non plus, montrer directement toutes les caractéristiques importantes des différents impôts en matière de politique économique et surtout de politique conjoncturelle.

C'est ainsi qu'elle ne considère pas le laps de temps plus ou moins long que nécessite une mesure fiscale déterminée pour « porter ses effets », et elle ne met pas non plus directement en évidence la réaction variable selon les différents impôts, des recettes à la conjoncture, qui joue un rôle d'une part pour la construction d'un système fiscal dont les recettes soient stables et d'autre part pour les possibilités d'une politique financière anticyclique. On ne peut cependant en aucun cas attendre d'un schéma de classification que sa structure de base soit déjà apte à répondre à toutes les questions imaginables. Après la discussion portant sur la classification proposée des principaux impôts des pays de la CEE, il faudra encore examiner si cette classification peut être aménagée en fonction de ces points de vue et à d'autres égards.

En ce qui concerne le problème des impôts sur les mouvements de capitaux, on se reportera aux considérations exposées à la page 18.

La classification de Möller répond aux besoins de la comptabilité nationale au moins autant que celle proposée par la science des finances (cf. plus haut b)).

d) La classification des impôts envisagée selon des critères relatifs au commerce extérieur n'est qu'une variante du schéma de classement des impôts de Möller et reprend les quatre groupes principaux de cette dernière sans rien y changer, les remarques faites à l'alinéa c) au sujet de la valeur de l'instrument de politique économique fourni par le système fiscal, s'appliquent ici par analogie. Cette dernière

Comme cette classification en

I - Impôts sur la création de valeur = impôts du pays d'origine	a) impôts sur l'utilisation des facteurs b) impôts sur la production (sur les ventes)
et II - Impôts sur la consommation et les investissements = impôts du pays de destination	a) impôts sur la mise en œuvre des facteurs b) impôts sur la consommation (sur les achats)

classification diffère de celle de Möller uniquement en ce sens que le principe d'imposition international appliqué chaque fois (imposition du pays d'origine ou du pays de destination) est inclus dans la classification générale. Cela est possible du fait que cette terminologie, habituellement limitée aux impôts rapportés aux produits, est étendue aussi aux impôts non rapportés aux produits, en particulier, aux impôts sur le revenu d'une part et à ceux qui frappent les entreprises ou les établissements d'autre part ⁽¹⁾.

Cet emploi élargi des termes « imposition du pays d'origine et du pays de destination » a été tenté dans l'ouvrage cité car il révèle certains rapports entre les effets de divers impôts classés traditionnellement de façon fort différente — en impôts sur les revenus et sur la consommation d'un côté, et en impôts sur les entreprises et sur la production de l'autre — rapports utiles pour juger les impôts sous l'angle du commerce extérieur et intérieur ou pour décider quels impôts spécifiques les États membres d'un marché commun pourraient aménager de manière plus ou moins autonome, et quels impôts spécifiques plutôt que d'autres nécessiteraient une réglementation (harmonisation) commune, la plus unifiée possible. En effet, les impôts sur l'utilisation des facteurs et ceux sur la production — sur les ventes — (par exemple, taxe sur le chiffre d'affaires appliquant le principe du pays d'origine) frappent manifestement l'ensemble de la production nationale, qu'elle soit exportée ou destinée au marché national. Au contraire, les impôts sur la mise en œuvre des facteurs (impôts sur les revenus) et ceux sur la consommation (par exemple, taxe sur le chiffre d'affaires appliquant le principe du pays de destination) frappent l'ensemble de la consommation intérieure plus les investissements, que ce soit « préalablement » par le prélèvement d'une part du revenu disponible, ou lors de l'achat de biens de consommation ou d'investissements, par la différence déterminée fiscalement entre les coûts des facteurs et les prix du marché. Il en résulte que la capacité concurrentielle de l'industrie nationale est

(¹) En ce qui concerne le développement et le fondement de cette terminologie, cf. M.D. Schulte, *op. cit.*, p. 221 et suiv.

Classification des impôts sur la base des critères relatifs au commerce extérieur

(La colonne du milieu indique les numéros de classification des impôts utilisés dans l'Inventaire des Impôts (édition 1965))

Belgique	R.F. d'Allemagne	France	Italie	Luxembourg	Pays-Bas
			<i>Impôts du pays d'origine</i>		
			<i>Impôts sur l'utilisation des facteurs</i>		
—	—	—	I 1 A	Impôt sur les revenus de la richesse mobilière (imposta sui redditi di ricchezza mobile)	—
—	—	—	I 1 B	—	Impôt spécial sur les tantièmes
Impôt des sociétés	Impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuer)	Impôt sur les sociétés	I 2 A	Impôt sur les sociétés (imposta sulle società)	Impôt sur les rémunérations d'administrateurs de sociétés (commissarissenbelasting)
—	Impôt foncier (Grundsteuer)	Contribution foncière des propriétés bâties	I 3 A	(1) Impôt sur le revenu des bâtiments (imposta sul reddito dei fabbricati) (2) Impôt spécial sur le revenu des bâtiments de luxe (imposta sul reddito dei fabbricati di lusso)	Impôt sur le revenu des collectivités
—	»	Contribution foncière des propriétés non bâties	I 3 B	(1) Impôt sur le revenu des propriétaires des terres (imposta sul reddito dominicale dei terreni) (2) Impôt sur le revenu agricole (imposta sul reddito agrario)	Impôt foncier (grondbelasting)
—	Impôt sur les exploitations (Gewerbesteuer)	Contributions des patentes	I 4 A	Impôt de patente (imposta di patente)	—
—	—	Versement forfaitaire sur les salaires et certaines pensions	I 4 B	—	—
—	—	Taxe d'apprentissage	I 4 C	—	—
—	Impôt sur la fortune (*) (Vermögensteuer) (*)	—	I 5 A	—	Impôt sur la fortune (vermogenbelasting)

Belgique	R.F. d'Allemagne	France	Italie	Luxembourg	Pays-Bas
	<i>Impôts sur les achats (suite)</i>				
—	Impôt sur les courses et loteries (Rennwett- u. Lotteriesteuer)	—	—	Régime des paris sportifs	—
—	Taxe sur les spectacles (Vergnügungssteuer)	Impôt sur les spectacles et divertissements	III 1 E	Taxe sur les amusements publics	—
—	Taxe d'ouverture des débits de boissons (Schankeraubnissteuer)	—	III 1 F	Taxe des cabarets	—
Taxe sur les transports	Impôt sur les transports (Beförderungsteuer) (*)	—	III 2 A	Impôt sur les transports (*)	—
—	—	Taxe sur les véhicules servant au transport de marchandises	III 2 B	—	—
—	—	Taxe générale sur les bateaux tractonnés ou auto-moteurs	III 2 C	—	—
Taxe sur les alcools	Impôt sur les alcools et l'acide acétique (Branntwein u. Essigsäuresteuer)	Taxes sur les alcools	III 3 A	Taxe sur les alcools	Impôt sur les alcools (accijns op het gedistilleerd)
Taxe sur les vins et autres boissons fermentées	Impôt sur les vins (Weinsteuer)	Taxes sur les vins et autres boissons fermentées	III 3 B	Taxe sur les vins et autres boissons fermentées	Impôt sur les vins et autres boissons fermentées (accijns op wijn en andere gegiste vruchtendranken)
Taxe sur les bières	Impôt sur la bière (Biersteuer)	—	III 3 C	Taxe sur les bières	Impôt sur la bière (accijns op bier)
Taxe sur les eaux minérales	—	—	III 3 D	—	—
—	Impôt sur le café (Kaffeesteuer)	Taxe sur le café	III 3 E	—	—
			(1) Impôt sur le café (imposta sul caffè)		
			(2) Impôt sur les succédanés du café (imposta sui surrogati del caffè)		

Belgique	R.F. d'Allemagne	France	Italie	Luxembourg	Pays-Bas
	<i>Impôts sur les achats (suite)</i>				
—	Impôt sur le thé (Teesteuer)	Taxe sur le thé	III 3 F —	—	—
—	—	Taxe sur le cacao	III 3 G Impôt sur le cacao (imposta sul cacao)	—	—
Taxe sur le tabac	Impôt sur les tabacs (Tabaksteuer)	Imposition du tabac	III 3 H Monopole du tabac (imposta sul tabacco - monopolio)	Taxe sur le tabac	Impôt sur les tabacs (tabakaccijns)
Taxe sur les sucres	Impôt sur le sucre (Zuckersteuer)	Taxe sur le sucre	III 3 J Impôt sur le sucre (imposta sullo zucchero)	Taxe sur les sucres	Impôt sur le sucre (suikeraccijns)
—	Impôt sur les édulco- rants (Süsstoffsteuer)	—	III 3 K Impôt sur les matières édulcorantes (imposta sulle materie zuccherine)	—	—
—	Impôt sur le sel (Salzsteuer)	—	III 3 L Monopole du sel (imposta sul sale - monopolio)	—	—
—	—	Taxe sur la viande	III 3 M —	—	—
—	—	—	III 3 N Impôt sur les huiles (imposta sugli olii di semi)	—	—
—	—	—	III 3 O Impôt sur la margarine (imposta sulla mar- garina)	—	—
—	—	—	III 3 P Impôt sur les filés (imposta sui filati)	—	—
—	Impôt sur les allumettes et bougies d'allumage (Zündwarensteuer)	Imposition des allu- mettes	III 3 Q Impôt sur les allumettes (imposta sui fiammi- feri)	—	—
—	Impôt sur les appareils d'éclairage (Leucht- mittelsteuer)	—	III 3 R Impôt sur les appareils d'éclairage (imposta sulle lampadine elettriche)	—	—
—	—	—	III 3 S Impôt sur le gaz et sur l'énergie électrique (imposta sul gas e l'energia elettrica)	—	—
—	—	—	III 3 T Impôt sur le gaz mé- thane (imposta sul metano)	—	—

Belgique	R. F. d'Allemagne	France	Italie	Luxembourg	Pays-Bas
Taxe sur les huiles minérales (belasting op minerale oliën)	Impôt sur les huiles minérales (Mineralölsteuer)	Taxe sur les huiles minérales	Impôt sur les huiles minérales (imposta sugli olii minerali)	Taxe sur les huiles minérales	Taxes sur les huiles minérales (belasting op minerale oliën)
Taxe sur les gaz de pétrole liquéfiés	—	Inclus les gaz à pétrole liquéfiés	Impôt sur le gaz de pétrole (imposta sul gaz di petrolio)	Taxe sur les gaz de pétrole liquéfiés	—
—	Impôt sur les cartes à jouer (Spielkartensteuer)	—	Impôt sur les cartes à jouer (imposta sulle carte da giuoco)	—	—
Taxe de circulation sur les véhicules automobiles (a)	Impôt sur les véhicules à moteur (Kraftfahrzeugsteuer) (a)	Taxe différentielle sur les véhicules automobiles (b)	Taxe sur la circulation des véhicules automobiles (tassa sulla circolazione degli autoveicoli) (a)	Taxe de circulation (c)	Taxe sur les véhicules à moteur (motorrijtuigenbelasting)
		Taxe spéciale sur les voitures de tourisme (b)			
		Taxe annuelle sur les voitures de tourisme des sociétés (b)			

(a) Impôt sur la mise en œuvre des facteurs lorsque les assujettis sont des personnes physiques, impôt sur l'utilisation des facteurs lorsque les assujettis sont des personnes morales.

(b) Application du principe du pays de destination sans compensation à la frontière.

(c) Voir texte page 39.

GROUPE SPÉCIAL

Belgique	R.F. d'Allemagne	France	Italie	Luxembourg	Pays-Bas
			<i>Impôts sur les mouvements de capitaux et les actes juridiques</i>		
—	—	—	II 2	—	—
			Impôt sur les plus-values des terrains à bâtir (imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili)		
Droits d'enregistrement	—	Droits d'enregistrement	II 3 A	Droits d'enregistrement (registriatierecht)	Droits d'enregistrement (registratierecht)
—	—	—	II 3 B	Droit d'hypothèques	—
—	Impôt sur les mutations foncières (Grund-erwerbsteuer)	—	II 3 C	—	—
—	Taxe sur les sociétés (Gesellschaftsteuer)	—	II 3 D	—	—
—	—	—	II 4	Droit de timbre (imposta di bollo)	Droit de timbre (zegelrecht)
—	Taxe sur les valeurs mobilières (Wertpapiersteuer)	—	II 5 A	—	—
—	Impôts sur les lettres de change (Wechselsteuer)	—	II 5 B	—	—
Taxe sur les opérations de bourse et de reports	Impôt sur les opérations de bourse (Börsenumsatzsteuer)	Impôt sur les opérations de bourse	II 6	—	—
Droit de succession	Impôt sur les successions et les mutations à titre gratuit entre vifs (Erb-schaft- u. Schenkungsteuer)	Droit de mutation par décès (succession)	II 1 A	Droit de succession	Droits de succession et de donation (rechten van successie, van schenking en van overgang bij overlijden)
—	—	—	II 1 B	—	—
—	Contribution de péréquation des charges (Lastenausgleichsabgaben)	—	I 5 B	—	—
			Impôt sur la valeur globale des successions (imposta sull'asse creditario globale)		

III 3 A à III 3 V conjointement avec le Luxembourg
 III 3 A à III 3 V conjointement avec la Belgique

directement influencée par des impôts de la première catégorie sur les marchés intérieurs et extérieurs par rapport à l'industrie étrangère, alors qu'elle n'est pas directement touchée par les impôts de la deuxième catégorie. Il ne faut cependant pas exclure des effets indirects de ces impôts sur la capacité concurrentielle ; ce sont ces effets qui limitent l'autonomie dont jouissent les États membres d'un marché commun pour manipuler ces impôts.

Toutefois, l'existence dans ce cas d'une certaine liberté de mouvement distingue ce groupe d'impôts du premier cité, qu'il n'est plus possible d'organiser librement au sein du Marché commun, dans la mesure où on tend vers une stricte égalité des conditions de concurrence devant l'impôt.

On peut formuler des réserves au sujet de l'emploi proposé ici des notions de principe du pays d'origine et du pays de destination, d'autant qu'il peut amener des équivoques ⁽¹⁾ en raison de l'usage linguistique courant. On peut, bien entendu, renoncer à cet em-

⁽¹⁾ C'est le cas également de C.S. Shoup. "The theory of harmonization of fiscal systems," dans : *Comparison and harmonization of public revenue systems, especially of fiscal systems* ; Institut international de finances publiques, York, Paris, Sarrebruck 1966, p. 31.

ploi, mais seulement à condition de ne pas perdre de vue l'incidence directe, sur le plan intérieur et extérieur, des quatre groupes principaux, que leur nature rassemble deux à deux.

Il ressort de ce que nous venons de dire que la classification des impôts, établie selon des critères relatifs au commerce extérieur, convient particulièrement aux besoins de l'harmonisation fiscale envisagée. Elle peut donc, après la réalisation d'une telle harmonisation, renseigner sur l'instrument fiscal qu'il faut choisir pour atteindre rationnellement des objectifs précis de politique économique intérieure dans le Marché commun, lorsqu'il faut tenir compte soit du degré d'incidence de la mesure concrète prévue, soit de certains facteurs secondaires de commerce extérieur (incidences sur la balance commerciale et sur la balance des opérations en capital, sur la stabilité monétaire, etc...). Cette classification convient aussi bien que celle de Möller à la comptabilité nationale, car, pour l'étude d'un fait isolé, il faudra travailler avec les quatre groupes d'impôts, tandis que la réunion en deux groupes principaux ne permet d'étudier le commerce extérieur que d'un point de vue général.

Les explications de la page 18 sont applicables aux impôts sur les mouvements de capitaux.

VIII — RÉPARTITION DES IMPÔTS EXISTANT DANS LES ÉTATS MEMBRES DE LA CEE DANS LA CLASSIFICATION FISCALE BASÉE SUR DES CRITÈRES RELATIFS AU COMMERCE EXTÉRIEUR

La répartition, indiquée par les tableaux des pages 22 à 27, des impôts actuellement en vigueur dans les pays de la CEE doit s'orienter d'après la définition des quatre types principaux d'impôts telle qu'elle ressort des explications de Möller⁽¹⁾ ou de Schulte⁽²⁾.

Les taxes sur le chiffre d'affaires et les nombreux impôts spécifiques sur la consommation peuvent être classées sans difficultés. Pour eux, la base d'évaluation est toujours le produit pour lequel, la plupart du temps, l'impôt est calculé en pourcentage du prix du produit (prix du marché). Cependant, comme la classification est établie non d'après les flux monétaires, mais d'après les flux de biens et de prestations du circuit économique, il est possible d'y ranger sans trop d'hésitation même des impôts sur la consommation, qui ne sont pas calculés d'après le prix du produit mais qui frappent, sous la forme de montants absolus, les qualités déterminées d'un produit (ainsi la taxe sur les alcools, sur le vin, sur la bière, sur le tabac — ou monopole du tabac —, la taxe sur le sucre, le sel, les huiles minérales, etc...).

De même, on peut classer sans peine les impôts qui frappent certaines prestations (impôts sur les transports, les contrats d'assurance, les prestations de services, etc...) ainsi que ceux, perçus directement auprès du consommateur, qui frappent la consommation ou l'utilisation de certains biens (taxe sur les véhicules automobiles, sur la valeur locative).

Ce n'est pas seulement le mode de recouvrement (auprès du vendeur ou de l'acheteur) qui décide s'il s'agit d'un impôt sur les ventes ou sur les achats, mais le traitement fiscal réel des échanges extérieurs dans le cas de chaque impôt spécifique. Pour des raisons pratiques, presque tous les impôts rapportés aux produits sont perçus aujourd'hui auprès du vendeur (exception faite des taxes sur les véhicules automobiles, sur les chiens et, éventuellement, de celle sur la valeur locative). La question de savoir si l'impôt doit toucher les consommateurs nationaux du produit concerné ou s'il doit plutôt englober tous les produits de cette sorte fabriqués dans le pays, dépend de « l'application du principe du pays de destination » ou de celle « du principe du pays d'origine », c'est-à-dire, du fait que des procédés de compensation aux frontières permettent ou non d'exonérer les exportations et d'imposer les importations. Ainsi qu'il ressort de l'inventaire des impôts de la

CEE, le procédé de compensation aux frontières est effectivement appliqué pour tous les impôts rapportés aux produits, sauf pour ceux qui, comme la taxe sur les véhicules et la taxe sur la valeur locative, soit sont perçus directement auprès du consommateur (de sorte que le principe du pays de destination est déjà mis en œuvre par le mode de recouvrement), soit se rapportent à des prestations fournies seulement dans le pays (taxe sur les spectacles et les divertissements, les transports). Dans le cas de l'impôt sur les contrats d'assurance, l'inventaire des impôts⁽¹⁾ ne fait pas apparaître s'il faut appliquer ici le principe du pays d'origine ou celui du pays de destination, c'est-à-dire, si l'impôt s'établit d'après le lieu où est imposé l'assureur (principe du pays d'origine) ou l'assuré (principe du pays de destination). En réalité, le principe d'imposition dépend beaucoup du genre de l'assurance selon qu'il s'agit d'une assurance contractée pour des personnes ou pour des biens meubles ou immeubles. Cet impôt ne devrait donc dans certains cas être classé comme impôt sur les achats, et pour les autres comme impôt sur les ventes. Il en va d'ailleurs de même pour d'autres impôts sur la consommation, dans les cas d'espèce où aucune compensation des charges fiscales ne serait prévue aux frontières (par exemple la taxe sur le sucre en France, cf. inventaire des impôts, France III, 3 I, exportation b)).

L'examen de l'inventaire des impôts a montré que, par principe, tous les impôts rapportés aux produits ou aux prestations sont soumis au principe du pays de destination et doivent donc être considérés comme des impôts sur les achats.

La classification des impôts dits directs se révèle plus compliquée, étant donné que l'organisation de ces impôts, et, en particulier, la définition de leur base d'évaluation, ne permet pas de reconnaître à chaque fois s'il s'agit d'un impôt sur la mise en œuvre ou sur l'utilisation des facteurs. On doit aussi dans ce cas faire appel, comme critère complémentaire, à la notion d'échanges extérieurs, et cette fois d'échanges extérieurs de prestations de facteurs.

Il ne fait aucun doute que les impôts globaux généraux sur le revenu des personnes perçus dans les États membres suivants : Belgique, Allemagne, France, Luxembourg et Pays-Bas sont vraiment des impôts sur la mise en œuvre des facteurs. Au contraire, l'impôt sur le revenu en Italie repose encore

(¹) H. Möller, *op. cit.*, p. 5 et suiv.

(²) M.-D. Schulte, *op. cit.*, p. 224 et suiv.

(¹) Communauté économique européenne. Commission. Inventaire des impôts, édition 1965.

en grande partie sur l'imposition distincte des différentes catégories de revenus avec un impôt général coiffant le tout : comme seul l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global (II B) comprend également les revenus extérieurs des ressortissants, lui seul peut être classé comme impôt sur la mise en œuvre des facteurs au sens strict du terme ; en revanche, les impôts cédulaires qui ne concernent manifestement que les revenus perçus en Italie par des Italiens, et même par des étrangers, doivent être qualifiés d'impôts sur l'utilisation des facteurs, même lorsqu'ils doivent être payés par le propriétaire des facteurs lui-même. En effet, le principe de territorialité appliqué ici énonce que tous les facteurs, quelle que soit leur nature, employés dans le pays doivent être imposés, et pas *seulement* la mise en œuvre des facteurs *nationaux* dans le pays *et* aussi à l'étranger. Par contre, l'impôt de famille (I 1 C) devrait être classé comme impôt sur la mise en œuvre des facteurs car il concerne manifestement toutes les personnes résidant dans le pays et uniquement celles-là ; sa base d'évaluation apparaît toutefois comme un mélange de l'impôt sur la mise en œuvre des facteurs et de l'impôt sur les ventes. D'ailleurs il devrait avoir trouvé sa place dans le groupe des impôts auxquels s'applique le principe du pays de destination.

En raison de leur base d'évaluation et du principe de territorialité en vigueur, les impôts sur les propriétés bâties et non bâties, de même que les impôts sur les exploitations industrielles et commerciales sont des impôts sur l'utilisation des facteurs. On se heurte cependant dans ce cas, comme du reste déjà pour les impôts cédulaires sur le revenu en Italie, à des particularités de l'organisation des impôts qui pourraient faire paraître leur classification difficile. Il s'agit ici du fait que les impôts en question sont le plus souvent perçus auprès du propriétaire des facteurs (propriétaire foncier) et qu'ils pourraient donc passer pour des impôts sur la mise en œuvre des facteurs. Il ne suffit manifestement pas de connaître la base d'évaluation de l'impôt et la personne imposable pour apprécier si l'impôt dont il est question est un impôt du pays d'origine ou du pays de destination. C'est de nouveau le traitement fiscal de la mise en œuvre ou de l'utilisation des facteurs au-delà des frontières qui en décide, c'est-à-dire, la question de l'application du principe de territorialité ou de celui du lieu de résidence. C'est un parallèle clair qui permet de distinguer les impôts sur les achats de ceux sur les ventes. En effet, le principe de territorialité signifie — comme celui du pays d'origine pour les impôts rapportés aux produits et aux prestations — que la rémunération (ou une grandeur équivalente) de chaque facteur, d'origine nationale ou étrangère, employé dans le pays est imposée, tandis que le principe du lieu de résidence — comme celui du pays de destination pour les impôts rapportés aux produits et aux prestations —

signifie que la rémunération (ou une grandeur équivalente) de tout facteur mis en œuvre dans le pays, ou à l'étranger par un ressortissant de ce pays, doit être imposée.

Face à ces principes, les particularités de l'organisation fiscale, tel le fait que les impôts sur les exploitations industrielles et commerciales de type allemand ou même français ne se rattachent pas toujours aux rémunérations effectives des facteurs utilisés (mis à part l'impôt sur la masse des salaires et la taxe d'apprentissage), mais à d'autres indices, et, entre autres, au bénéfice de ces exploitations (défini comme bénéfice de l'unité d'entreprise), perdent de leur importance pour la classification des impôts.

Les impôts sur les rémunérations d'administrateurs de société aux Pays-Bas et au Luxembourg frappent également les rétributions versées aux membres nationaux et étrangers, des conseils d'administration de ces pays. Les rémunérations d'administrateurs de sociétés versées par des sociétés étrangères à des administrateurs de sociétés de ces pays sont soumises à l'impôt global sur le revenu. Certes, l'impôt payable par la société peut être déduit par le ressortissant du revenu imposable (et n'est pas imputable sur l'impôt général sur le revenu), de sorte que ces rémunérations de facteurs sont effectivement soumises, pour les conseils d'administration nationaux, à un impôt sur la mise en œuvre des facteurs (impôt sur le revenu) quelque peu réduit — en ce sens on pourrait attribuer à l'impôt sur les rémunérations d'administrateurs de sociétés un caractère d'impôt sur la mise en œuvre des facteurs. Mais, par sa structure profonde, il apparaît comme un impôt spécifique sur l'utilisation des facteurs.

La classification des impôts allemands et luxembourgeois sur la fortune pose certains problèmes. Y sont soumises les personnes physiques et morales avec l'ensemble de leur fortune (dans le pays et à l'étranger), si bien que, lorsqu'il y a des personnes morales, il existe toujours une double imposition sur la fortune. La possibilité accordée aux personnes physiques de déduire l'impôt sur la fortune lors de l'évaluation du revenu imposable comme l'intention du législateur de créer par cet impôt « une imposition supplémentaire du revenu foncier » font apparaître l'imposition globale des personnes physiques comme un impôt spécifique sur la mise en œuvre des facteurs. Au contraire, l'imposition parallèle sur la fortune des personnes morales doit être qualifiée d'impôt sur l'utilisation des facteurs car elle frappe l'ensemble de la fortune foncière et de la fortune en capitaux qu'utilisent les sociétés nationales, que celles-ci proviennent du pays ou de l'étranger. Etant donné qu'une personne morale doit toujours être considérée comme la manifestation juridique de l'association de personnes physiques (à des fins et des conditions précises), elle ne peut être regardée

comme le propriétaire de facteurs, mais uniquement le groupe de personnes qui la composent ; sa présentation fiscale est donc un impôt sur l'utilisation et non pas sur la mise en œuvre des facteurs.

Les statistiques actuelles ne permettent pas de répartir quantitativement les impôts allemands et luxembourgeois sur la fortune en impôts sur la fortune des personnes physiques d'une part et impôts sur la fortune des personnes morales d'autre part. Pour rappeler cet état de choses, les impôts sur la fortune ont, dans ces cas, été classés deux fois.

L'impôt néerlandais sur la fortune frappe uniquement, comme il ressort de l'inventaire des impôts (I 5 A), la fortune possédée aux Pays-Bas par des personnes physiques résidant aux Pays-Bas ou à l'étranger. Il s'agit ici sans équivoque d'un impôt relevant du principe de la territorialité, auquel les nationaux peuvent échapper en acquérant des richesses à l'étranger et, par conséquent, d'un impôt sur l'utilisation des facteurs.

L'impôt italien sur la fortune ne figure pas dans l'inventaire de 1965.

L'impôt sur les sociétés frappe, dans tous les États membres, les personnes morales avec l'ensemble de leur bénéfice d'origine nationale ou étrangère. (En ce qui concerne l'Italie, cela ne ressort pas clairement de l'inventaire des impôts.) Ce bénéfice global doit être considéré comme étant composé des inté-

rêts versés sur le capital propre engagé par les sociétaires et, le cas échéant, du bénéfice perçu par les sociétaires en tant qu'entrepreneurs, ce bénéfice découlant de la marche des affaires et, si possible, précisément de l'association en une société par actions. On pourrait de nouveau déduire qu'il s'agit d'un impôt sur la mise en œuvre des facteurs (comme pour l'impôt néerlandais et luxembourgeois sur les rémunérations d'administrateurs de sociétés) du fait que le taux de l'impôt sur les sociétés peut être abaissé pour les bénéfices distribués et que la double imposition résultant de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu qui s'ensuit, peut, en conséquence, être atténuée. L'élément décisif est cependant en fait que, en participant à une personne morale dans un pays donné, les propriétaires de parts ont décidé d'utiliser leur part de capital, et le concours qu'ils apportent ainsi à l'entreprise, dans ce pays même, en incluant la possibilité que la personne morale exerce à son tour une activité hors des frontières de ce pays et en retire des bénéfices. De ce fait, l'impôt sur les sociétés doit également être classé comme impôt sur l'utilisation des facteurs.

La nécessité de rassembler les impôts sur les transactions de capitaux et sur les opérations juridiques dans un groupe spécial a déjà été traitée (voir plus haut p. 18).

« L'impôt des personnes morales » en Belgique (1 2 B) n'a pu être classé.

a) **Harmonisation fiscale**

Si l'on tend vers une harmonisation des impôts existant dans les différents États de la CEE, qui permette une concurrence sans discrimination fiscale sur l'ensemble du territoire du Marché commun, la classification précédente peut fournir des indications sur l'urgence relative d'un tel rapprochement :

1) Doivent être harmonisés en priorité les impôts qualifiés d'impôts du pays d'origine, c'est-à-dire ceux auxquels s'applique le principe de territorialité (impôts non rapportés aux produits), ou le principe du pays d'origine (impôts rapportés aux produits ou aux prestations). En effet, ou bien ces impôts frappent l'utilisation sur le plan national des facteurs, que les facteurs intéressés au processus de production soient nationaux ou étrangers, mais pas l'utilisation des facteurs nationaux à l'étranger, ou bien ils frappent la production nationale (en tant que taxe à la production), c'est-à-dire aussi des exportations, mais pas les importations. L'industrie nationale d'un pays qui, habituellement ou à titre exceptionnel, perçoit des impôts du pays d'origine notoirement plus élevés que les autres États membres de la CEE est par conséquent désavantagée dans la compétition avec ses concurrents des autres États, car, soit ses achats, soit ses ventes, sont plus lourdement imposés et reviennent donc plus chers. Ces différences de coût dues aux charges fiscales ne sont pas compatibles avec l'égalité, sur le plan de la concurrence, de tous les producteurs du Marché commun.

C'est pourquoi il faudrait harmoniser en priorité les impôts sur les sociétés, sur les exploitations industrielles et commerciales, sur les propriétés bâties et non bâties et sur la fortune, dans la mesure où ce sont des impôts sur l'utilisation des facteurs.

Cela ne signifie pas que les indications fournies par la classification des impôts appuient et justifient ni même exigent cette harmonisation, presque cette égalisation, à tous prix et à n'importe quelles conditions. L'intérêt principal de la classification réside bien plus dans le fait qu'elle indique clairement quels sont les impôts qui en premier lieu peuvent fausser la concurrence totalement libre — dans le cas idéal — de toutes influences fiscales.

La réalité montre que même à l'intérieur des États membres, notamment, certains impôts sur l'utilisation des facteurs sont différenciés selon les lieux ou les régions, sans qu'en résulte pour la concurrence à l'intérieur du pays un dommage évident. De telles différenciations régionales seront constamment pos-

sibles, elles existeront toujours sous une forme ou sous une autre. Cependant, il importe, pour rendre la réalité fiscale aussi transparente que possible, de se rendre compte à tout instant que de telles différenciations constituent *dans chaque cas* une influence exercée par l'impôt sur la concurrence, qui peut et devrait avoir des raisons valables (par exemple compenser d'autres désavantages sur le plan de la concurrence, déterminés par le caractère d'une région, la situation des transports dans cette région et d'autres faits semblables, ou bien promouvoir l'économie régionale, encourager certaines branches à mobiliser les réserves de productivité, etc...). La politique économique peut justifier une influence fiscale sur la concurrence, mais elle ne peut jamais faire rendre une telle mesure neutre à l'égard de la concurrence.

Dans la mesure où les impôts rapportés aux produits (éventuellement les impôts sur les contrats d'assurance) sont perçus d'après le principe du pays d'origine, il y a lieu de leur appliquer ce qui a été dit pour les impôts sur l'utilisation des facteurs.

2) La classification des impôts fait apparaître que l'harmonisation des impôts dits du pays de destination est moins urgente. Mais cela ne vaut que du point de vue de la concurrence non influencée par la charge fiscale matérielle ; car, en fait, l'influence des impôts sur la concurrence entre les États au sein du Marché commun peut être exclue de façon théoriquement satisfaisante par l'application, pour l'imposition, du principe du pays de destination ou de celui du lieu de résidence.

Il reste néanmoins à examiner si, dans chaque cas, les mesures nécessaires pour assurer l'imposition dans le pays de destination sont compatibles à la longue avec le principe de la libre circulation dans le Marché commun et si elles-mêmes ne constituent pas des entraves administratives à la concurrence. Tant que les impôts classés comme impôts du pays de destination sont perçus de telle façon qu'ils exigent des mesures de compensation aux frontières, effectuées par une sorte d'administration douanière, en bref, tant que des frontières fiscales sont nécessaires, cette raison est suffisante pour rendre l'harmonisation tout aussi urgente que celle des impôts du pays d'origine. Cela est d'autant plus vrai lorsque — comme c'est réellement le cas — des raisons d'ordre technique rendent impossible une exacte compensation aux frontières et qu'il faut craindre alors un protectionnisme fiscal. L'expérience de l'union douanière allemande de 1834, dont les membres se décidèrent, après d'innombrables querelles portant

sur les taux de compensation aux frontières, à unifier leurs principaux impôts sur la consommation, enseigne que la CEE ferait bien de ne pas s'encombrer, si possible, de telles querelles.

Pour les raisons indiquées ci-dessus, l'harmonisation affecterait presque tous les impôts sur les achats, exceptés ceux dont le mode de recouvrement applique déjà le principe du pays de destination. Ces derniers ont été caractérisés dans la classification. Ils n'englobent les impôts sur les transports que lorsqu'il est certain que seul le transport à l'intérieur des frontières du pays est imposé.

En ce qui concerne les impôts non rapportés aux produits, le principe du pays de destination (ou celui du lieu de résidence) est appliqué sans ce qu'on appelle des frontières fiscales. Ces impôts prennent donc la dernière place dans le programme d'harmonisation. Par leur nature et leur organisation, les impôts sur la mise en œuvre des facteurs sont, pour l'essentiel, les domaines dans lesquels, même dans un Marché commun, les États membres conservent une certaine autonomie pour leur politique fiscale, sans qu'il en résulte des inconvénients pour la concurrence et la libre circulation. Cette autonomie a d'ailleurs des limites dans la mesure où, lorsqu'il existe des différences d'imposition considérables, les citoyens d'un pays levant de lourds impôts pourraient commencer à émigrer en assez grand nombre pour échapper à l'imposition, si celle-ci n'était pas compensée par des avantages substantiels sous forme de prestations publiques accordées aux citoyens.

Comme pour les impôts sur la mise en œuvre des facteurs, on pourrait être tenté, pour ceux qui frappent l'utilisation des facteurs, de considérer la nature et l'importance des prestations de l'État au profit du secteur de la production comme des facteurs compensant les différences d'imposition. Cet argument me semble justifié, lorsque la discussion porte d'une manière générale sur l'imposition et le commerce extérieur. Cependant, le problème qui se pose à la CEE est celui de la création d'un marché intérieur unifié. Il faudrait ici, à mon avis, appliquer des critères plus sévères pour assurer une concurrence sans distorsion fiscale ou pour limiter strictement les différenciations fiscales à des mesures de politique économique fondées. Pour éviter les distorsions de concurrence, non seulement lorsqu'elles sont générales et touchent l'ensemble de l'économie d'un pays mais aussi lorsqu'elles sont spéciales, c'est-à-dire lorsqu'elles touchent différentes branches ou régions, il faut promouvoir l'harmonisation des impôts sur l'utilisation des facteurs *comme* celle des dépenses de l'État destinées à stimuler la production (1).

(1) C'est ce à quoi correspond d'ailleurs le traité de la CEE qui, dans un paragraphe spécial (articles 92-94) soumet la pratique des aides accordées par les États à des règles communautaires.

3) Le groupe spécial des impôts sur les transactions de capitaux et autres opérations juridiques doit faire l'objet d'un examen pour déterminer quelles impositions sont comparables dans les États membres. Il faudrait d'abord mettre à part ce qu'en droit français on appelle les « droits », qui sont perçus en Allemagne en tant que „Gebuehren” (droits) en contrepartie de certaines prestations de l'État (délivrance de documents et autres) ; ils peuvent vraisemblablement continuer à être fixés de façon autonome.

Au contraire, les taxes sur les transactions de capitaux ont besoin, ainsi qu'on l'admet généralement, d'être harmonisées tout comme les impôts du pays d'origine, non pas tant à cause d'éventuelles distorsions directes de la concurrence que dans le cadre de l'unification nécessaire de la législation sur le commerce, les sociétés et les valeurs mobilières. Ce rapprochement conjoint du droit et des impôts empêche les distorsions indirectes de la concurrence qui résultent du fait qu'il n'est pas possible dans tous les États membres, d'utiliser de la même manière toutes les formes juridiques possibles des entreprises industrielles et commerciales.

Les contributions de péréquation des charges — qui sont d'ailleurs appelées à disparaître dans quelques années — en Allemagne, comme les droits de succession et les impôts sur les donations, occupent une place spéciale. Ces derniers, de même que les impôts sur la mise en œuvre des facteurs, confèrent de nouveau à l'État une certaine autonomie.

b) Politique économique à l'intérieur et à l'extérieur de la CEE

Dans l'exposé des renseignements que la classification des impôts proposée peut donner sur la possibilité de mener une politique économique avec des moyens fiscaux, il convient de distinguer trois plans : la politique autonome de chacun des États membres, la politique économique à l'intérieur de la CEE dans son ensemble et la politique économique extérieure de la Communauté.

Si l'on part des nécessités d'harmonisation étudiées plus haut, les seules mesures autonomes de politique économique que conservent les États membres à l'intérieur sont, pour l'essentiel, les impôts sur la mise en œuvre des facteurs dans la mesure où ils ne contrarient pas des dispositions intra-communautaires (circulation des personnes, des capitaux). La marge de manœuvre laissée à la politique fiscale des États se trouve donc nettement limitée bien que ces limites ne doivent pas être surestimées. En effet, même un État qui n'est pas membre d'une communauté économique mais qui en dépend dans son commerce extérieur est soumis, pour sa politique fiscale, à des restrictions considérables puisqu'il doit toujours tenir compte des effets de son imposition

sur le commerce extérieur. En outre, on ne peut exclure qu'il existe à l'intérieur du Marché commun, avec l'approbation des partenaires, des impôts différenciés sur le plan régional (national) même pour d'autres groupes d'impôts. Cette situation correspondrait d'ailleurs parfaitement à la notion d'un marché intérieur commun, dans lequel les objectifs essentiels de politique économique (plein emploi, stabilité économique, croissance économique régulière et surtout égale pour toutes les régions, stimulation de la productivité et équilibre du commerce extérieur), sont de l'intérêt de tous les pays et doivent faire l'objet d'un effort communautaire.

La question centrale qui se pose est donc celle-ci : dans quelle mesure la classification des impôts constitue-t-elle un élément utile à la politique économique communautaire à l'intérieur et à l'extérieur ?

Les renseignements que la classification des impôts peut donner en général sur la nature du système fiscal en tant que combinaison d'instruments de politique économique ont déjà été abordés plus haut (p. 18 et suiv.). Toutefois il ne suffit pas de connaître la qualité d'un impôt, lorsqu'il s'agit d'évaluer les incidences économiques d'un système fiscal en vigueur ou l'ampleur et la rapidité des effets d'une modification des impôts commandée par des raisons de politique économique. Il est indispensable de tenir compte à la fois de l'importance quantitative des différents impôts ou groupes d'impôts — dans le cadre de l'ensemble des recettes fiscales —, de l'effet d'une réforme fiscale, plus ou moins rapide selon le mode de recouvrement, et de la réaction diverse des impôts à la conjoncture.

Il n'est pas besoin de démontrer particulièrement la nécessité de toujours utiliser une classification des impôts en liaison avec le montant correspondant des recettes. La comparaison des recettes détaillées de plusieurs années donne alors en même temps une idée de l'évolution relative des ressources fiscales rapportées à la conjoncture. On peut également avoir quelques points de repère généraux à propos de la réaction possible à la conjoncture des différents impôts ou groupes d'impôts.

En règle générale, les impôts du pays de destination sont sans doute plus étroitement liés aux variations de la conjoncture que la masse des impôts du pays d'origine — constatation qui a son importance pour la régularité souhaitable des revenus fiscaux, dans l'intérêt d'une politique budgétaire ferme et continue ainsi que pour la marge de manœuvre que l'on veut obtenir pour mener une politique financière anticyclique. Mais ce fait influe autant sur les relations de concurrence entre États membres que sur celles de la Communauté avec les pays tiers. Commençons

par examiner les impôts les uns après les autres : Les impôts sur les achats (impôts rapportés aux produits) changent, en tant que groupe, à peu près proportionnellement à l'évolution de la conjoncture (y compris le taux d'inflation). Il faut cependant faire quelques distinctions dans le détail. Alors que les recettes provenant de la taxe générale sur le chiffre d'affaires suivent d'assez près les oscillations de la conjoncture, le rendement d'impôts spécifiques sur la consommation pourrait éventuellement baisser en période d'essor de la conjoncture, car, lorsque le niveau de vie et celui des revenus augmentent, les habitudes de consommation se transforment et la demande n'est pas plus forte (ou l'est même moins en chiffres absolus) pour certains biens, alors qu'en revanche elle est d'autant plus élevée pour d'autres. Dans une période d'essor, les impôts sur ces derniers biens fourniront des revenus dont l'augmentation sera proportionnellement plus rapide que l'essor de la conjoncture. En règle générale, les premiers produits cités seront ceux qui sont vitaux et nécessaires à la consommation courante, les seconds seront ceux que l'on peut encore qualifier dans une large mesure de produits de luxe. Dans le détail, ce seront naturellement les habitudes de consommation régionales qui seront déterminantes, surtout pour les boissons alcoolisées ainsi que pour le café ou le thé.

Dans le groupe des impôts sur la mise en œuvre des facteurs, il faut distinguer deux sortes d'impôts en fonction de leur réaction à la conjoncture : en premier lieu les impôts sur le revenu — qui sont progressifs en général — et dont les recettes augmentent plus vite que le revenu national en période d'essor et diminuent plus vite que lui en période de repli de la conjoncture et, en second lieu, les éléments des impôts sur la fortune que l'on doit qualifier d'impôts sur la mise en œuvre des facteurs dont les recettes sont en grande partie indépendantes de l'évolution de la conjoncture et des prix.

Dans le groupe des impôts du pays d'origine, les impôts sur les ventes, également rapportés aux produits, sont à leur tour étroitement liés aux mouvements conjoncturels ; toutefois la relation entre l'évolution des recettes et celle de la conjoncture nationale est sans doute plus souple que pour les impôts sur les achats, la possibilité d'importations exonérées d'impôts laissant une certaine marge d'évasion.

En dehors de sa signification sur le plan fiscal, c'est dans le cas des impôts sur l'utilisation des facteurs que la réaction à la conjoncture prend sa plus grande importance du point de vue de la politique économique, car, ainsi que nous l'avons exposé ci-dessus, ceux-ci jouent un rôle essentiel dans la concurrence entre les industries nationales au sein du Marché

**POURCENTAGE QUE REPRÉSENTENT LES RECETTES FISCALES AU TITRE DES
PRINCIPAUX IMPÔTS ET GROUPES D'IMPÔTS PAR RAPPORT À L'ENSEMBLE DES
RECETTES FISCALES**

Type d'impôts	Belgique		R.F. Allemagne		France		Italie		Luxembourg		Pays-Bas	
	1961	1962	1961	1962	1961	1962	1961	1962	1961	1962	1961	1962
I — Impôts du pays d'origine												
A. Impôts sur l'utilisation des facteurs												
I 1 A Richesse mobilière (Ricchezza mobile)			—	—	—	—	12,0	12,6	—	—	—	—
I 1 B Impôt sur les tantièmes des administrateurs			—	—	—	—	—	—	0,3	0,4	0,2	0,3
I 2 A Impôt sur les sociétés			9,9	9,4	9,1	8,3	3,3	3,3	3,2	15,8	15,1	13,9
I 3 A/B Impôt foncier			2,3	2,2	2,1	2,2	3,2	2,7	2,4	2,7	1,2	1,1
I 4 Impôt sur les exploitations			10,8	10,6	10,2	10,5	2,3	1,9	9,8	9,4	—	—
I 5 A Impôt sur la fortune			(1,9)	(2,2)	—	—	(0,4)	(0,3)	(3,3)	(2,9)	1,8	1,7
			23,9	23,3	21,4	21,0	21,0	20,6	37,3	29,8	18,3	17,0
			(°)	(°)			(°)	(°)	(°)	(°)		
B. Impôts sur les ventes												
III 1 C Impôt sur les assurances évt. inclus en partie dans les impôts sur les achats	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
			23,9	23,3	21,4	21,0	21,0	20,6	37,3	29,8	18,3	17,0
II — Impôts du pays de destination												
A. Impôt sur la mise en œuvre des facteurs												
I 1 Impôt sur le revenu			29,4	30,9	12,3	12,4	1,9	2,1	28,3	32,4	41,2	42,3
I 5 A Impôt sur la fortune			(1,9)	(2,2)	—	—	(0,4)	(0,3)	(3,3)	(2,9)	—	—
			30,4	32,0	12,3	12,4	2,1	2,3	30,0	33,8	41,2	42,3
B. Impôt sur les achats												
I 3 C Contribution mobilière	»	»	—	—	1,3	1,4	2,0	1,7	—	—	0,8	0,7
III 1 A/B Taxes sur le chiffre d'aff.	33,0	32,9	23,6	23,1	36,2	36,9	21,6	21,8	15,4	16,8	19,1	19,0
III 1 C Impôt sur les assurances	—	—	0,3	0,4	0,9	0,9	—	—	0,4	0,5	—	—
III 2 Impôt sur les transports	—	—	1,1	1,0	0,4	0,4	0,2	0,2	1,0	1,1	0,7	0,7
III 3 A-W Accises spéciales (a)	15,3	13,9	14,4	14,1	18,0	17,8	34,5	32,7	11,4	12,9	13,5	14,1
dont: alcool	1,3	1,3	1,5	1,5	1,0	1,0	0,5	0,5	1,2	1,2	1,7	1,8
tabac	3,9	3,5	5,1	5,1	3,3	3,4	10,6	9,9	3,6	4,2	5,2	4,9
huiles minérales	7,6	7,1	4,4	4,4	8,8	8,8	11,1	11,3	0,9	1,1	4,6	5,4
III 4 Taxes sur les véhicules automobiles	2,6	2,5	2,2	2,3	0,7	0,7	1,5	1,5	0,4	0,4	1,7	1,8
	50,9	49,3	41,6	40,9	57,5	58,1	59,8	57,9	28,6	31,7	35,8	36,3
	»	»	72,9	72,9	69,8	70,5	61,9	60,2	58,6	65,5	77,0	78,6
III — Groupe spécial												
II 2 à II 6 Impôts sur les mouvements de capitaux	4,0	3,4	1,3	1,2	3,8	4,1	7,0	7,8	2,3	2,5	2,2	2,1
I 1 A/B Droits de succession	2,1	1,8	0,3	0,3	0,9	0,9	1,1	1,1	0,5	0,8	1,8	1,7
I 5 B Péréquation des charges	—	—	2,7	2,5	—	—	—	—	—	—	—	—
	6,1	5,2	4,3	4,0	4,7	5,0	8,1	8,9	2,8	3,3	4,0	3,8

(a) Y compris III 1 D E F et autres.

(c) Ne pouvant faire l'objet d'une autre ventilation l'impôt sur la fortune a été imputé pour moitié aux impôts sur l'utilisation des facteurs et pour moitié aux impôts sur la mise en œuvre des facteurs.

**POURCENTAGE QUE REPRÉSENTENT LES RECETTES FISCALES AU TITRE DES
PRINCIPAUX IMPÔTS ET GROUPES D'IMPÔTS PAR RAPPORT À L'ENSEMBLE DES
RECETTES FISCALES**

Source : Inventaire des impôts, édition 1967 ; « Les recettes fiscales dans la CEE »
Office statistique des Communautés européennes 1967

Type d'impôts	Belgique		R.F. Allemagne		France		Italie		Luxembourg		Pays-Bas	
	1964	1965	1964	1965	1964	1965	1964	1965	1964	1965	1964	1965
I — Impôts du pays d'origine												
A. Impôts sur l'utilisation des facteurs												
I 1 A Richesse mobilière (Ricchezza mobile)	30,2	30,0	—	—	—	—	13,1	13,9	—	—	—	—
I 2 A Impôt sur les sociétés	0,9	1,3	8,0	7,7	7,8	7,8	2,5	2,4	12,1	9,1	10,5	12,2
I 3 A/B Impôt foncier	4,6	4,6	2,0	2,0	1,9	2,0	2,8	2,6	2,0	2,1	2,2	2,3
I 4 Impôt sur les exploitations	0,5	0,5	8,7	8,4	10,1	10,2	2,2	2,2	8,6	8,2	—	—
I 5 A Impôt sur la fortune	—	—	(1,9)	(1,8)	—	—	(0,1)	(0,0)	(2,5)	(1,9)	1,5	1,2
	36,2	36,4	19,7	19,0	19,8	20,0	20,6	21,1	23,7	20,4	14,2	15,7
			(^e)	(^e)			(^e)	(^e)	(^e)	(^e)		
B. Impôts sur les ventes												
III 1 C Impôt sur les assurances, évl. inclus en partie dans les impôts sur les achats	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»	»
Impôts du pays d'origine	36,2	36,4	19,7	19,0	19,8	20,0	20,6	21,1	23,9	20,4	14,2	15,7
II — Impôts du pays de destination												
A. Impôts sur la mise en œuvre des facteurs												
I 1 Impôt sur le revenu	2,9	4,3	31,4	31,0	13,7	14,2	2,3	2,5	33,9	32,9	42,2	41,3
I 5 A Impôt sur la fortune	—	—	(1,9)	(1,8)	—	—	(0,1)	(0,0)	(2,5)	(1,9)	—	—
	2,9	4,3	33,3	31,9	13,7	14,2	2,4	2,5	35,1	34,8	42,2	41,3
B. Impôts sur les achats												
I 3 C Contribution mobilière	—	—	—	—	1,4	1,4	2,0	2,0	—	—	0,6	0,6
II 1 A/B Taxes sur le chiffre d'affaire	31,9	31,7	21,9	22,8	36,0	35,1	18,9	19,6	16,1	21,3	18,9	18,7
III 1 C Impôt sur les assurances	—	—	0,4	0,4	0,9	1,0	—	—	0,4	0,5	»	»
III 2 Impôt sur les transports	—	—	0,9	0,8	0,3	0,3	0,3	0,1	»	»	—	—
III 3 A-W Accises spéciales (*) dont :	14,3	14,3	14,9	15,6	16,1	16,1	39,3	38,1	12,7	12,4	13,2	13,1
alcool	1,1	1,1	1,4	1,4	0,9	0,9	0,5	0,5	1,7	1,4	1,6	1,8
tabac	3,0	3,1	4,4	4,4	3,5	3,0	8,5	8,1	3,8	3,8	4,1	4,3
huiles minérales	6,5	6,4	6,1	7,0	7,6	7,4	11,9	12,1	4,6	4,5	5,4	4,9
III 4 Taxes sur les véhicules automobiles	2,3	2,3	2,4	2,5	0,6	0,6	1,8	1,8	1,8	1,8	1,8	2,2
	48,5	48,3	40,5	42,1	55,3	54,5	62,1	61,9	31,0	36,0	34,5	34,6
Droits de douane	5,3	4,8	3,0	2,7	4,3	4,4	4,3	4,5	5,8	4,9	5,7	5,1
Impôt du pays de destination non compris les droits de douane	51,4	52,6	73,8	74,0	69,0	68,7	64,5	64,4	66,1	70,8	76,7	75,9
II 2-II 6 Impôts sur les mouvements de capitaux	4,1	3,9	1,0	1,0	2,6	2,6	6,1	5,3	3,3	4,1	2,3	2,3
II 1 A/B Droits de succession	1,6	1,6	0,2	0,3	0,8	0,8	1,0	0,8	0,6	0,7	1,7	1,6
	—	—	1,9	1,6	—	—	—	—	—	—	—	—
	5,7	5,5	3,1	2,9	3,4	3,4	7,1	6,1	3,9	4,8	4,0	3,9

(a) Y compris III, D, E, F etc...

(c) L'impôt sur la fortune a été imputé pour moitié aux impôts sur l'utilisation des facteurs et pour moitié aux impôts sur la mise en œuvre des facteurs.

commun comme entre les industries communautaires et les pays tiers. Le groupe des impôts sur l'utilisation des facteurs n'est absolument pas homogène quant à sa dépendance de la conjoncture. A des impôts sur les bénéfices ou les gains, largement dépendants de la conjoncture (qui ne sont d'ailleurs pas progressifs en général et dont les variations ne sont donc pas plus marquées que celles de la conjoncture) s'opposent des impôts sur les propriétés bâties et non bâties, et éventuellement sur la fortune, ne dépendant pas de la conjoncture. L'impôt sur les exploitations industrielles et commerciales pose un problème particulier dans la mesure où il est une combinaison des impositions de diverses bases d'évaluation, auxquelles appartiennent d'une part le revenu de ces exploitations et la masse des salaires et, d'autre part, le capital d'exploitation (en Allemagne et au Luxembourg). En France, la contribution des patentes qui n'englobe pas le revenu des activités commerciales ou industrielles dans sa base d'évaluation, mais qui se fonde sur le genre de l'exploitation, le nombre d'habitants de la commune, le nombre de salariés de l'entreprise ainsi que sur la valeur locative des locaux et des installations de l'entreprise, devrait être appréciée, du point de vue de sa dépendance de la conjoncture en matière de recettes, comme un impôt foncier ou un impôt sur la fortune.

Si l'on examine maintenant la classification proposée pour les impôts, le montant détaillé des recettes et la connaissance qu'on a de la réaction à la conjoncture comme un tout, la classification des impôts établie d'après le commerce extérieur et ainsi complétée peut aussi permettre d'une part de déterminer plus facilement sur quelle base commune, qualitative ou quantitative, une harmonisation fiscale devrait s'accomplir à l'intérieur de la CEE et d'autre part d'expliquer ce choix. Celui-ci est important pour les affaires intérieures de la CEE comme pour ses relations de commerce extérieur avec les pays tiers. A cet égard, il s'agit en premier lieu de créer un système d'impôts du pays d'origine et du pays de destination qui soit équilibré et motivé en dernier ressort par des considérations politiques, d'organiser les charges respectives de ces deux grands groupes d'impôts de sorte que la capacité concurrentielle des industries du Marché commun ne soit pas entravée fiscalement dans le reste du monde (par exemple par des impôts du pays d'origine trop lourds), mais aussi, d'un autre côté, de sorte que les intérêts commerciaux de la Communauté vis-à-vis du reste du monde ne subissent pas de dommages à cause du poids excessif des impôts (rattachés aux produits) du pays de destination (impôts sur les achats). Dans ce contexte, il est révélateur de constater qu'en 1961 et en 1962 par exemple, c'est-à-dire avant une harmonisation fiscale, les parts des impôts du pays d'origine et du pays de destination dans les recettes totales de chacun des Etats membres de la CEE étaient proportionnellement uniformes — seuls le Luxembourg

et les Pays-Bas s'écartent de la moyenne — et qu'en outre, dans chaque cas, les Etats ont eu nettement moins recours aux impôts du pays d'origine qu'à ceux du pays de destination (cf. le tableau p. 35). En même temps il faut veiller, dans le cadre des impôts du pays d'origine, à l'existence d'un équilibre entre les impôts qui sont sensibles à la conjoncture et ceux qui ne le sont pas, afin que la capacité concurrentielle des industries communautaires ne varie pas trop selon l'évolution de la conjoncture. Ce point de vue est d'ailleurs tout aussi valable en ce qui concerne les relations des Etats membres entre eux : l'égalité devant la concurrence exige ici un certain équilibre commun entre les impôts sur l'utilisation des facteurs qui suivent les oscillations de la conjoncture et ceux qui ne les suivent pas. Car un avantage quantitatif relatif des premiers sur les seconds favoriserait fiscalement les industries du pays concerné vis-à-vis des autres Etats membres en période de fléchissement de la conjoncture, et inversement.

En outre, il faudra veiller, lors de l'harmonisation des impôts sur l'utilisation des facteurs, du point de vue de la politique économique à l'intérieur et à l'extérieur, à ce que — une fois déterminée l'importance de ce groupe d'impôts dans l'ensemble du système — les différents impôts soient établis à l'intérieur de ce groupe de sorte que l'utilisation et la combinaison des divers facteurs de production ne s'engagent pas dans une voie contraire à l'économie. En particulier, la composition du groupe des impôts sur l'utilisation des facteurs ne devrait pas faire obstacle à l'augmentation souhaitable de la productivité et au progrès technique.

La façon de définir le poids respectif des impôts sur la mise en œuvre des facteurs et des impôts sur les achats à l'intérieur du groupe des impôts du pays de destination ne dépendra pas seulement de considérations relatives au commerce extérieur, mais aussi de la question de savoir quelle relation entre les impôts du pays de destination rapportés aux produits et ceux qui ne le sont pas est raisonnablement défendable au sein du Marché commun eu égard à la mentalité fiscale donnée et l'efficacité de l'administration des impôts et peut, en particulier, être valable sur le plan fiscal. Le nombre et le montant des impôts sur les achats comparés au poids des impôts sur la mise en œuvre des facteurs dépendront aussi des idées (qui devront être ramenées à un dénominateur commun) que l'on se fait sur la mesure dans laquelle, dans le Marché commun, l'influence spécifique sur la consommation doit précéder ou suivre la politique fiscale de répartition des revenus.

Pour la politique budgétaire, la sensibilité à l'évolution de la conjoncture a une double signification : d'une part, il faut qu'il existe un fond d'impôts ne dépendant pas de la conjoncture, pour protéger le budget de la nation de trop brutales variations des

recettes qui entraînent des possibilités de dépenses discontinues ; d'autre part, un grand nombre d'impôts dépendant de la conjoncture et surtout réagissant plus vite qu'elle, pourrait présenter des avantages pour une politique financière anticyclique visant la stabilité, à condition qu'ait été décidée une planification financière sur plusieurs années.

Après l'exemple fourni par l'exposé des aspects de politique économique qui sont essentiels pour créer un système fiscal équilibré dans le cadre d'une harmonisation des impôts, ou simplement pour juger de la portée économique du système fiscal existant, il faut en conclusion, pour compléter les explications données à la page 18 et attirer l'attention sur certaines caractéristiques des impôts qui ont leur importance lors d'interventions de politique économique effectuées au moyen d'instruments fiscaux. Il s'agit en l'occurrence de l'efficacité plus ou moins rapide d'une réforme fiscale.

Dans l'ensemble, les modifications des impôts rapportés aux produits — impôts sur les achats ou sur les ventes — tireront plus vite leurs effets que des modifications apportées à des impôts non rapportés aux produits. Cette constatation n'est toutefois pas valable pour ceux des impôts sur la mise en œuvre ou sur l'utilisation des facteurs qui sont perçus par la voie de la retenue à la source et non en raison d'une méthode d'imposition — généralement annuelle — par voie de rôle. Cela peut présenter de l'importance notamment pour les impôts sur la mise en œuvre des facteurs, pour lesquels les impôts retenus à la source (impôts sur les salaires, sur les revenus du capital) jouent quantitativement un rôle considérable dans le cadre des impôts sur le revenu, dont la taxation est établie d'une autre manière. En revanche, les impôts sur l'utilisation des facteurs sont tous des impôts établis par voie de rôle, en sorte que les modifications ne prennent pleinement effet qu'après un certain laps de temps, parfois de plusieurs années (problème de la rapidité du contrôle fiscal des entreprises par l'administration des finances). De cette façon, l'effet d'une modification des impôts, déterminé par la nature des impôts sur l'utilisation des facteurs et relativement rigoureux, est de nouveau atténué, du moins, lorsqu'il s'agit d'augmentation d'impôts.

Le maniement en politique économique de la classification des impôts n'a pu être indiqué ici que dans ses grandes lignes. L'examen détaillé des nombreuses décisions et alternatives possibles dans chaque cas sortirait du cadre de la présente étude et resterait aussi forcément incomplet. Les opinions exposées et les arguments proposés devront être expliqués en détail et comparés les uns aux autres, aussi bien lors de la discussion sur l'harmonisation que lors des décisions communautaires de politique économique prises au moment des délibérations.

c) **Comptabilité nationale**

Sous sa forme actuelle, la comptabilité nationale à l'intérieur de la CEE a besoin des données fiscales suivantes :

1. Somme des impôts « indirects »,
2. Impôts directs frappant les sociétés,
3. Impôts directs frappant les ménages.

Ces données sont extraites du volume « Résultats des comptes nationaux de 1953 à 1963 » (1). Elles se présentent dans le cadre suivant :

Tableau I : les principaux agrégats

	Produit intérieur brut aux prix du marché
+	revenu de facteurs net reçu de l'extérieur
	Produit national brut aux prix du marché
./.	Amortissements
	Produit national net aux prix du marché
./.	Impôts indirects
+	Subventions
	Produit national net au coût des facteurs (= Revenu national)

Tableau VI : Distribution du revenu national

+	Rémunération des salariés
+	Revenu de l'entreprise échéant aux ménages
+	Revenus de la propriété échéant aux ménages
+	Épargne des sociétés
+	Impôts directs frappant les sociétés
+	Revenus de propriété et d'entreprise des administrations publiques
./.	Intérêts de la dette publique
./.	Intérêts de la dette des consommateurs
=	Revenu national

Tableau XVII : Opérations courantes des ménages

	Rémunération des salariés
+	Revenu de la propriété et de l'entreprise
	Part des ménages dans le revenu national
+	Prestations de sécurité sociale
+	Autres transferts courants en provenance des administrations publiques
+	Transferts courants en provenance de l'extérieur
	Ressources courantes des ménages
./.	Impôts directs frappant les ménages

(1) Office statistique des Communautés européennes, rapport statistique spécial.

- ./.. Cotisations à la Sécurité sociale
- ./.. Autres transferts courants aux administrations publiques
- ./.. Transferts courants à l'extérieur
Revenu disponible des ménages
- ./.. Consommation privée
Épargne des ménages

Tableau XX : Opérations courantes des administrations publiques

Revenus de la propriété et de l'entreprise

- + Impôts indirects
- + Impôts directs frappant les sociétés
- + Impôts directs frappant les ménages
- + Cotisations à la sécurité sociale
- + Autres transferts courants en provenance de l'intérieur
- + Transferts courants en provenance de l'extérieur
Ressources courantes des administrations publiques

Le schéma de classification des impôts proposé peut fournir les données fiscales qui sont nécessaires au moins de la même façon que la classification traditionnelle. Comme somme des impôts indirects, on peut prendre la somme des impôts sur les achats et éventuellement sur les ventes. Les impôts directs frappant les sociétés se trouvent à la rubrique des impôts sur l'utilisation des facteurs, les impôts directs frappant les ménages à celle des impôts sur la mise en œuvre des facteurs.

Pour les tableaux VI et XX, le problème de la répartition de certains impôts sur l'utilisation des facteurs (impôt sur les exploitations industrielles et commerciales, impôt foncier) entre les sociétés d'une part et les entreprises considérées comme ménages d'autre part, reste inchangé, s'il ne s'agit pas seulement de l'impôt sur les sociétés. La répartition classique des impôts en impôts « directs » et « indirects » est jugée non satisfaisante du point de vue de la comptabilité nationale (1). D'ailleurs, si la classification était en premier lieu adaptée aux caractéristiques du système fiscal, considéré comme instrument de politique économique à l'intérieur et à l'extérieur, elle ne répondrait pas non plus totalement aux exigences statistiques. M. Vanoli propose de remplacer les expressions « impôts directs » et « impôts indirects » par les notions « impôts liés à la production » (ou « impôts liés à l'exploitation ») d'une part et « impôts sur les revenus » d'autre part. Il définit les

premiers comme constituant les charges d'exploitation. Il faudrait donc, d'après la classification proposée ici, ranger dans ce groupe les impôts sur l'utilisation des facteurs (en excluant éventuellement l'impôt sur les sociétés et d'autres impôts sur l'utilisation des facteurs rapportés aux bénéficiaires) ainsi que les impôts sur les ventes et les achats (à cause du mode de recouvrement). Il resterait alors comme impôts sur les revenus, ceux qui frappent la mise en œuvre des facteurs et les impôts sur l'utilisation des facteurs exclus ci-dessous. Exception faite des droits de succession et des impôts sur les donations ainsi que de certaines parties des contributions sur la péréquation des charges qui frappent la fortune privée, les impôts du groupe spécial pourraient en gros entrer dans la catégorie des « impôts liés à l'exploitation ». Toutefois, M. Vanoli souligne, lui aussi, les difficultés de délimitation et de définition. Tant que les travaux portant sur un système européen de comptes économiques intégrés ne sont pas terminés, rien de définitif ne peut être dit à ce sujet.

Néanmoins, une classification basée sur des critères relatifs au commerce extérieur, qui met en relief le caractère économique des impôts en les qualifiant d'impôts sur la mise en œuvre et sur l'utilisation des facteurs et d'impôts sur les achats et sur les ventes, pourrait fournir de nouveaux points de vue pour répertorier les différentes sortes d'impôts dans le cadre de la comptabilité nationale. Ainsi, le caractère d'impôt sur les achats devient manifeste pour certains impôts perçus auprès du consommateur lui-même dont Ursula K. Hicks écrit : "They should be reckoned as 'taxes on outlay' — or indirect taxes in the social accounting sense — and added in when we proceed from factor cost to the welfare concept of the national income (1)". La question de savoir si l'on veut accorder un caractère de coûts à des impôts dépendant des bénéficiaires qui frappent les sociétés, doit rester en suspens. Sur le plan économique, de nombreux arguments parlent en faveur d'une telle solution et suggèrent de limiter le concept d'« impôt sur les revenus » à l'imposition directe des revenus des ménages, car ceux-ci se profilent, en dernier ressort, derrière les personnes morales.

Dans l'ensemble, l'étude de M. Vanoli traite les problèmes soulevés par la fiscalité de manière trop cursive pour que soit possible une discussion approfondie sur l'applicabilité de la classification fiscale développée ici.

Entre-temps, les travaux plus avancés portant sur un système européen de comptes économiques intégrés (2) permettent de reconnaître la nécessité

(1) Propositions pour un cadre communautaire de comptabilité nationale. *Rapport de M. Vanoli*. Office statistique des Communautés européennes, Doc. 13780/St/64-D. Bruxelles, novembre 1964, p. 96 et suiv.

(2) Ursula K. Hicks, *op. cit.*, p. 219.

(*) Office statistique des Communautés européennes : « Système européen de comptes économiques intégrés. » Bruxelles, mars 1968, Doc. 3556/St/68-D.

d'établir une distinction entre « impôts liés à la production » et « impôts sur le revenu et le patrimoine ». Les premiers comprennent, outre les impôts sur les achats et sur les ventes, payés par les unités productrices, ainsi que les impôts sur l'utilisation des facteurs qui ne sont pas liés aux bénéficiaires, les droits de timbre et les droits d'enregistrement du groupe spécial, de même que les taxes sur les importations et les exportations qui ne sont pas contenues dans la classification, et les droits et contributions qui vont à l'État, dans la mesure où ils sont payés par les unités productrices (1).

Les impôts sur le revenu et le patrimoine englobent aussi, à côté des impôts sur la mise en œuvre des

(1) *Op. cit.*, p. 103/3.

(2) *Op. cit.*, p. 114.

facteurs, les impôts sur l'utilisation des facteurs qui sont liés aux bénéficiaires et les taxes sur les véhicules automobiles privés (2).

On remarque tout de suite ici qu'on n'a pas voulu suivre la proposition faite par Ursula K. Hicks en ce qui concerne la taxe sur les véhicules automobiles — et aussi la taxe sur la valeur locative — ce qui entraîne une division de cet impôt dans le schéma des comptes de la nation à laquelle ne peut correspondre une classification des impôts. Une division semblable existe en ce qui concerne les droits et taxes. Il semble que dans l'ensemble, une classification des impôts basée sur des critères relatifs au commerce extérieur, même si elle n'a pas été adaptée en premier lieu à la comptabilité nationale, réserve, au moins, autant de difficultés pratiques dans ce domaine statistique que les autres classifications d'impôts utilisées jusqu'ici.

X — CONCLUSION

Dans la présente étude, l'auteur, conformément au mandat qui lui a été conféré, a cherché quelle pouvait être la classification des impôts qui, en premier lieu, réponde aux exigences de l'harmonisation des impôts au sein de la CEE, en deuxième lieu, contienne les groupements utilisables pour la politique économique de chaque État particulièrement dans ses relations à l'intérieur et à l'extérieur de la Communauté, et, enfin, fournisse éventuellement de nouveaux repères pour les études concernant une forme communautaire de comptabilité nationale.

Dans cette recherche, l'aspect de l'harmonisation prend nettement la première place. Cela ne signifie pas que la classification proposée exige, pour être utile en tout état de cause, une très large harmonisation des impôts des États membres. Sans aucun doute, un rapprochement poussé, qualitatif et quantitatif, des impôts nationaux serait souhaitable à maints égards. Il en résulterait aussi un rapprochement des instruments de politique économique qu'offre le système fiscal. Cependant la classification doit avant tout être justifiée par les indications qu'elle peut donner sur la nature et le nombre des différents impôts ou groupes d'impôts. En ce sens, elle pourrait montrer, même sans harmonisation fiscale au sein de la CEE, quelles sont les décisions de politique économique qui sont prises, lorsqu'on adopte les systèmes fiscaux existants, où s'exercent les effets de la concurrence, et enfin, où et quand des interventions fiscales arrêtées à des fins de politique économique devront agir de façon différente selon les cas. Ces indications, associées à une politique économique communautaire à l'extérieur et à une politique économique coordonnée à l'intérieur, garderont toujours leur importance — quel que soit le stade auquel l'harmonisation peut et doit être poussée. D'un autre côté, la tâche d'élaborer une classification des impôts comporte en même temps une restriction du sujet qui ne doit pas être négligée, lorsqu'il s'agit de questions de politique économique. On a certes pu constater avec raison que la plupart des interventions et des corrections de politique économique présentent un aspect financier.

Cependant, cela peut se produire aussi bien du côté des recettes que du côté des dépenses des budgets publics. Ainsi, certains impôts pourraient parfaitement être semblables dans tous les États membres et pourtant être différenciés dans leurs effets à cause de subventions différentes accordées aux agents économiques imposés. A mon avis, dans une communauté économique, l'économie financière gagnerait

en clarté à ce que les postes des recettes et des dépenses des budgets nationaux ne soient pas compensés, mais soient considérés séparément. Cette séparation correspond aussi aux dispositions du traité de Rome qui traite séparément des impôts et des subventions. Par conséquent, la classification ne peut apporter spécialement à la politique budgétaire que des indices généraux, notamment, au sujet de la continuité des recettes des diverses sortes d'impôts, indices qui ne concernent pas la politique de dépenses elle-même, mais uniquement la marge qui reste disponible pour son financement.

Ajoutons encore, pour terminer, une remarque sur le thème de la « convergence fiscale ». Se fondant sur la classification traditionnelle, telle que l'a employée aussi le Comité fiscal et financier, on est arrivé, à juste titre, à la conclusion que les systèmes fiscaux des États membres diffèrent sensiblement les uns des autres par leur nature et leur importance. C'est ainsi que la statistique sommaire de l'inventaire des impôts de la CEE donne les ordres de grandeurs suivants pour les recettes (en pourcentage des recettes fiscales totales).

Ce tableau montre des divergences considérables dans tous les trois groupes. Alors que les impôts sur le revenu et la fortune atteignent 28 % à 67 % — et tout récemment encore 57-58 % — des recettes fiscales totales, la part des impôts sur l'utilisation des revenus varie entre 30 et 60 % de façon inversement proportionnelle dans les différents États membres. Si l'on voulait déduire de ce tableau les exigences de l'harmonisation, on serait d'ailleurs conduit à transformer radicalement les structures nationales des recettes.

En revanche, si l'on compare ces données avec les résultats par groupes des pages 35 et 36 (qui ont les mêmes sources), le tableau se transforme de façon saisissante. Il apparaît qu'une classification des impôts basée sur des critères relatifs au commerce extérieur révèle une « convergence » remarquable des systèmes fiscaux nationaux. En 1961/62, les impôts du pays d'origine représentent en Allemagne, en France, en Italie et aux Pays-Bas 17 à 24 % des recettes totales ; seul le Luxembourg se distingue avec une part de ces impôts s'élevant à 37 % resp. 30 %. Les impôts du pays de destination se montent en conséquence à 70 % et 79 % des recettes totales pour ces deux années. (Pour l'Italie, la statistique de l'inventaire des impôts n'a pas tenu compte d'environ 6 % des recettes fiscales totales.) En 1964/65 dans les pays cités, y compris le Luxembourg, les im-

pôts du pays d'origine varient entre 14,2 % et 24 % ; le Luxembourg semble avoir aligné sa position sur celle des autres. Les impôts du pays de destination atteignent en 1964/65 entre 67,7 % (Pays-Bas) et 64,5 % (Italie) des recettes fiscales totales. Les divergences entre les deux grands groupes d'impôts sont de 10 points contre 30 à 40 points pour une comparaison faite d'après l'ancienne répartition des impôts. Les différences caractéristiques entre les impositions nationales apparaissent chaque fois à l'intérieur des deux grands groupes ; il en est ainsi pour les parts que représentent les impôts sur les sociétés et les impôts sur les exploitations industrielles et commerciales dans le groupe des impôts du pays d'origine et pour les parts que représentent les impôts sur la mise en œuvre des facteurs et sur les achats dans le groupe des impôts du pays de destination.

Pour la Belgique, le montant détaillé des recettes fait défaut pour 1961 et 1962 ; même les chiffres donnés pour 1964 et 1965 ne peuvent encore être considérés comme représentatifs, car ils ne reflètent pas tout à fait la réforme du système fiscal entreprise. C'est pourquoi ils n'ont pu être inclus dans la comparaison.

Si par « convergence » l'on entend un rapprochement progressif de la composition quantitative et qualitative des systèmes fiscaux nationaux qui, pour partie, découle forcément des possibilités limitées d'imposition, pour partie résulte de l'imitation réciproque des systèmes et pour partie aussi est sciemment provoqué, la comparaison faite ci-dessus ne peut guère fournir des renseignements sur la convergence des systèmes fiscaux en tant que processus déclenché par la CEE. Elle ne fait qu'étayer des suppositions sur un certain ajustement du Luxembourg et, éventuellement de la Belgique, aux structures générales des recettes des

autres États membres. Toutefois, elle démontre clairement qu'il faut réviser partiellement l'idée, tirée de la classification traditionnelle, qu'il existe une certaine divergence entre les systèmes fiscaux, et qu'en fait un pas a été accompli depuis longtemps en direction du rapprochement fiscal au sein de la CEE.

Pays	Année	Impôts sur le revenu et la fortune	Impôts sur l'accroissement du patrimoine et la circulation des capitaux	Impôts sur l'utilisation des revenus (sans les droits de douane)
Belgique	1961	40,6	6,1	50,9
	1962	42,2	5,2	49,5
	1964	40,5	5,7	48,5
	1965	41,4	5,5	48,3
Allemagne	1961	57,0	1,4	41,6
	1962	57,8	1,3	40,9
	1964	55,3	1,2	40,5
	1965	53,7	1,3	42,3
France	1961	37,0	4,7	56,2
	1962	36,3	5,0	56,7
	1964	37,8	3,4	54,4
	1965	38,6	3,4	53,6
Italie	1961	28,0	8,1	57,8
	1962	28,9	9,0	56,2
	1964	28,2	7,1	60,4
	1965	29,1	6,1	60,2
Luxembourg	1961	67,3	2,8	29,9
	1962	63,5	3,3	33,2
	1964	59,2	3,9	31,1
	1965	54,2	4,8	36,1
Pays-Bas	1961	60,3	4,0	35,0
	1962	60,0	3,8	33,5
	1964	57,0	4,0	33,9
	1965	57,6	3,9	34,0

ÉTUDES

parues à ce jour dans les séries « Concurrence » et « Concurrence - Rapprochement des législations » ⁽¹⁾

8135 — N° 1

La réparation des conséquences dommageables d'une violation des articles 85 et 86 du traité instituant la CEE

1966. 74 p. (f, d, i, n). FF 7,— ; FB 70,—

8176 — N° 2

Politique économique et problèmes de la concurrence dans la CEE et dans les pays membres de la CEE

1966. 68 p. (f, d, i, n). FF 10,— ; FB 100,—

8182 — N° 3

Le problème de la concentration dans le Marché commun

1966. 26 p. (f, d, i, n). FF 5,— ; FB 50,—

8183* — N° 4

Enquête sur la situation des petites et moyennes entreprises dans les pays de la CEE

1966. 108 p. (f, d, i, n). FF 18,— ; FB 180,—

8217* — N° 5

Le droit des sociétés dans ses rapports avec la concentration

1967. 99 p. (f, d, i, n). FF 15,— ; FB 150,—

8213* — N° 6

Projet d'un statut des sociétés anonymes européennes

1967. 132 p. (f, d, i, n). FF 30,— ; FB 300,—

8234* — N° 7

Rapport sur les choix des méthodes de comparaison de la charge fiscale effective que supportent les entreprises dans les divers États membres de la CEE

1969. 76 p. (f, d). FF 10,— ; FB 100,—

8242 — N° 8

Le pouvoir fiscal dans les États membres de la Communauté

1969. 76 p. (f, d). FF 10,— ; FB 100,—

Cette étude termine la série « Concurrence » ; une nouvelle série intitulée « Concurrence - Rapprochement des législations » lui succède.

8267 — N° 9

(en préparation)

8278 — N° 10

Contribution à l'étude des modes de représentation des intérêts des travailleurs dans le cadre des sociétés anonymes européennes

1970. 64 p. (f, d, i, n). FF 33,— ; FB 300,—

8280 — N° 11

(en préparation)

8298 — N° 12

(en préparation)

⁽¹⁾ Les signes abrégatifs *f, d, i, n*, et *e* indiquent les langues dans lesquelles les textes ont été publiés (français, allemand, italien, néerlandais et anglais).

BUREAUX DE VENTE

FRANCE

*Service de vente en France des publications
des Communautés européennes*
26, rue Desaix
75 Paris - 15^e
CCP Paris 23-96

BELGIQUE/BELGIË

Moniteur belge - Belgisch Staatsblad
40, rue de Louvain - Leuvenseweg 40
1000 Bruxelles - 1000 Brussel
CCP 50-80

Sous-dépôt :

Librairie européenne - Europese Boekhandel
244, rue de la Loi - Weststraat 244
1040 Bruxelles - 1040 Brussel

GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

*Office des publications officielles
des Communautés européennes*
37, rue Glesener - Luxembourg
Luxembourg-Gare
CCP 191-90
Compte courant bancaire : B.I.L. R 101/6830

ALLEMAGNE (RF)

Verlag Bundesanzeiger
5000 Köln I - Postfach 108006
(Fernschreiber : Anzeiger Bonn 08 882 595)
Postscheckkonto 834 00 Köln

ITALIE

Libreria dello Stato
Piazza G. Verdi, 10
00198 Roma
CCP 1/2640

Agences :

00187 Roma - Via del Tritone, 61/A e 61/B
00187 Roma - Via XX Settembre (Palazzo
Ministero delle finanze)
20121 Milano - Galleria Vittorio Emanuele, 3
80121 Napoli - Via Chiaia, 5
50129 Firenze - Via Cavour, 46/R
16121 Genova - Via XII Ottobre, 172
40125 Bologna - Strada Maggiore, 23/A

PAYS-BAS

Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf
Christoffel Plantijnstraat
's-Gravenhage
Giro 425 300

GRANDE-BRETAGNE ET COMMONWEALTH

H. M. Stationery Office
P. O. Box 569
London S. E. 1

ÉTATS-UNIS D'AMÉRIQUE

European Community Information Service
2100 M Street, N. W.,
Suite 707
Washington, D. C., 20037

IRLANDE

Stationery Office
Beggars Bush
Dublin 4

SUISSE

Librairie Payot
6, rue Grenus
1211 Genève
CCP 12-236 Genève

SUÈDE

Libreria C. E. Fritze
2, Fredsgatan
Stockholm 16
Post Giro 193, Bank Giro 73/4015

ESPAGNE

Librería Mundi-Prensa
Castello, 37
Madrid 1
Bancos de Bilbao, Hispano-Americano
Central y Español de Crédito

AUTRES PAYS

*Office des publications officielles des
Communautés européennes*
Case postale 1003
Luxembourg-Gare
37, rue Glesener, Luxembourg
CCP 191-90
Compte courant bancaire : B.I.L. R 101/6830

8304

OFFICE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES DES COMMUNAUTES EUROPEENNES — Luxembourg
5220/2/71/1

FF 11,— FB 100,— DM 7,50 Lit. 1250 Fl. 7,— £/sd 0.16.6 £/p 0,82½ \$ 2,—
