



PARLEMENT EUROPEEN

DIRECTION GENERALE
DES ETUDES

DOSSIERS D'ETUDES ET DE DOCUMENTATION

**Fiscalité des entreprises
et marché intérieur
de la Communauté**

– Problèmes et perspectives –

Série économique n°

17

Octobre 1990

Publiés dans la même série:

- No. 7: Die Automobilindustrie in der Gemeinschaft,
Dezember 1985 EN, FR, DE, IT, SP
- No. 8: Währungsbeziehungen USA-EG
Juni 1986 EN, DE
- No. 9: L'achèvement du Marché Intérieur: suites données
par la Commission et le Conseil aux avis du
Parlement,
September 1986 FR
- No. 10: Audio-Visual Policies of the Community
The Role of the European Parliament,
August 1987 EN
- No. 11: La France et la libre circulation des
capitaux en Europe,
September 1987 FR
- No. 12: Die Wirtschaftsbeziehungen zwischen
der EG und Japan,
Oktober 1987 DE, EN
- No. 13: The economic and social cohesion of the
Community,
Januar 1988 FR, EN
- No. 14: The liberalisation of capital movements in the
Community and its implications for Greece,
April 1988 EN
- No. 15: Ökonomische Probleme der Umsatzsteuer-
harmonisierung bei der Vollendung des
EG-Binnenmarktes,
Dezember 1989 DE, EN
- No. 16: The degree of central bank autonomy in the
Community Member States,
September 1990 EN

DOSSIERS D'ETUDES ET DE DOCUMENTATION

**Fiscalité des entreprises
et marché intérieur
de la Communauté**

– Problèmes et perspectives –

Une fiche bibliographique figure à la fin de l'ouvrage.

Luxembourg: Office des publications officielles des Communautés européennes,
1990

ISBN 92-823-0228-8

N° de catalogue: AX-60-90-046-FR-C

© CECA-CEE-CEEA, Bruxelles – Luxembourg, 1990

Reproduction autorisée, sauf à des fins commerciales, moyennant mention de la
source.

Printed in Luxembourg

DOSSIER DE RECHERCHE ET DOCUMENTATION

Fiscalité des entreprises
et marché intérieur de la Communauté

- Problèmes et perspectives -

Parus dans la même série:

	<u>langues</u>
<u>n° 7:</u> L'industrie automobile dans la Communauté décembre 1985	EN, FR, DE, IT, SP
<u>n° 8:</u> Les relations monétaires Etats-Unis/CEE, juin 1986	EN, DE
<u>n° 9:</u> L'achèvement du Marché Intérieur: suites données par la Commission et le Conseil aux avis du Parlement, septembre 1986	FR
<u>n° 10:</u> Les politiques communautaires dans le domaine de l'audiovisuel	EN
<u>n° 11:</u> La France et la libre circulation des capitaux en Europe, septembre 1987	FR
<u>n° 12:</u> Les relations économiques entre la CEE et le Japon, octobre 1987	DE, EN
<u>n° 13:</u> La cohésion économique et sociale de Communauté, janvier 1988	FR, EN
<u>n° 14:</u> La libéralisation des mouvements de capitaux dans la Communauté et ses implications pour la Grèce, avril 1988	EN
<u>n° 15:</u> Les problèmes économiques de l'harmo- nisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires après l'achèvement du marché intérieur de la Communauté européenne, décembre 1989	DE, EN
<u>n° 16:</u> Le degré d'autonomie des banques centra- les dans les Etats membres de la Commu- nauté, septembre 1990	EN

AVANT-PROPOS

L'approche de l'achèvement du marché intérieur européen rend de plus en plus actuel le domaine de la fiscalité des entreprises. La question se pose de savoir si une action s'impose de la part de la Communauté européenne, au regard des écarts actuels des régimes fiscaux des entreprises. La présente étude s'efforce de fournir certains repères dans le cadre de la réponse à cette question.

Ce travail est essentiellement axé sur l'appréciation de la documentation récente relative aux questions de fiscalité internationale dont l'auteur a pu disposer, en vue de déterminer la nécessité éventuelle d'une initiative en matière de politique fiscale. En outre, il établit l'inventaire des activités passées des Communautés européennes dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

La présente publication est l'expression des points de vue personnels de l'auteur et n'engage pas le Parlement européen.

Les remarques éventuelles à propos de cette étude sont à adresser à:

Parlement européen
Direction générale IV
Schumann 6/75
L-2929 Luxembourg
tél.: 4300-3109
fax: 43.40.71

TABLE DES MATIERES

1.	INTRODUCTION	5
2.	Les fondements juridiques et économiques	6
2.1.	Les préalables juridiques des mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises . . .	6
2.2.	Les fondements économiques	9
3.	Aperçu des travaux et des activités de la Communauté européenne	11
4.	Fiscalité actuelle dans la Communauté européenne, aux Etats- Unis et au Japon	25
5.	Exposé et analyse de la discussion actuelle	28
5.1.	Synthèse	28
5.2.	Bref aperçu des études relatives à la fiscalité des entreprises	28
5.3.	Digression: la politique des aides d'Etat dans les Etats membres de la Communauté	30
5.4.	Evaluation succincte des études en matière de fiscalité des entreprises	35
A)	Nature de la comparaison des charges	36
a)	- quotes-parts nationales d'impôts et de taxes	36
b)	Indicateurs relatifs à la charge fiscale moyenne	38
ba)	Conclusions déduites des statistiques fiscales	38
bb)	Simulations d'assiette/modélisations	39
c)	Indicateurs en matière de charge fiscale limite	42
d)	Comparaison des	46
da)	Comparaison des structures fiscales	47
db)	Comparaison des taux d'imposition nominaux	50
dc)	L'assiette fiscale	52
B.	Influence des objectifs de base	54
C.	Les données et sources d'information sous-jacentes	55
6.	Conclusions au niveau de la politique économique	56

6.1.	Formulation de conclusions au niveau de la politique économique au départ des études disponibles	56
6.2.	Les objectifs des mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises	59
6.3.	Propositions dans le domaine de la fiscalité des entreprises	60
7.	Synthèse	62
	Bibliographie	66

1. INTRODUCTION

- (1) L'adoption de l'Acte unique européen (AUE), le 28 février 1986, a confirmé la ferme volonté d'achever le marché intérieur communautaire par étapes d'ici au 31 décembre 1992. Aux termes de l'article 8 A du traité CEE, ajouté par l'AUE, le marché intérieur comporte "un espace sans frontières dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité".
- (2) L'énoncé de l'article 8 A du traité CEE ajouté par l'AUE se réfère en particulier aux décisions nécessaires à la mise en oeuvre du programme défini dans le Livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur¹. Les mesures requises en matière fiscale énoncées dans le Livre blanc concernent uniquement les impôts indirects.
- (3) En ce qui concerne le domaine de la fiscalité directe, la Commission se borne à annoncer la publication séparée d'un "Livre blanc sur la fiscalité des entreprises"², publication qui n'a toutefois pas eu lieu à ce jour. Alors que, dans le domaine de la fiscalité indirecte, des propositions – fussent-elles contestées – ont été soumises au Conseil, le domaine de la fiscalité des entreprises est resté, quant à lui, à l'arrière-plan dans le programme actuel du marché intérieur.
- (4) Contrairement au domaine de la fiscalité directe, l'harmonisation de la fiscalité indirecte est une tâche inscrite explicitement dans le traité CEE. L'article 99, revu par l'AUE, prévoit l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'accises et des autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Toutefois, les objectifs et les mesures fondamentaux énoncés dans le Traité impliquent la nécessité tout aussi impérieuse de prendre des initiatives dans le domaine de la fiscalité directe, en particulier, de la fiscalité des entreprises (voir, en ce qui concerne les fondements juridiques, le chapitre 2).
- (5) L'objectif du présent rapport est de mettre en évidence certaines perspectives en matière de fiscalité des entrepri-

¹doc. COM(85) 310 final

²cf. "Livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur", op. cit., point 150.

ses dans le cadre du marché intérieur européen. Le chapitre 2 présente tout d'abord les fondements juridiques et économiques des mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Le chapitre 3 établit l'inventaire des travaux et des activités de la Communauté dans ce domaine. Il est suivi d'un bref aperçu de la situation actuelle de la fiscalité des entreprises dans les Etats membres de la Communauté, aux Etats-Unis et au Japon (chapitre 4). L'exposé de la discussion actuelle met particulièrement en évidence la problématique de la fiscalité des entreprises communautaires (chapitre 5): les positions contradictoires et les résultats parfois divergents des études portant sur les divers régimes fiscaux nationaux applicables aux entreprises indiquent que la fiscalité des entreprises dans le cadre du marché intérieur communautaire soulève des problèmes non négligeables. La politique des Etats membres en matière d'aides d'Etat, qui fait l'objet du chapitre 5.3, mérite, elle aussi, de retenir l'attention. En dépit des problèmes existants, nous tenterons d'indiquer certaines perspectives de solution, en tenant compte du débat actuel (chapitre 6).

2. LES FONDEMENTS JURIDIQUES ET ECONOMIQUES

2.1. Les préalables juridiques des mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises

- (1) Comme nous l'avons indiqué dans l'introduction, l'harmonisation de la fiscalité directe (qui, outre l'impôt sur les personnes et autres impôts, comprend la fiscalité des entreprises) n'est pas prévue explicitement par les traités de Rome³. Toutefois, une série d'arguments, qui s'appuient notamment sur le contenu des traités, plaide en faveur de la nécessité de mesures dans le domaine de la fiscalité des entreprises, en particulier depuis l'adoption de l'AUE.
- (2) C'est ainsi que l'article 3 f) du traité CEE énonce qu'une des fins de l'action de la Communauté est "l'établissement d'un système assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché commun". Par conséquent, les effets de falsification et de distorsion de la concurrence qui peuvent résulter des disparités des dispositions nationales en

³cf. Gröben, Hans von der, Kommentar zum EWG-Vertrag, vol. I (art. 1 à 136), 3ème édition révisée, Baden-Baden 1983, p. 1692.

matière de fiscalité des entreprises sont incompatibles avec les objectifs de la Communauté. Du reste, l'article 3 lettre h) du traité CEE prévoit un rapprochement des législations nationales "dans la mesure nécessaire au fonctionnement du marché commun".

- (3) Le rapprochement des législations est concrétisé au chapitre 3 du titre 1 ("Les règles communes") de la troisième partie du traité CEE ("La politique de la Communauté"). L'article 100 prévoit l'adoption de directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres en tant qu'instrument de l'établissement et du fonctionnement du marché commun. Le Conseil, sur proposition de la Commission, arrête à l'unanimité des directives pour le rapprochement des dispositions qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun. Le Parlement européen (PE) et le Comité économique et social (CES) sont consultés sur ces directives.
- (4) Le nouvel article 100 A, ajouté au traité CEE par l'AUE, prévoit, pour la réalisation des objectifs énoncés à l'article 8 A (établissement du marché intérieur), la possibilité d'adopter des mesures de rapprochement à la majorité qualifiée. Toutefois, cette dérogation ne s'applique pas aux dispositions fiscales⁴, pour lesquelles l'unanimité est requise au sein du Conseil. Toutefois, Mme Scrivener, commissaire compétent en matière de fiscalité, a proposé que, dans ce domaine également, des décisions à la majorité puissent être adoptées par le Conseil⁵.
- (5) L'article 101 du traité CEE peut être considéré comme un autre fondement juridique des mesures dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Cet article prévoit tout d'abord que la Commission entre en consultation avec les Etats membres intéressés au cas où elle constate "qu'une disparité existant entre les dispositions législatives, réglementaires ou administratives des Etats membres fausse les conditions de concurrence sur le marché commun et provoque, de ce fait, une distorsion".

⁴cf. art. 100 A paragraphe 2 du traité CEE.

⁵cf. Europe Agence Internationale n. 5198 du 21 février 1990, p. 7

Si la procédure de consultation n'aboutit pas, le Conseil, sur proposition de la Commission, arrête une directive. L'unanimité était prévue dans la première phase de la période transitoire (prévue initialement dans le traité CEE de 1957), la majorité qualifiée suffisant par la suite. Contrairement à la procédure de l'article 100, il n'est pas prévu ici de consultation du Parlement européen et du CES. Toutefois, le Conseil lui-même peut décider de procéder à une consultation⁶.

La condition de l'application de l'article 101 du traité CEE est l'existence d'une falsification et d'une distorsion résultante des conditions de concurrence (nous examinerons au chapitre 5 dans quelle mesure les dispositions actuelles en matière de fiscalité des entreprises peuvent entraîner des distorsions de la concurrence).

En outre, une procédure de consultation est prévue lorsqu'il y a lieu de craindre "que l'établissement ou la modification d'une disposition législative, réglementaire ou administrative ne provoque une distorsion au sens de l'article 101" (art. 102 du traité CEE).

- (6) L'adoption de dispositions couvrant les cas non prévus, conformément à l'article 235 du traité CEE, pourrait également être invoqué en tant que fondement juridique. Cette procédure est prévue lorsqu'une action de la Communauté apparaît nécessaire "pour réaliser, dans le fonctionnement du marché commun, l'un de ses objectifs" sans que le Traité ait prévu les pouvoirs d'action requis à cet effet. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, prend les dispositions appropriées.
- (7) L'adoption de l'AUE a particulièrement renforcé l'objectif de la cohésion économique et sociale. Ce renforcement est mis en évidence par l'ajout des articles 130 A à T. L'article 130 B impose aux Etats membres de conduire et de coordonner leur politique économique, c'est-à-dire notamment leur politique fiscale, en vue également d'atteindre les objectifs énoncés à l'article 130 A:
- renforcement de la cohésion économique et sociale afin de promouvoir un développement harmonieux de l'ensemble de la Communauté;

⁶cf. von der Groeben, op. cit., p. 1737.

- réduction de l'écart entre les diverses régions et du retard des régions les moins favorisées (cf. également le préambule du traité CEE).

(8) Outre les articles cités ci-dessus, le traité CEE comporte un certain nombre de dispositions pertinentes en matière de fiscalité, qu'il n'est toutefois pas nécessaire d'examiner ici. La réalisation des objectifs inscrits dans les traités requiert que la fiscalité des entreprises soit, elle aussi, accordée à ces objectifs.

2.2. Les fondements économiques

La nécessité de mesures dans le domaine de la fiscalité des entreprises résulte notamment des considérations suivantes:

- l'aspect "marché commun"⁷:
il convient de rapprocher, d'uniformiser ou d'éliminer les dispositions fiscales nationales qui entraînent des distorsions de la concurrence. La fiscalité dans le marché commun ne peut réduire l'efficacité et la transparence de l'activité des entreprises mais, au contraire, promouvoir celles-ci. Elle ne peut faire obstacle à la coopération internationale des entreprises. Le marché commun doit être synonyme d'égalité des chances.
- la fiscalité en tant qu'instrument de la politique économique des Etats membres et de la Communauté:
L'harmonisation permet de renforcer l'efficacité de la coordination des politiques économiques nationales. Le "rapport Werner", notamment, propose que, dans l'étape finale de l'UEM⁸, l'on dispose au niveau national d'instruments budgétaires et fiscaux pouvant être gérés d'après des directives communautaires⁹.
- intégration éventuelle de la fiscalité des entreprises dans

⁷cf. Nittka, Ulrich, Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, Bochum 1979, p. 394.

⁸UEM = Union économique et monétaire.

⁹cf. Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté, dit "rapport Werner", annexe spéciale du Bulletin 11-1970 de la CEE, Luxembourg, 18 octobre 1970, p. 11.

le système communautaire des prélèvements¹⁰:

il convient d'adopter certaines mesures d'harmonisation dans la mesure où il est fait référence à la fiscalité nationale (ou aux assiettes nationales) pour le financement de la Communauté. Dans le cas de la taxe sur la valeur ajoutée, dont l'assiette nationale est utilisée dans le cadre du financement de la Communauté, une large harmonisation de la base de calcul a déjà été réalisée.

Un autre argument évoqué dans la discussion relative à l'ampleur des distorsions de la concurrence liées à la fiscalité est le fait qu'il convient de considérer celle-ci comme un facteur lié au lieu d'implantation et qu'il s'agit de coûts économiques "réels"¹¹. Cet argument se base sur la considération qu'aux prélèvements nationaux correspondent des dépenses qui, en fin de compte, bénéficient aux entreprises. Selon ce principe, une fiscalité comparativement plus élevée se justifie par une infrastructure financée par les prélèvements fiscaux ou un système de formation de qualité si, dans les pays à fiscalité faible, le niveau des services publics est, lui aussi, faible (imposition selon le principe de l'équivalence).

Toutefois, cette argumentation ne peut être invoquée pour justifier n'importe quelle charge fiscale, puisqu'elle se heurte aux problèmes suivants:

- il est virtuellement impossible d'imputer les services de l'Etat selon les différents acteurs économiques,
- par conséquent, il est difficile d'établir une corrélation entre le montant des impôts payés et les services obtenus¹². Si l'on considère en outre que les entreprises peuvent, en dissociant leur siège fiscal de leur siège de production, bénéficier de certains services publics d'un Etat membre sans supporter la charge fiscale correspondant aux dispositions de celui-ci, il semble parfaitement justifié de ne pas tenir compte de l'aspect "dépenses". Il faut toutefois souligner qu'il conviendrait, en vue d'apprécier pleinement les incidences de la fiscalité des entreprises sur leur compétitivité, de prendre en compte d'autres facteurs que les

¹⁰cf. Commission des Communautés Européennes (éditeur), rapport du groupe d'experts chargé d'étudier le rôle des finances publiques dans l'intégration européenne, dit "rapport MacDougall", vol. II, Bruxelles 1977, p. 522.

¹¹cf. Nittka, op. cit., p. 396.

¹²cf. Nittka, op. cit., p. 397.

services publics. Toutefois, cette prise en compte se heurte à une série de difficultés techniques qui n'ont pu être résolues nulle part à ce jour.

La présente étude s'efforce de tenir compte, du moins partiellement, des dépenses consenties par l'Etat en examinant également les subventions et les aides d'Etat (cf. chapitre 5.3.).

3. APERÇU DES TRAVAUX ET DES ACTIVITES DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

Le présent chapitre présente un relevé chronologique des principaux travaux et activités de la Communauté européenne dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

1960: institution de la commission fiscale et financière

Dès 1960, une décision de la Commission de la CEE instituait une commission fiscale et financière (CFF), présidée par Fritz Neumark. En 1961, celle-ci s'est vu confier une mission explicite par le Conseil. Les questions examinées étaient essentiellement les suivantes:¹³

- A) les différences existant actuellement entre les systèmes des finances publiques des Etats membres compliquent-elles ou empêchent-elles l'établissement du marché commun dans des conditions dont la similitude avec celles du marché intérieur est réalisée et garantie et, si oui, dans quelle mesure;
- b) quelles sont les possibilités actuellement disponibles en vue d'éliminer les différences qui entravent particulièrement l'établissement et le fonctionnement du marché commun?

En ce qui concerne la nature de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, en particulier des sociétés de capitaux, la CFF a recommandé de prélever dans tous les Etats membres, outre l'impôt sur les revenus, un impôt spécifique des sociétés¹⁴.

¹³Commission des CE (éditeur), rapport de la commission fiscale et financière, dit "rapport Neumark", Bruxelles, 1962, p. 3.

¹⁴cf. rapport de la CFF, op. cit., p. 41.

- cet impôt des sociétés doit prendre en compte l'ensemble des revenus des sociétés de capitaux en tant qu'éléments du bénéfice social imposable, ce qui n'exclurait toutefois pas que des mesures soient prises en vue d'éviter une double imposition.
- uniformisation formelle des barèmes:
différenciation des barèmes, de manière à imposer plus fortement les parts de bénéfice retenues pour l'autofinancement par rapport à celles qui sont distribuées¹⁵;
- taux de 50% environ en ce qui concerne l'impôt des sociétés applicable aux bénéfices retenus¹⁶;
- le taux de l'impôt des sociétés applicable aux bénéfices distribués doit s'élever à la moitié environ du taux applicable aux bénéfices non distribués, sans toutefois être inférieur à 15%;
- il convient de laisser aux Etats membres la possibilité de modifier temporairement la tension entre les taux d'imposition applicables aux revenus distribués et non distribués, sous réserve que cette tension respecte les limites recommandées¹⁷.

Même si la CFF considère dans son rapport que les écarts d'imposition des revenus des sociétés n'affectent négativement la liberté du choix d'implantation et la compétitivité que lorsque ces écarts sont considérables, compte tenu des services publics financés par le biais de la fiscalité¹⁸, elle estime toutefois qu'il est souhaitable d'opérer un large rapprochement de l'imposition effective, en particulier en ce qui concerne les grandes entreprises soumises à l'impôt des sociétés.

1961: première réunion du groupe de travail IV "Principes d'imposition en matière de fiscalité directe"

Lors d'une réunion en mars 1961, les ministres des Finances de l'époque lancèrent l'idée d'une étude relative à la fiscalité directe. En 1959 déjà, la Commission, en collaboration avec des

¹⁵cf. rapport de la CFF, op. cit., p. 41.

¹⁶cf. rapport de la CFF, op. cit., p. 61.

¹⁷cf. rapport de la CFF, op. cit., p. 41.

¹⁸cf. rapport de la CFF, op. cit., p. 41.

experts des Etats membres, avait commencé à étudier les possibilités d'une harmonisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires. A l'incitation des ministres des Finances, la Commission a proposé, en ce qui concerne la fiscalité directe, d'instituer un groupe de travail chargé d'étudier les principes de la fiscalité directe des entreprises¹⁹ et, en particulier

- les procédures admissibles en matière d'amortissements,
- les mesures fiscales visant à promouvoir les investissements,
- les questions liées à l'évaluation des stocks et
- le traitement des plus-values de cession et des pertes d'exploitation. Il convenait d'examiner si les écarts existants étaient susceptibles d'entraîner des distorsions, ainsi que les mesures possibles en vue d'éliminer celles-ci.

Le rapport sur l'assiette de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés, soumis par le groupe de travail, était qualifié par lui de "rapport intérimaire" destiné à faciliter les décisions à prendre après la présentation du rapport de la CFF sur l'état d'avancement des travaux.

1966: publication du Mémoire relatif au choix d'une méthode de comparaison de la charge fiscale effective des entreprises dans les Etats membres de la Communauté

Le groupe de travail chargé de comparer les charges fiscales des entreprises dans les Etats membres a dû reconnaître, suite à ses premières recherches, que le choix de la méthode était déterminant dans ce type de comparaison. Dès lors, un expert, le professeur Gerhard Zeitel, a été chargé d'établir un mémoire relatif au choix méthodologique²⁰.

L'avant-propos de ce mémoire indique que celui-ci confirme

¹⁹cf. Commission des CE, Direction générale de la concurrence, Direction des questions fiscales, rapport du groupe de travail IV: "Principes d'imposition en matière de fiscalité directe", Bruxelles 1961, p. 2.

²⁰Commission des CE (éditeur), Mémoire relatif au choix d'une méthode de comparaison de la charge fiscale effective des entreprises dans les Etats membres de la Communauté, mémoire du professeur Gerhard Zeitel, Mannheim, août 1966, série d'études sur la concurrence n° 7, 1967, p. 5.

les difficultés majeures qui se posent dans le cadre d'une approche financière de la comparaison internationale des régimes fiscaux²¹, difficultés déjà constatées par le groupe de travail.

Le mémoire propose la mise en oeuvre par étapes d'un programme d'études comportant un certain nombre d'objectifs de recherche spécifiques. La dernière étape pourrait consister à procéder à des études comparatives plus approfondies de la redistribution globale des revenus par le biais des activités financières de l'Etat dans les divers pays²².

1969: proposition de directive concernant les fusions et les scissions

Publiée en janvier 1969, JO C 39 de 1969.

Un système fiscal unique est proposé pour les fusions, scissions et apports d'actif entre sociétés d'Etat membres différents.

- avis du CES au JO C 100 de 1969.
- avis du PE au JO C 51 de 1970.

Entre-temps, la Commission a apporté diverses modifications à la proposition de directive. Celle-ci n'avait pas encore été adoptée en juin 1990 (cf. p. 25).

1969: proposition de directive concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

Publiée en janvier 1969, JO C 39 de 1969 (p. 7).

Un régime fiscal commun est proposé pour les sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

Les bénéficiaires sont exemptés de retenues à la source (impôt sur les revenus du capital) dans le pays où ils sont recueillis et de l'impôt des sociétés dans le pays de réception lorsqu'ils sont distribués par une entreprise à une autre entreprise située dans un autre Etat membre et qui détient une participation minimum de 20% dans le capital de l'entreprise distributrice.

²¹cf. Mémoire ..., op. cit., p. 5.

²²cf. Mémoire ..., op. cit., p. 36.

- avis du CES: juin 1969, JO C 100 de 1969.
- avis du PE: avril 1970, JO C 51 de 1970.

Cette directive, elle aussi, n'était pas encore adoptée en 1990, ce qui s'explique - outre par d'autres difficultés - par les différences entre les systèmes nationaux en matière de fiscalité des entreprises²³.

1970: "Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté".

Lors de leur rencontre à La Haye les 1er et 2 décembre 1969, les chefs d'Etats et de gouvernements ont décidé d'élaborer un plan par étapes pour l'Union économique et monétaire²⁴. Sous la présidence de Pierre Werner, premier ministre luxembourgeois de l'époque, ils ont ordonné la constitution d'un groupe de travail, qui a déposé son rapport (le "rapport Werner") au mois d'octobre 1970. En ce qui concerne le domaine de la fiscalité directe, le rapport souligne la nécessité d'une harmonisation des impôts qui sont susceptibles d'avoir une influence directe sur les mouvements de capitaux à l'intérieur de la Communauté²⁵. Il cite le régime fiscal appliqué aux produits d'intérêts et aux dividendes. De même, il faut entamer et poursuivre l'harmonisation de la structure des impôts des sociétés²⁶.

Dans son rapport, le groupe de travail a même estimé que l'Union économique et monétaire pouvait être réalisée avant la fin de la décennie, si la volonté politique existait²⁷.

²³cf. Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil, Die Europäische Gemeinschaft, Rechtsordnung und Politik, 3ème édition, Baden-Baden 1987, p. 393.

²⁴cf. "rapport Werner", op. cit., p. 35.

²⁵cf. "rapport Werner", op. cit., p. 21.

²⁶cf. "rapport Werner", op. cit., p. 21.

²⁷cf. "rapport Werner", op. cit., p. 28.

1971: résolution relative à l'union économique et monétaire

Par cette résolution du 22 mars 1971, le Conseil se fixe pour objectif de créer avant 1981 un espace communautaire dans lequel la circulation des personnes, des biens et des capitaux se déroule librement et sans distorsions de la concurrence. Dans ce contexte, la fiscalité directe fut incluse dans les efforts d'harmonisation (JO C 28 du 27 mars 1971, p. 1).

1971: présentation de l'étude "Impôt des sociétés et impôt sur les revenus dans les Communautés européennes", publiée par la Commission

Cette étude²⁸, relative au rapprochement des structures de l'impôt des sociétés, a été réalisée pour le compte de la Commission par A.J. von den Tempel. Le mandat de recherche comportait les principaux points suivants²⁹:

- examen de l'efficacité d'une modération de la double imposition des bénéficiaires;
- exposé comparatif des incidences économiques, financières et sociales des méthodes possibles de modération de cette double imposition;
- étude des inconvénients résultant, au niveau communautaire, de l'existence parallèle de diverses structures de l'impôt des sociétés;
- mise en évidence de solutions transitoires en attendant l'entrée en vigueur d'un système harmonisé d'impôt des sociétés.

Selon l'auteur de l'étude, le système classique d'impôt des sociétés est celui qui convient le mieux en tant que système communautaire³⁰. Dans le "système classique, l'impôt des sociétés et l'impôt synthétique sur les revenus - qui frappe l'ensemble de ceux-ci - coexistent indépendamment l'un de l'autre. Le même taux d'imposition des sociétés s'applique aux bénéficiaires retenus et distribués, les dividendes sont soumis à l'impôt sur les revenus des actionnaires, au même titre que les autres recettes.

²⁸Commission des CE (éditeur) série "Concurrence et harmonisation juridique" 1971, n° 15, par A.J. Van den Tempel.

²⁹Van den Tempel, op. cit., p. 3.

³⁰Van den Tempel, op. cit., p. 53.

1975: proposition de directive concernant l'harmonisation des régimes de l'impôt des sociétés et des règlements en matière de retenues à la source appliquées aux dividendes.

- déposée le 1er août 1975.
- publiée au JO C 253 du 1975, p. 2f.

Après de longues enquêtes et de nombreuses consultations, la Commission propose l'instauration, au niveau de la Communauté, d'un système d'imputation partielle pour l'impôt des sociétés³¹. Le crédit d'impôt accordé au bénéficiaire de dividendes constituerait une partie de l'impôt des sociétés. Bien que ce crédit d'impôt fonctionne comme une retenue à la source, la Commission estime qu'il ne suffit pas à éviter que les bénéficiaires de dividendes aux revenus élevés ne déclarent pas ceux-ci³². Elle propose dès lors l'instauration d'une retenue à la source au taux communautaire de 25%. Le taux d'imposition unifié applicable aux bénéfices distribués et retenus se situerait entre 45 et 55%. La proposition de directive a été rejetée par le Parlement européen en 1977³³. On considère qu'il est nécessaire de prévoir des mesures transitoires dans le domaine du calcul de l'assiette fiscale.

1976: proposition de directive concernant l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées.

- publiée au JO n° C 301 de 1976.

Il est proposé de constituer une commission qui tranche en procédure arbitrale en cas d'absence d'accord réciproque entre Etat membres à propos d'une double imposition équitable dans le cas de corrections des bénéfices.

- avis du PE le 11 juillet 1977 (JO C 163 de 1977).
- avis du CES le 26 octobre 1977 (JO C 18 de 1987).

³¹cf. l'exposé des motifs de la proposition, in: Bulletin des CE, supplément 10/75, p. 7.

³²cf. l'avant-propos et l'exposé des motifs de la proposition de directive, op. cit., p. 17.

³³cf. JO n° C 6 du 9 janvier 1978.

Le "rapport MacDougall" de 1977

Le rapport du groupe d'experts chargé d'étudier le rôle des finances publiques dans l'intégration européenne³⁴ est le résultat d'une mission confiée en 1977 par la Commission à un groupe d'économistes indépendants. L'objet de l'étude était le rôle futur des finances publiques au niveau communautaire dans le contexte général de l'intégration européenne³⁵. Certaines réflexions ont notamment été formulées à propos de l'aspect que pourrait prendre le financement futur de la Communauté³⁶. Le recours à l'impôt des sociétés a également été envisagé en tant que source de financement³⁷. De nombreux arguments plaident en faveur de cette solution, notamment³⁸:

- l'incidence favorable sur le secteur des entreprises,
- l'imposition des entreprises qui bénéficient le plus de l'intégration du marché et des conditions économiques générales (point de vue de politique distributive),
- incidences favorables sur la capacité de la Communauté à poursuivre des objectifs politiques de stabilité.

Toutefois, l'utilisation de l'impôt des sociétés par la Communauté n'est envisageable qu'à long terme, les grandes réformes fiscales étant des entreprises de longue haleine, comme l'a montré l'expérience de la TVA³⁹.

Le rapport observe, à propos de la nécessité de mesures d'harmonisation dans le domaine de l'impôt des sociétés, qu'il n'est

³⁴Commission des Communautés Européennes (éditeur), Rapport du groupe d'experts chargé d'étudier le rôle des finances publiques dans l'intégration européenne, dit "rapport MacDougall", vol. I: rapport général, vol. II: rapports spécifiques et documents de travail, collection Etudes, série Economie et finances n° A 13 et B 13, Bruxelles 1977.

³⁵cf. Avant-propos, vol. I.

³⁶cf. vol. II, p. 505 et suiv.

³⁷cf. vol. II, p. 522.

³⁸cf. vol. II, p. 525.

³⁹cf. vol. II, p. 525.

pas nécessaire de tendre vers une harmonisation complète⁴⁰. Des assiettes et des taux d'imposition différents entre Etats membres et confédération peuvent parfaitement fonctionner, comme l'indique l'expérience du Canada, des Etats-Unis et de la Suisse. Toutefois, il convient de prendre des mesures dans les domaines suivants:

- rapprochement du rapport impôt des sociétés/impôt des personnes physiques et
- harmonisation de la structure de l'impôt des sociétés (imposition des bénéfices distribués et retenus⁴¹).

1981: proposition de décision instituant une procédure d'information préalable et de consultation en matière fiscale.

Publiée au JO C 346 de 1981.

La décision prévoit que les Etats membres et la Commission doivent s'engager dans une procédure d'information et de consultation avant l'adoption de mesures législatives en matière de fiscalité qui pourraient affecter le fonctionnement du marché commun ou la politique communautaire.

Avis du PE au JO C 128 de 1983.

1983: communication de la Commission au Conseil à propos de mesures fiscales et financières de promotion des investissements

Publié en tant que document CE 6678/83 (également en tant que publication de la RFA n° 231/83).

Outre des références de base à certaines possibilités de promotion des investissements en matière de politique fiscale et financière, la Commission suggère une étude de la charge fiscale des entreprises, en particulier celle qui résulte de taxes spéciales indépendantes des recettes (notamment les patentes et l'impôt sur

⁴⁰cf. vol. II, p. 525.

⁴¹cf. vol. II, p. 525.

la fortune). Elle plaide en faveur de la création d'incitants au renforcement de la compétitivité vis-à-vis des pays tiers⁴².

La même année, une résolution du Parlement européen indique que l'uniformisation et la réduction de la charge fiscale des entreprises constitue un facteur essentiel en vue de garantir des conditions de concurrence équitables et le renforcement de la compétitivité de l'industrie européenne⁴³.

1984: proposition de directive concernant l'harmonisation des législations des Etats membres relatives au système fiscal du report des pertes des entreprises

- publiée en septembre 1984 (JO C 253 de 1984).
- modifiée: cf. JO C 170 de 1985.

Il est proposé:

- d'appliquer l'anticipation des pertes sans limitation dans le temps,
- de limiter le report des pertes à deux ans,
- de garantir la possibilité d'imputer séparément les pertes sur les bénéfices non distribués et de ne pas imputer les pertes sur des bénéfices non taxés ou taxés à taux réduit.
- avis du CES et du PE au JO C 46 de 1985.

1985: annonce par la Commission de la publication d'un Livre blanc relatif à la fiscalité des entreprises dans la Communauté.

Bien que le "Livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur"⁴⁴ traite exclusivement, en ce qui concerne la fiscalité, de mesures en matière de fiscalité indirecte (à savoir la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'accises), la publication d'un "Livre

⁴²Ritter, Wolfgang "Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG-Binnenmarktes", in: Betriebsberater, cahier 2 du 20 janvier 1989, pp. 77 à 83, ici: p. 79.

⁴³cf. le document BT 10/779 du 6 décembre 1983 (FN 25 dans "Steuerharmonisierung ...", op. cit., p. 79).

⁴⁴Doc. COM(85) 310 final.

blanc sur la fiscalité des entreprises" a du moins été annoncée⁴⁵. Ce Livre blanc n'est pas disponible à ce jour.

Le Livre blanc de 1985 est essentiellement consacré à l'élimination de tous les obstacles qui entravent le fonctionnement du marché intérieur et, notamment, les frontières matérielles et techniques, mais aussi fiscales. Le maintien des frontières fiscales s'impose tant que le "principe du pays de destination" sera appliqué pour certaines taxes. Celui-ci veut que les biens et les services sont exemptés de taxes à l'exportation et taxés lors de l'importation dans le pays de destination selon les dispositions en vigueur dans celui-ci. L'instauration d'un prélèvement transfrontalier ("principe du marché commun") dans le cas de la TVA doit permettre l'élimination des frontières fiscales. La Commission estime qu'une harmonisation des taux de TVA est nécessaire à cet égard.

1987: adoption de l'Acte unique européen (AUE).

L'AUE confirme la volonté d'accomplir des progrès concrets sur la voie de l'union européenne (cf. art. 1 de l'AUE). L'article 8 A, ajouté par l'Acte au traité CEE, concrétise l'objectif "établissement du marché intérieur" et fixe un délai. L'accent y est mis sur l'élimination des frontières intérieures et sur les "quatre libertés" (libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux).

Toutefois, un marché commun est plus qu'un espace sans frontières intérieures⁴⁶. L'article 3 lettre f) du traité CEE prévoit - l'instauration d'un système assurant que la concurrence n'est pas faussée. Ce système est un préalable au renforcement de la cohésion économique et sociale prévue par l'art. 130 A du traité CEE, également ajouté par l'AUE.

Bien que le domaine de la fiscalité des entreprises ne soit pas explicitement cité dans les traités, leur contenu permet de conclure à la nécessité de prendre des mesures sur ce plan (cf. chapitre 2.1.): si les dispositions des Etats membres en matière de fiscalité des entreprises sont à l'origine de distorsions de la concurrence, il y a lieu de prendre des mesures en vue d'éliminer celles-ci.

⁴⁵cf. point 150.

⁴⁶cf. Ritter, op. cit., p. 80.

1988: avant-projet non publié de directive concernant l'harmonisation des prescriptions fiscales nationales en matière de calcul des bénéfices

- pas de publication par la Commission! (mais inclus dans: Der Betrieb, supplément 18/88)⁴⁷.

Dans cet avant-projet non publié, la Commission souligne que l'objectif de l'achèvement du marché intérieur ne saurait être entièrement réalisé sans que certaines mesures ne soient prises dans le domaine de la fiscalité des entreprises⁴⁸. L'objectif visé est la "neutralité fiscale" et, pour l'atteindre, il conviendrait d'opérer un rapprochement des charges fiscales des entreprises dans les années qui viennent.

La charge fiscale est liée à deux facteurs: l'assiette et le taux de l'impôt. L'objet de la proposition est l'harmonisation de l'assiette, qui permettrait d'atteindre un double objectif⁴⁹:

1. amélioration de la transparence de la fiscalité des entreprises, qui est un préalable à l'harmonisation des taux d'imposition,
2. création d'un environnement fiscal plus favorable.

Outre des dispositions et définitions générales, l'avant-projet comporte certaines réglementations en matière d'amortissements, de bénéfices et de pertes liés aux ventes, de provisions, d'évaluation des stocks, de déductibilité des coûts et de certains biens économiques de l'actif immobilisé et du capital circulant. La Commission ne prévoit pas la publication de cet avant-projet.

1989: introduction d'une proposition de directive concernant un système commun de retenues à la source et d'une proposition de directive modifiant la directive (CEE) 77/799 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs.

⁴⁷Kreile, Reinhold, Zum Vorentwurf der EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften. "Indiskretion", d'après H. Sass, conversation téléphonique en février 1990.

⁴⁸cf. "Considérations générales de la Commission à propos de l'avant-projet", point 1.

⁴⁹cf. "Considérations générales de la Commission à propos de l'avant-projet", point 2.

- COM(89) 60 final/3; Bruxelles, 12 mai 1989.

Ces deux propositions de directive sont liées à la libéralisation de la circulation des capitaux dans la Communauté. Dans sa communication au Conseil à propos des mesures fiscales qu'il appartient à la Communauté de prendre dans le contexte de la libéralisation de la circulation des capitaux⁵⁰, la Commission rappelle la proposition de directive de 1975 concernant l'harmonisation des régimes de l'impôt des sociétés et de l'impôt sur les dividendes⁵¹. Toutefois, il convient de revoir cette proposition ou, du moins, de la compléter par des dispositions visant l'harmonisation des prescriptions en matière de calcul des bénéfices. Il convient de vérifier par ailleurs dans quelle mesure un rapprochement du niveau d'imposition est requis en vue d'assurer la neutralité fiscale véritable des titres immobilisés dans la Communauté⁵².

1990: déclarations dans le domaine de la fiscalité directe
faites par le commissaire CEE chargé des questions fis-
cales,

Mme Scrivener a proposé, en février 1990, d'adopter le principe des décisions à la majorité au sein du Conseil en ce qui concerne le domaine de la fiscalité, dans le cadre de la prochaine conférence intergouvernementale ayant pour objet la modification des traités de Rome⁵³.

Outre les remarques relatives à la fiscalité indirecte et à l'imposition du produit de l'épargne, les déclarations s'attardent aux efforts dans le domaine de la fiscalité des entreprises. La Commission avait l'intention, dans la première quinzaine de mars, de soumettre au Conseil une "overall communication" (communication globale) comportant les éléments suivants⁵⁴:

- a) - propositions à concrétiser avant 1993 en vue de garantir que, dans le marché intérieur, les entreprises opérant

⁵⁰également COM(89) 60 final/3, pp. 2 à 12.

⁵¹point 5 de la communication.

⁵²cf. point 5 de la communication.

⁵³cf. Agence Europe, n° 5198, 21 février 1990, p. 7.

⁵⁴cf. Agence Europe, op. cit., p. 8.

dans plusieurs Etats membres soient soumises au même traitement que celles qui opèrent sur les marchés nationaux;

- il convient de supprimer les cas de double imposition et de réglementer la question de la fiscalité applicable aux groupes d'entreprises;
- les trois propositions de directive dans ce domaine
 - (- proposition de directive sur les fusions et les scissions,
 - sur la fiscalité des sociétés mères et filiales,
 - et sur la réduction de la double imposition)doivent être examinées au sommet européen du mois de juin à Dublin, au cas où le Conseil ECOFIN n'aurait pas pris de décision avant cette date.

b) première réflexion à propos de la fiscalité des entreprises dans le futur marché unifié:

- dans quelle mesure faudra-t-il opérer une harmonisation des assiettes et des taux d'imposition?
- comment faut-il réagir face à la concurrence de la réduction de la charge fiscale entre Etats membres, destinée à attirer les entreprises? Il est clair qu'une réduction de la charge fiscale est favorable aux entreprises, mais elle pourrait entraîner des distorsions et des difficultés budgétaires pour les Etats membres.
- Mme Scrivener considère comme intéressantes les idées visant à proposer un "impôt européen" qui pourrait, par exemple, continuer à être prélevé par les autorités fiscales nationales, mais sur la base d'assiettes harmonisées et de taux identiques. La Commission pourrait formuler une proposition dans ce sens, si la conjoncture le permet.
- la Commission émet ensuite le souhait que son mémoire soit utilisé en vue de susciter d'autres réflexions ainsi qu'une discussion générale.

1990: annonces dans le domaine de la fiscalité des entreprises faites dans le cadre du programme de travail de la Commission pour 1990

La Commission annonce qu'elle formulera des lignes directrices prioritaires en matière de fiscalité des entreprises, dans la

perspective de l'achèvement du marché intérieur⁵⁵. En outre, elle a l'intention de formuler les propositions complémentaires requises en vue d'éliminer les entraves fiscales qui font obstacle à une large coopération entre les Etats membres.

La Commission avait déjà annoncé une communication relative à la problématique globale de la fiscalité des entreprises dans son programme de travail pour 1989. Elle mettait l'accent, en particulier, sur les prescriptions en matière de calcul des bénéfices et sur le régime fiscal correspondant⁵⁶.

1990: annonce d'une "stratégie nouvelle" dans le domaine de la fiscalité des entreprises

Le 18 avril 1990, la Commission a adopté une communication présentant une stratégie nouvelle dans le domaine de la fiscalité des entreprises⁵⁷. La Commission a l'intention de renoncer à l'idée d'une harmonisation et veut – dans l'esprit de la notion de subsidiarité – partir du principe de la coordination et du rapprochement des politiques nationales. La proposition de 1975 de la Commission visant l'harmonisation de l'impôt des sociétés a, dès lors, été retirée. L'élaboration de deux propositions a été annoncée, qui concernent la prise en compte des profits et des pertes au niveau international et la suppression du prélèvement à la source des intérêts et des droits au sein des groupes d'entreprises. Les trois propositions concernant les fusions d'entreprises, les sociétés mères et filiales et une procédure arbitrale, propositions pendantes depuis plusieurs années, devaient également être adoptées.

La Commission n'a manifestement pas d'idée précise de la nature des dispositions fiscales qui affectent directement le marché commun et de l'ampleur de cette influence, puisqu'elle a décidé récemment la constitution d'un groupe d'experts. Des experts indépendants sont chargés d'examiner si les écarts dans

⁵⁵cf. Programme de travail de la Commission pour 1990, publié par le Secrétariat général de la Commission, Bruxelles, 10 janvier 1990, p. 3.

⁵⁶cf. Programme de travail de la Commission pour 1989, présentation par le président Jacques Delors le 16 mars 1989 à Strasbourg, dans: Bulletin des CE, supplément 2/89, p. 18.

⁵⁷cf. Europe Agence Internationale, n° 5237 (n.s.), 19 avril 1990, p. 7.

le domaine de la fiscalité des entreprises entraînent des distorsions de la concurrence, si ces distorsions peuvent être éliminées par le simple jeu des forces du marché, ou s'il convient de prendre des mesures au niveau de la Communauté.

4. FISCALITE ACTUELLE DES ENTREPRISES DANS LA COMMUNAUTE EUROPEENNE, AUX ETATS-UNIS ET AU JAPON

ETAT	REGIME	PROCEDURE D'IMPUTATION AU NIVEAU DU BENEFICIAIRE DE DIVIDENDES	TAUX D'IMPOSITION	REMARQUES	AUTRES IMPOTS IMPORTANTS FRAPPANT LES ENTREPRISES
Belgique	imputation partielle	imputation à hauteur de 50% du bénéfice distribué après déduction des impôts sur les revenus du capital	43%	taux de base réduits pour les revenus inférieurs à 16,1 millions de francs belges (30% et 38%)	
République fédérale d'Allemagne	imputation totale avec taux d'imposition doubles	imputation totale	50% (retenu) 36% (distr.)		- impôt sur la fortune - impôt sur le capital d'entreprise (effect. 11 à 20% / local)
Danemark	imputation partielle	imputation à hauteur de 20/25% des bénéfices distribués	50%		
France	imputation partielle avec taux d'imposition doubles	imputation sous forme de crédit au hauteur de 50% du bénéfice distribué	39% (retenu) 42% (distrib.)		- taxe professionnelle et - taxe foncière
Grèce	bénéfices distribués exclus intégralement de l'assiette	les bénéfices distribués sont soumis à l'impôt sur le produit du capital imputable au titre de l'impôt sur les revenus.	35 à 45%	taux d'imposition spécifique par secteur d'activité	

ETAT	REGIME	PROCEDURE D'IMPUTATION AU NIVEAU DU BENEFICIAIRE DE DIVIDENDES	TAUX D'IMPOSITION	REMARQUES	AUTRES IMPOTS IMPORTANTS FRAPPANT LES ENTREPRISES
Irlande	imputation partielle	imputation à hauteur de 32/68èmes du bénéfice distribué (1988)	43%	10% pour les entreprises de transformation	impôts locaux (sur la valeur locative)
Italie	imputation totale (de l'impôt national)	imputation à hauteur de 9/16èmes des bénéfices distribués	36%	impôts locaux déductibles de l'assiette de l'impôt des sociétés	- impôts locaux 16%
Luxembourg	système classique	pas d'imputation	20/30/40%	taux d'imposition échelonnés selon le revenu imposable (34% pour les revenus supérieurs à 1.312 millions de francs luxembourgeois	
Pays-Bas	système classique	pas d'imputation	40/35%	40% sur la 1ère tranche de 250.000 florins de revenu imposable	
Portugal	système classique	pas d'imputation	36,5% (40,15%)	généralement, impôt des sociétés de 40,15% sur la base d'un supplément communal de 10% de l'impôt	taxe foncière communale (0,8 à 1,3%)
Espagne	imputation partielle	imputation à hauteur de 9,1% des bénéfices distribués	35%		
Royaume-Uni	imputation partielle	imputation à hauteur de 25/75èmes des bénéfices distribués	(27%) 35%	taux réduit (27%) pour les petites entreprises	

ETAT	REGIME	PROCEDURE D'IMPUTATION AU NIVEAU DU BENEFICIAIRE DE DIVIDENDES	TAUX D'IMPOSITION	REMARQUES	AUTRES IMPOTS IMPORTANTS FRAPPANT LES ENTREPRISES
Etats-Unis	système classique	pas d'imputation	(15,25%) 34%	AMT (taxe minimum alternative): 20%; taux réduits pour les revenus inférieurs à 75.000 dollars US	taxes de l'Etat et de la municipalité (de 1 à 12%)
Japon	imputation partielle	crédit d'impôt: 10 et 5% pour revenus élevés	37,5% (28%)	taux de 28% pour la première tranche de 8 millions	taxes sur les habitants/entreprises

Sources:

- Price Waterhouse (éd.), Corporate Taxes, USA 1989.
- Devereux/Pearson, Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency, Londres 1989, p. 42.

Aperçu international des réformes fiscales

Staaten	Durchgeführte/geplante Absenkung der Einkommensteuer (Zentralstaat)		Durchgeführte/geplante Absenkung der Körperschaftsteuer (nicht ausgeschüttete Gewinne - Zentralstaat)		Ausweitung der Bemessungsgrundlage durch Abbau von Steuer-subsidien	Teilweise Kompensation durch Erhöhung von Verbrauchssteuern	Autokommens-neutral	Sonstiges
	von bisher	auf	von bisher	auf				
Bundesrepublik Deutschland	22 vH bis 56 vH	19 vH bis 53 vH	56 vH	50 vH	in erheblichem Umfang	ja	nein	
Belgien	0,3 vH bis 71,2 vH	0,3 vH bis 55 vH	45 vH	45 vH	ja	ja	ja	
Frankreich	5 vH bis 58 vH	5 vH bis 56,8 vH	42 vH	39 vH	in geringem Umfang	nein	nein	Senkung mehrerer Mehrwertsteuersätze, Einführung der sog. „Solidaritätsabgabe“ auf das Vermögen
Großbritannien	27 vH bis 60 vH	2 Sätze: 25 vH (geplant 20 vH) und 40 vH	35 vH	35 vH	in geringem Umfang	ja	nein	Einführung einer kopfsteuerähnlichen Gemeindeabgabe anstelle der Grundsteuer
Italien	12 vH bis 62 vH	10 vH bis 50 vH	35 vH	unwesentlich	ja	ja		
Japan	10,5 vH bis 70 vH	10 vH bis 50 vH	43,5 vH	37,5 vH	ja	Abbau von Verbrauchssteuern wegen Einführung einer allgemeinen Mehrwertsteuer	nein	Einführung einer 3%igen Mehrwertsteuer
Kanada	6 vH bis 34 vH	3 Sätze: 17 vH, 25 vH und 29 vH (mit Abzügen von der Steuerschuld statt der persönlichen Freibeträge)	35 vH	28 vH	ja	ja	ja	Einführung einer Mehrwertsteuer europäischer Art in der Diskussion
Luxemburg	12 vH bis 57 vH	10 vH bis 55 vH	40 vH	36 vH	unwesentlich	nein	nein	Entlastung bei der Gewerbesteuer, Abschaffung der Lohnsummensteuer und der „Taxe d'abonnement“
Niederlande	14 vH bis 72 vH	3 Sätze: 35 vH, 50 vH und 60 vH (einschließlich Sozialabgaben)	42 vH	35 vH	in wesentlichen Bereichen	nein	im wesentlichen	
Österreich	21 vH bis 62 vH	10 vH bis 50 vH	30 vH bis 55 vH	30 vH	in erheblichem Umfang	ja	im wesentlichen	
Schweden	35 vH bis 76 vH (Staat + Gemeinden)	30 vH bis 60 vH (Staat + Gemeinden)	52 vH	30 vH	ja	ja	ja	Ausdehnung der Mehrwertsteuer auf bisher teilweise oder ganz steuerbefreite Bereiche
USA	11 vH bis 50 vH	2 Sätze: 15 vH und 28 vH (mit Erhöhung der Freibeträge im Eingangsbereich)	46 vH	34 vH	in erheblichem Umfang	nein	im wesentlichen	

Quelle: H-G Wehner (DGB-Bundesvorstand) nach Angaben des BMF.

source: TOFAUTE, Hartmut, Muss die Steuerlast der deutschen Wirtschaft und ihrer Unternehmen gesenkt werden?, in: WSI-Mitteilungen 6/1989, pp. 290-303, ici p. 301.

Comparaison internationale des amortissements fiscaux

STEUERLICHE ABSCHREIBUNGEN (Ende 1988) ¹⁾

Land	in % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten		
	nach 1 Jahr	nach 5 Jahren	nach 7 Jahren
Bundesrepublik			
Deutschland	30	83,2	91,8
Frankreich	25	76,3	86,7
Italien	25	82,1	89,3
Großbritannien	25	76,3	86,7
Spanien	8	40	56
Niederlande	20	67,2	79,0
Belgien	20	67,2	80,3
Dänemark	30	83,2	91,8
Griechenland	10	50	70
Portugal	10	50	70
Irland 88/89	75	100	100
Irland 89/90	50	100	100
Österreich 1988	30	83,2	91,8
Österreich 1989	10	50	70
USA	28,6	61,4	100
Japan	20,6	68,4	80,1
Kanada	20	67,2	79,0

Standardabschreibungen einer Maschine mit betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer von 10 Jahren.

1) Soweit beschlossen: zusätzlich 1989.

ABSCHREIBUNGEN UND EFFEKTIVE INVESTITIONSBESTEUERUNG (ENDE 1988)

Land	Betriebsgebäude			Ausrüstungen ⁴⁾	
	Steuerliche Nutzungsdauer ¹⁾	Barwert ²⁾ der Abschreibungen	Steuerbelastung ³⁾	Barwert ²⁾ der Abschreibungen	Steuerbelastung ³⁾
Bundesrepublik					
Deutschland 1988	25	100	100	100	100
" 1990	25	100	88,2	100	84,9
Frankreich	20	92,4	83,8	97,7	78,6
Italien	20	114,7	37,1	99,9	42,9
Großbritannien	25	83,6	43,1	97,5	31,5
Spanien	34	71,5	49,4	78,9	58,2
Niederlande	33	71,5	49,4	94,5	36,1
Belgien	33	83,8	56,0	95,0	47,9
Dänemark	30	91,4	62,9	99,9	48,6
Griechenland	15	102,6	51,7	89,8	70,9
Portugal	50	54,1	73,0	89,8	57,5
Irland 88/89	2	139,6	11,3	109,4	19,6
Irland 89/90	2	137,9	13,3	105,1	23,2
Schweiz	28	78,1	48,3	99,9	29,4
Schweden	20	97,2	73,1	100	63,9
Österreich 1988	20	92,4	124,6	99,9	123,4
Österreich 1989	20	92,4	61,3	89,8	72,3
USA	32	73,8	66,6	100,1	40,7
Japan	65	61,2	116,0	94,9	97,5
Kanada	20	84,2	58,2	94,5	51,3

- 1) In manchen Ländern keine verbindlichen Regelungen; hier die "landesüblichen" Standard-Abschreibungsperioden unterstellt.
- 2) Unterstellter Zinssatz = 5 Prozent.
- 3) Unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf thesaurierte Gewinne einer Kapitalgesellschaft; effektive Belastung des Investitionsaufwandes nach Snoy-Modell.
- 4) Maschinen mit 10jähriger Nutzungsdauer.
- 5) Bei Abschreibungen: Bei Werten über 100 sind die Abschreibungsbedingungen günstiger als in der Bundesrepublik. Bei Steuerbelastung: Bei Werten unter 100 ist die Steuerbelastung geringer als in der Bundesrepublik.

Quelle: BMF; IWB; Rempel (Loseblattsammlung); IWB-Berechnungen.

source: FUEST/KROEKER, Internationaler Vergleich der Unternehmensbesteuerung, in: IW-Trends 4/1988, pp. 01-D15, ici p. 0-11 et 0-14.

1990: accord au sein du Conseil des ministres ECOFIN sur trois propositions de directive

En juin 1990, le Conseil ECOFIN a pu parvenir à un accord à propos de trois propositions pendantes depuis plusieurs années. Un compromis a été atteint en ce qui concerne:

- la directive dite "sur les fusions", qui permet un report d'impôt pour le produit du capital provenant de fusions et de scissions;
- une deuxième directive ayant pour objectif d'empêcher la double imposition des sociétés filiales auxquelles une société mère située dans un autre Etats membre verse des dividendes. Il y a lieu, à cet effet, de supprimer l'imposition à la source dans le pays où est établi le siège de la filiale.
- une convention qui permet d'éviter les doubles impositions en cas de rectification de bénéfices entre entreprises associées. L'entrée en vigueur de ces directives est prévue en 1992.

5. EXPOSE ET ANALYSE DE LA DISCUSSION ACTUELLE

5.1. Synthèse

Alors que, dans les années soixante-dix, de nombreux pays industrialisés occidentaux poursuivaient une politique de renforcement des dépenses publiques axée sur la demande, les années quatre-vingt ont vu se développer une tendance axée sur l'offre⁵⁸. Celle-ci était souvent accompagnée d'une baisse des taux de l'impôt sur les revenus et de l'impôt des sociétés, allant de pair avec un élargissement de l'assiette⁵⁹. Ce type de réformes a notamment été opéré en Grande-Bretagne, aux Etats-Unis, en République fédérale et au Japon.

Simultanément, ces dernières années ont vu apparaître une discussion à propos de la charge fiscale de l'activité des entreprises dans le contexte international. La raison en était moins les considérations liées à l'harmonisation fiscale au niveau de la Communauté qu'une discussion générale à propos du siège des sociétés.

Suite aux nombreuses réformes fiscales dans divers pays, il est aussi beaucoup question d'une "concurrence des régimes d'imposition"⁶⁰ destinée à gagner les faveurs des investisseurs. La charge fiscale des entreprises en tant que facteur d'implantation revêt une importance croissante dans les discussion économiques. Dès lors, divers instituts de recherche et divers scientifiques ont tenté d'établir des comparaisons de ces charges au niveau international. Les études existantes dans ce domaine sont reprises brièvement sous forme de tableau (chapitre 5.2.), suivi, au chapitre 5.4., d'une analyse des résultats (parfois largement contradictoires). Viennent ensuite quelques points de vue généraux à propos de la question de la fiscalité des entreprises ainsi que la politique des aides des Etats membres de la Communauté, politique qui peut parfois contribuer à alléger considérablement les charges qui pèsent sur les entreprises. Le "premier rapport concernant les aides d'Etat dans la Communauté

⁵⁸cf. H.D. v. Loeffelholz, Die Standortqualität der Bundesrepublik in steuerlicher Sicht, in: RWI-Mitteilungen, 40ème année (1989), pp. 183 à 201, ici, p. 183.

⁵⁹cf. Aperçu des réformes fiscales, p. 25d.

⁶⁰cf. notamment Jahresgutachten 1988/89 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, document BT 11/13478 du 24 novembre 1988, point 175.

européenne" est évoqué dans le cadre de l'appréciation des incidences de ces subventions⁶¹. Il convient d'exploiter les résultats de cette analyse en vue de tirer des conclusions de politique économique quant aux mesures communautaires qui doivent être prises dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

Les études suivantes sont exposées et analysées (présentées dans l'ordre chronologique de leur publication)⁶²:

- John Key/Jaden Sen: The Comparative Burden of Business Taxation, novembre 1983.
- Willi Leibfritz: Die Steuerbelastung der Kapitalbildung im internationalen Vergleich, 1986.
- Willi Leibfritz: Die Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, 1986.
- Hagemann/Jones/Montador: Tax Reform in OECD-Countries: Motives, Constraints and Practice, 1988.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Die deutsche Volkswirtschaft im internationalen Vergleich (in: Jahresgutachten 1988/89), novembre 1988.
- Alfred Boss: Unternehmensbesteuerung und Standortqualität, novembre 1988.
- W. Fuest/R. Kroeker: Internationaler Vergleich der Unternehmensbesteuerung, Stand Ende 1988.
- Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung: Standort Bundesrepublik Deutschland und Veränderungen der Standortfaktoren im sektoralen Strukturwandel, mai 1989.
- B. Seidel/F. Franzmeyer/J. Volz/D. Teichmann (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung): Die Besteuerung der Unternehmergewinne - Sieben Industrieländer im Vergleich, juin 1989.
- M. Devereux/M. Pearson (IFS): Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency, octobre 1989.

⁶¹Commission des CE, Direction générale de la concurrence, Bruxelles, 21 décembre 1988.

⁶²pour une énumération détaillée des sources, cf. la bibliographie.

5.2. Aperçu succinct des études en matière de fiscalité des entreprises

ETUDE	OBJET DE L'ETUDE	METHODE	RESULTATS	CONCLUSIONS SUR LE PLAN DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE	NECESSITE D'UNE FISCALITE COM-MUNAUTAIRE DES ENTREPRISES
JOHN KAY/JADU SEN: "The Comparative Burden of Business Taxation", in: Fiscal Studies 4:3, novembre 1983, pp. 23 à 28, Institute for fiscal Studies, London; avec l'appui de la "Confederation of British Industry."	Questions: - l'activité des entreprises en Grande-Bretagne est-elle plus fortement imposée que dans d'autres pays? - la part des industries dans les recettes fiscales a-t-elle augmenté ou diminué?	Principe de la "business taxation": délimitation large de la fiscalité des entreprises; fiscalité des entreprises = impôts sur les facteurs de production, y compris les contributions patronales à la sécurité sociale; pas de statistiques précises.	- en Grande-Bretagne, la fiscalité des entreprises est relativement modeste par rapport à la production nette et relativement élevée par rapport aux bénéfices; - écarts internationaux en matière d'imposition; - part des entreprises dans la tendance a augmenté.	aucune.	non traité.
WILLI LEIBFRITZ: "Die Besteuerung der Kapitalbildung im internationalen Vergleich", in: ifo-Schnelldienst 1-2/1986, pp. 3 à 15; résumé d'un rapport d'expert établi sur ordre de l'Union allemande des caisses d'épargne et des comptes postaux.	étude de divers indicateurs en matière de charge fiscale de la constitution de capital.	examen des taux d'imposition et des conditions d'amortissement; quantification de la charge fiscale à l'aide d'un modèle intégré de charge fiscale; prise en compte du niveau des investisseurs et des épargnants.	- taux d'imposition: RFA en tête de peloton; - amortissements: RFA dans la moyenne; - charge fiscale limite de la constitution de capital: élevée en RFA.	- il serait possible d'influencer le calcul d'investissement des entreprises par une modification des amortissements d'actifs fiscaux; moins par une réduction des taux d'imposition, qui uniformiserait toutefois la fiscalité.	- ne se prononce pas directement; simplement: en cas d'abstinence fiscale, la RFA renforcerait son écart par rapport aux autres pays.

ETUDE	OBJET DE L'ETUDE	METHODE	RESULTATS	CONCLUSIONS SUR LE PLAN DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE	NECESSITE D'UNE FISCALITE COM-MUNAUTAIRE DES ENTREPRISES
WILLI LEIBFRITZ: "Die Unterneh-mensbesteuerung im internatio-nales Vergleich", in: Steuersystem und wirtschaftli-che Entwicklun-g, Berlin 1987, Duncker & Hum-blot, pp. 101 à 103.	Questions: - quel est le niveau de la charge fiscale des entreprises en RFA dans le contexte interna-tional? - quel est le sens emprunté par les réformes à fiscales à l'étranger?	- définition en forme de "mosai-que" du profil international de la charge fis-calité; 1. quotes-parts fisc. nationales, 2. charge fiscale moyenne, 3. limite de la charge fiscale, 4. explication des écarts d'imposition.	- la CEE est considérée au niveau mondial comme une région de forte fis-calité; - considérations à propos de la justification d'une comparaison de la charge: objections partiellement justifiées, une comparaison parfaite est impossible; - la discussion est politisée: "Les impôts élevés existent partout"; - réformes fiscales: straté-gie nouvelle.	- le train des réformes fiscales est lancé; - réduction des taux d'imposition et élargissement des assiettes d'imposition.	ne se prononce pas.
HAGEMANN/JONES/ MONTADOR: "Tax Reform in OECD Countries - Motives, Constraints and Practice", in: OECD Economic Studies, n° 10/printemps 1988, pp. 185 à 226.	contenu: - raisons des réformes, - contraintes, obstacles; - la pratique.	discussion à partir de la littérature et des expériences dans les pays de l'OCDE; tableaux	de nombreux régimes fiscaux ne respectent pas les critères: a) d'efficacité, b) de simplicité et de transparence, c) d'équité; - la disparité des taux d'im-position pour les différents revenus est à l'origine de distorsions.	- élargissement de l'assiette, des taux d'im-position, de l'intégration de l'impôt des sociétés et de l'impôt sur les revenus en raison de l'internatio-nalisation.	- l'harmonisation est un pas sur la voie de l'in-tégration économi-que.

ETUDE	OBJET DE L'ETUDE	METHODE	RESULTATS	CONCLUSIONS SUR LE PLAN DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE	NECESSITE D'UNE FISCALITE COMMUNAUTAIRE DES ENTREPRISES
ALFRED BOSS: "Unternehmensbesteuerung und Standortqualität. Ein internationaler Vergleich", Kieler Diskussionsbeiträge 145/146, novembre 1988, Institut für Weltwirtschaft; résumé d'une étude commandée par "Wirtschaftswache".	- calcul de la charge fiscale des entreprises en RFA et dans les pays concurrents, et modifications de celle-ci; - prise en compte de l'inter-pénétration du capital international et des écarts régionaux.	- calcul de la charge fiscale effective (y compris du détenteur d'actions); - limites de la charge fiscale sur les produits de la formation de capital effectif; - calculs modèles pour la distribution des bénéfices; - modifications de la juridiction fiscale.	- les conséquences des modifications de l'environnement fiscal sont difficiles à évaluer, dès lors que l'on ignore dans quelle mesure les investisseurs sont déjà adaptés; - les bénéfices sont imposés plus fortement en RFA que dans de nombreux autres pays.	- répertoire des mesures appropriées pour la RFA; - réduction du taux de l'impôt des sociétés, des restrictions publiques, des dépenses publiques, ou baisse de l'impôt sur les bénéfices, du précompte et des patentes.	- ne se prononce pas directement; - l'achèvement du marché intérieur réduira sans doute les obstacles à la circulation internationale des capitaux; - la charge fiscale jouerait alors un rôle croissant.
SACHVERSTÄNDIGEN-RAT zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklungen: "Jahresgutachten 1988/89", 1er chapitre, partie C: Die deutsche Volkswirtschaft im internationalen Vergleich, novembre 1988.	- étude, sur la base de divers indicateurs, de la diminution ou de l'augmentation de la compétitivité de la RFA dans les années '80; - la question des raisons, notamment l'étude de la charge fiscale.	- examen de l'impôt sur les sociétés et des réformes fiscales à l'étranger.	- les réformes fiscales à l'étranger exigent une réponse; - déficit des investissements en RFA; - la compétitivité de la RFA n'est pas insuffisante; - les comparaisons internationales de la charge fiscale posent des problèmes; - la charge fiscale moyenne est moins significative que sa limite.	- la RFA doit réagir aux réformes à l'étranger; - les charges fiscales élevées (en particulier, la charge marginale) affaiblissent les tendances à l'investissement et aux innovations.	ne se prononce pas.

ETUDE	OBJET DE L'ETUDE	METHODE	RESULTATS	CONCLUSIONS SUR LE PLAN DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE	NECESSITE D'UNE FISCALITE COM-MUNAUTAIRE DES ENTREPRISES
W. FUEST/R. KROEKER: "Internationaler Vergleich der Unternehmensbesteuerung", in: IW-Trends 4/1988, Deutscher Institutungsverlag, Institut des deutschen Wirtschaft, Cologne, pp. D-1 à D-15	<ul style="list-style-type: none"> - évaluation de la fiscalité des entreprises dans 17 Etats; - modification de l'impôt des sociétés; - influence de l'assiette; - répartition de la charge totale en composantes dépendantes et indépendantes des recettes. 	<ul style="list-style-type: none"> - calcul de la charge fiscale totale en cas de théaurisation des bénéfices; - analyse distincte de l'affaiblissement du rapport bénéfices/capital; déduction des investissements; - calcul de l'imposition effective des investissements. 	<ul style="list-style-type: none"> - RFA nettement en tête pour la charge fiscale totale; - position favorable de la RFA pour les amortissements et autres dispositions relatives au calcul du bénéfice; - les calculs font apparaître de écarts importants de charge fiscale au niveau international. 	<ul style="list-style-type: none"> - pas de conclusion directe; - prise de conscience croissante, au niveau international, que la combinaison de taux d'imposition faibles et de la réduction des exemptions est plus favorable à la dynamique économique. 	<ul style="list-style-type: none"> - ne se prononce pas.
RHEINISCH-WESTFÄLISCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG: "Standort der Bundesrepublik Deutschland und Veränderung im sektoralen Strukturwandel", Essen 1989, expertise pour le compte du ministère de l'Economie.	<ul style="list-style-type: none"> en ce qui concerne la fiscalité: - esquisse de l'importance de la fiscalité en tant que facteur déterminant de la qualité du lieu d'implantation; - comparaisons de la charge et de la structure fiscale actuelles. 	<ul style="list-style-type: none"> - comparaison de l'effet d'élimination des frontières de la part de la fiscalité par rapport aux rentrées totales; - étude des taux d'imposition et des quotes-parts fiscales globales. 	<ul style="list-style-type: none"> - RFA: inconvénients fiscaux de l'implantation; - mais: les conditions locales de l'offre et de la demande constituent le facteur déterminant pour le choix de l'implantation; - les calculs modèles ne permettent pas de formuler des considérations générales à propos de la charge de la fiscalité des entreprises. 	<ul style="list-style-type: none"> - l'interaction des échanges commerciaux et la globalisation des marchés des biens et des services requièrent des adaptations à la politique fiscale de l'étranger; - baisse des taux d'imposition et élargissement de l'assiette. 	<ul style="list-style-type: none"> - ne se prononce pas directement; référence à l'internationalisation et à la globalisation.

ETUDE	OBJET DE L'ETUDE	METHODE	RESULTATS	CONCLUSIONS SUR LE PLAN DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE	NECESSITE D'UNE FISCALITE COMMUNAUTAIRE DES ENTREPRISES
B. SEIDEL/F. FRANZMEYER/J. VOLZ/D. TEICHMANN: "Die Besteuerung der Unternehmensgewinne - 7 Industrieländer im Vergleich", Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin 1989; recherche pour le compte du ministère fédéral de l'Economie.	- quantification de la charge fiscale des entreprises par le biais de modèles théoriques fondés sur les situations réelles; - fiscalité liée et non liée aux recettes; - prise en compte de la question de la distribution des bénéfices.	- hypothèse d'entreprises modèles de la RFA déplacées dans 7 pays; - 5 secteurs; - mise en rapport de la charge fiscale avec le bilan de l'entreprise modèle et avec le cash flow.	- les résultats révèlent, dans certains cas, d'importants écarts de charge fiscale; - les auteurs ne voient aucune nécessité de réduction de la charge de l'impôt des sociétés et de l'impôt sur les revenus en RFA; - l'assiette d'imposition, en particulier, les conditions d'amortissement, revêtent une importance particulière: écarts au niveau international.	- le DIW ne voit pas de nécessité d'un allègement général pour la RFA, si ce n'est éventuellement pour des motifs internes; - pas de propositions concrètes au niveau de la Communauté, uniquement exigence que les coûts de ressources créés par les Nations unies soient supportés par celles-ci.	laisser aux forces nivelantes du marché le soin d'opérer le rapprochement, indispensable du point de vue de la politique de la concurrence, des normes et des régimes fiscaux signifierait que le marché international se réduirait à une opportunité de renforcement des bénéfices privés.
M. DEVEREUX/M. PEARSON: "Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency", Institute for Fiscal Studies, Londres, ifs-report-series n° 35, octobre 1989; appuyé financièrement par 11 grandes entreprises.	la question de savoir s'il convient d'harmoniser la fiscalité des entreprises dans la Communauté; - existence d'une mentalité d'importation et d'exportation de capitaux?	- élaboration d'un modèle d'évaluation des taux d'imposition réels appliqués aux investissements; - enquête auprès d'entreprises britanniques au sujet de la fiscalité des entreprises; - exposé de diverses solutions.	- il n'y a pas de neutralité d'importation ou d'exportation de capital en Europe; conséquence: pertes d'efficacité; - la fiscalité influence les décisions en matière d'implantation; - conflit d'objectifs entre la neutralité économique et la souveraineté nationale.	- une proposition en vue d'atteindre une meilleure neutralité serait d'imposer les entreprises conformément aux règles du pays du siège, quelle que soit la source du revenu; élimination des retenues à la source; - détermination d'une tranche inférieure pour l'impôt des sociétés.	- la plupart des entreprises sont favorables à l'harmonisation de l'impôt des sociétés; il n'est pas nécessaire que la Commission formule des propositions (harmonisation des taux d'imposition et des assiettes); - ne pas laisser aux forces du marché le soin de réaliser l'harmonisation.

5.3. Digression: la politique des aides d'Etat dans les Etats membres de la Communauté

Il convient, après nous être bornés à examiner la fiscalité des entreprises, de jeter à présent un coup d'oeil sur une autre cause possible de distorsions: l'octroi des aides d'Etat. La Commission a déposé, à la fin de 1988, un rapport à ce sujet qui donne des informations relatives à l'importance et à la nature des aides d'Etat octroyées dans la Communauté⁶³. Au départ de ce rapport, nous examinerons ici quelles sont les conséquences qu'entraîne l'octroi d'aides d'Etat et comment se situent ces incidences par rapport à celles de la fiscalité des entreprises.

Mesures recensées dans le "rapport sur les aides d'Etat":

- l'étude met l'accent sur les subventions d'Etat octroyées aux entreprises, visées aux articles 92 et 93 du traité CEE.
- elle n'envisage pas, notamment, les écarts entre les régimes fiscaux et sociaux des Etats membres, tels les amortissements ou les déficits de la sécurité sociale.
- Sont comprises dans les aides les mesures fiscales qui favorisent certaines activités économiques ou certains groupes de contribuables, en dérogation à la structure générale ou considérée comme normale du régime fiscal⁶⁴.
- la Commission affirme que, dans certains cas, les écarts par rapport à la norme se sont installés dans la zone frontière entre les aides (au sens de l'article 92) et les mesures générales. Des travaux complémentaires seraient nécessaires en vue d'éclairer cette "zone grise"⁶⁵.

Incidences des aides sur la concurrence

- Dans son "rapport sur les aides d'Etat", la Commission écrit que l'expérience lui a montré que les aides d'Etat représentent une menace concrète pour la libre concurrence, l'at-

⁶³Commission des Communautés Européennes, Premier rapport sur les aides publiques dans la Communauté européenne, (rapport sur les aides), Direction générale de la concurrence, Bruxelles, 21 décembre 1988.

⁶⁴cf. "Rapport sur les aides publiques d'Etat", op. cit., p. 95.

⁶⁵cf. "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 95.

tribution efficace des ressources et l'unité du marché commun⁶⁶.

- Le danger existe de voir les Etats membres réagir au renforcement de la concurrence en octroyant plus d'aides pour la protection ou la promotion des entreprises nationales. De nombreux Etats membres pourraient tenter de subventionner des entreprises afin qu'elles puissent jouer un rôle éminent sur le marché unifié. Cette attitude fausserait la concurrence.
- Si tous les Etats membres adoptaient la même attitude, aucun n'en retirerait d'avantage et l'on assisterait au gaspillage de moyens budgétaires déjà limités⁶⁷.
- Ces explications de la Commission montrent que l'octroi d'aides d'Etat entraîne des difficultés similaires à celles résultant des écarts de charge fiscale.

Importance des aides d'Etat

- On ne peut ignorer les incidences budgétaires (c'est-à-dire macroéconomiques) des montants considérables d'aides octroyées, suite, en partie, à la course aux subventions entre Etats membres⁶⁸.
- En moyenne, les aides représentent trois pour cent du produit domestique brut, bien qu'elles atteignent plus de cinq pour cent dans certains Etats membres (moyenne pour 1981-1986).
- L'importance des aides est également mise en évidence par le fait qu'elles représentent quelque dix pour cent des dépenses publiques, voire 19% dans un Etat membre.
- Le fait que, selon la Commission, les aides octroyées aux entreprises dépasseraient les recettes de l'impôt des sociétés constitue une indication particulièrement significative (impôt des sociétés/produit domestique brut = 2,3%)⁶⁹.

⁶⁶cf. "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 1.

⁶⁷cf. "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 2.

⁶⁸cf. "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p.4.

⁶⁹cf. "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 4.

Les tableaux suivants donnent un aperçu de l'importance des aides d'Etat:

volume total des aides d'Etat et de la recette de l'impôt des sociétés en milliards d'écus

chiffres moyens pour la période 1981-1986

a) aides nationales - b) interventions communautaires

	I	D	F	UK	B	NL	IRL	GR	DK	LUX	CEE10
a)	27.7	19.1	16.6	9.4	4.0	2.2	1.1	1.0	0.9	0.2	82.3
b)	4.1	3.5	4.6	2.7	0.8	1.9	1.2	1.3	0.8	0.0	22.0
IS	4,4	11,6	11	22,6	1,7	4,4	0,3	0,3	1,1	0,2	46,2

sources: aides: "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 12.

impôt des sociétés: "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 22.

Comparaison: aides et impôts des sociétés en % du PDB:

	LUX	I	IRL	B	F	D	GR	UK	NL	DK	CEE10
Aides: moyenne 1981-86	6.0	5.7	5.3	4.1	2.7	2.5	2.5	1.8	1.5	1.3	3.0
IS 1986	5.0 ¹	3.9 ²	1.5 ¹	1.8 ¹	3.0	2.9	1.8	5.5	4.1	1.7 ¹	

1) 1984, source: JO des CE, n° C 36, p. 13 du 13 février 1989

2) 1985

sources: - aides: rapport sur les aides d'Etat, op. cit., p.12
 - impôt des sociétés: RWI, Analyse der strukturellen Entwicklung der deutschen Wirtschaft, Essen 1989, p. 133 et JO des CE C 363 du 13 décembre 1989.

Tableau X B
Montant d'aide selon le secteur et la fonction
(Moyenne 1981-1986, en MECU)

	B	DK	D	GR	F	IRL	I	LUX	NL	UK
2.1. Industrie/services										
Objectifs horizontaux	570	168	2475	544	3398	385	8943	9	570	1588
2.1.1. Innovation/R&D*	113	75	1384	56	221	10	733	1	104	543
2.1.2. Environnement	-	6	86	-	5	-	-	0	27	-
2.1.3. PME	115	2	477	34	74	14	716	3	290	130
2.1.4. Commerce/exportat.	97	52	99	454	2091	361	1238	1	34	749
2.1.5. Econ. d'énergie	7	29	168	-	82	-	101	-	43	16
2.1.6. Invest.général	136	4	98	-	921	-	1234	4	64	138
2.1.7. Lutte cont.chômage) **										
2.1.8. Aides formation)										
2.1.9. Autres objectifs	102	-	163	-	2	-	4831	-	9	12
2.2. Industrie/services										
Secteurs particuliers	578	136	839	141	3299	157	4461	68	332	1721
2.2.1. Sidérurgie	420	7	371	-	1513	31	1629	68	35	703
2.2.2. Construct. navale	61	126	176	4	507	5	237	-	74	483
2.2.5.1. Aut.sect.en crise	92	-	-	-	616	43	934	-	146	469
2.2.5.2. Aut.sect.en crois.	-	-	157	-	318	-	416	-	17	42
2.2.5.3. Autres secteurs	5	3	135	137	345	78	1245	-	60	24
3. Aides régionales										
3.1. Régions 92(3)a	-	-	-	171	115	176	4458	-	-	235
3.2. Autres régions***	182	12	3449	-	268	-	1397	12	169	1372
Aides versées principalement sous										
Règion. commun.****										
1.1. Agriculture	164	256	1402	-	2870	259	1862	22	462	1088
1.2. Pêche	2	13	18	4	45	20	90	-	8	69
2.2.3. Transport	1382	304	5931	127	4408	141	6494	139	697	1522
2.2.3. Régl.1191-92	1054	242	3552	5	2781	66	2352	90	595	1510
2.2.4.1. Charbon/crnt.	228	-	1906	-	530	-	-	-	-	1407
2.2.4.2. Charbon/autres	875	-	3097	-	1756	-	-	-	-	662
TOTAL (1-3)										
en milliards d'ECU	4.0	0.9	19.1	1.0	16.7	1.1	27.7	0.2	2.2	9.4

*) Voir tableau X A

** Les mesures pour l'emploi et la formation n'ont pas été incluses dans ce rapport (voir point 16 plus haut). Cependant, pour information, les dépenses des mesures de formation et d'emploi qui ont été identifiées mais non encore examinées en détail, sont données ci-après (MECU-Moyenne 81-86):

B:29 DK:52 D:225 GR:4 F:636
 IRL:60 I:466 LUX:1 NL:105 UK:1082

***) Voir tableau X A

****) " " "

in: "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., pp. 27 et 28

Les tableaux suivants donnent un aperçu de l'importance des aides d'Etat:

volume total des aides d'Etat et de la recette de l'impôt des sociétés en milliards d'écus
chiffres moyens pour la période 1981-1986
a) aides nationales - b) interventions communautaires

	I	D	F	UK	B	NL	IRL	GR	DK	LUX	CEE10
a)	27.7	19.1	16.6	9.4	4.0	2.2	1.1	1.0	0.9	0.2	82.3
b)	4.1	3.5	4.6	2.7	0.8	1.9	1.2	1.3	0.8	0.0	22.0
IS	4,4	11,6	11	22,6	1,7	4,4	0,3	0,3	1,1	0,2	46,2

sources: aides: "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 12.
impôt des sociétés: "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 22.

Comparaison: aides et impôts des sociétés en % du PDB:

	LUX	I	IRL	B	F	D	GR	UK	NL	DK	CEE10
Aides: moyenne 1981-86	6.0	5.7	5.3	4.1	2.7	2.5	2.5	1.8	1.5	1.3	3.0
IS 1986	5.0 ¹	3.9 ²	1.5 ¹	1.8 ¹	3.0	2.9	1.8	5.5	4.1	1.7 ¹	

1) 1984, source: JO des CE, n° C 36, p. 13 du 13 février 1989

2) 1985

sources: - aides: rapport sur les aides d'Etat, op. cit., p.12
- impôt des sociétés: RWI, Analyse der strukturellen Entwicklung der deutschen Wirtschaft, Essen 1989, p. 133 et JO des CE C 363 du 13 décembre 1989.

Conclusions:

- Ces chiffres montrent l'importance primordiale qu'il convient d'attribuer aux aides d'Etat lorsqu'on les compare à la recette globale de l'impôt des sociétés.
- L'importance de la fiscalité des entreprises par rapport au marché commun ne peut être dissociée des incidences des aides d'Etat. Tout comme dans le domaine de la fiscalité, il convient de veiller à plus de transparence en ce qui concerne les aides, comme le réclame la Commission dans son rapport⁷⁰.
- Seule la transparence permet une évaluation des effets sur la concurrence qu'engendre l'octroi d'aides et, partant, une intervention appropriée.
- Les chiffres ci-dessus indiquent que les aides exercent des effets négatifs sur la concurrence. Il est donc indispensable, dans la perspective du fonctionnement du marché commun, de prendre des mesures en vue d'éviter les distorsions de la concurrence.
- Cette intervention est d'autant plus importante que, dans le domaine de la fiscalité des entreprises, la Communauté a toujours lutté pour un marché exempt de distorsions. Les mesures communautaires sur le plan de la fiscalité des entreprises ne peuvent être neutralisées par l'octroi d'aides nationales.

5.4. Evaluation succincte des études en matière de fiscalité des entreprises

Les études évoquées dans le cadre de la fiscalité des entreprises ont essentiellement un point commun: elles débouchent toutes sur la conclusion qu'il existe des écarts considérables en matière de fiscalité entre certains des pays examinés.

Toutefois, la nature et l'ampleur de ces écarts varient d'une étude à l'autre. Alors que, par exemple, la République fédérale est qualifiée de "pays à fiscalité forte" dans une des études⁷¹, un autre étude fait état, pour ce même pays, d'"un résultat com-

⁷⁰cf. "Rapport sur les aides d'Etat", op. cit., p. 4.

⁷¹cf. Dieter Schneider, Hochsteuerland Bundesrepublik Deutschland, in: Die Wirtschaftsprüfung, cahier 11/1988, pp. 328 à 338.

parativement favorable"⁷². Ailleurs, il est affirmé que, dans tous les pays, c'est le contribuable qui a le sentiment d'être le plus taxé. La fiscalité écrasante est un phénomène universel!⁷³

Comment aboutit-on à des résultats aussi différents? Plusieurs facteurs peuvent être invoqués en vue d'éclaircir cette question:

- A) la nature de la comparaison des charges,
- B) l'objectif de la recherche, les auteurs et le donneur d'ordre,
- C) les données utilisées.

A) Nature de la comparaison des charges

A) Plusieurs indicateurs peuvent être invoqués en vue d'apprécier les écarts de fiscalité au niveau international:

- a) - quotes-parts nationales d'impôts et de taxes,
- b) - indicateurs concernant la charge fiscale moyenne,
- ba) - déductions à partir de statistiques fiscales,
- bb) - simulation de l'assiette/modélisation,
- c) - indicateurs de charge fiscale marginale,
- d) - comparaison des
 - da) structures,
 - db) taux d'imposition (nominaux)
 - dc) assiettes.

a) Un certain nombre d'études évoquent les quotes-parts d'impôts et de taxes, mais ne les interprètent toutefois souvent qu'avec des réserves. On les trouve dans les études de LEIBFRITZ (87), du RWI et du DIW, ainsi que dans les statistiques de l'OCDE.

- Compte tenu de la charge globale d'impôts et de taxes, LEIBFRITZ affirme⁷⁴ que la Communauté est une région de forte fiscalité au niveau mondial.
- Le DIW évoque la question de l'incidence effective des divers impôts: pour y répondre, il convient de tenir

⁷²cf. Seidel et la. (DIW), Die Besteuerung der Unternehmensgewinne, Berlin

⁷³cf. W. Leibfritz, Die Unternehmensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: Steuersystem und wirtschaftliche Entwicklung, Berlin 1987, pp. 101 à 131, ici: p. 103.

⁷⁴cf. Leibfritz (1987), op. cit., p. 103.

compte des multiples possibilités de report ou d'exonération des charges fiscales⁷⁵.

- du point de vue économique global, les impôts directs provenant du secteur des entreprises ne jouent qu'un rôle subalterne⁷⁶.
- les grandeurs économiques globales fournissent certes un aperçu de la position des différents impôts dans le régime fiscal, mais ne suffisent pas à nous renseigner au sujet de la fiscalité des entreprises en tant que facteur de concurrence dans le cadre d'une comparaison au niveau international⁷⁷.
- l'étude du RWI examine l'argument suivant: la structure des taxes d'un pays est un des facteurs qui déterminent sa compétitivité⁷⁸. On doit considérer qu'un ensemble de taxes relativement élevées⁷⁹ susceptibles d'ajustements à la frontière comme favorable par rapport à la qualité de la localisation, les taxes non susceptibles d'ajustements étant, comme d'autres coûts de production, répercutées sur les prix et affectant dès lors le niveau des coûts. Une nécessité relativement élevée de répercussion constitue un "handicap dans les échanges internationaux"⁸⁰ (cf. également l'aperçu dans: RWI, op. cit., p. 127).

Outre les problèmes généraux liés à ces arguments (niveau de répercussion incertain, incidences du cours des changes, problèmes de délimitation), ils perdraient de l'importance au sein de la Communauté si l'harmonisation des taxes indirectes s'accompagnait d'un rapprochement des structures fiscales.

⁷⁵cf. DIW, op. cit., p. 26.

⁷⁶cf. DIW, op. cit., p. 26.

⁷⁷cf. DIW, op. cit., p. 29.

⁷⁸cf. RWI, op. cit., p. 29.

⁷⁹autrement dit, de taxes auxquelles s'applique le principe du "pays de destination".

⁸⁰cf. RWI, op. cit., p. 126.

b) Indicateurs relatifs à la charge fiscale moyenne

ba) Conclusions déduites des statistiques fiscales

Du point de vue des experts fiscaux du Münchner ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, la charge fiscale moyenne indiquée dans les macrostatistiques sont calculées par des personnes "qui n'ont ni le temps ni l'envie de s'intéresser aux multiples dispositions fiscales"⁸¹. Dans ce calcul, les recettes de l'impôt des sociétés sont comparées au bénéfice de l'entreprise ou à la valeur ajoutée. Cette méthode est toutefois trop grossière: la comparaison au niveau international comporte trop de pièges, notamment, la délimitation des impôts et les statistiques de bénéficiaires.

Les auteurs estiment toutefois que les calculs économiques globaux portant sur la charge fiscale présentent l'avantage de mettre deux grandeurs observables empiriquement en corrélation avec les paiements effectifs d'impôt⁸². Toutefois, ces valeurs ne peuvent être représentatives d'une disparité des charges à un niveau inférieur. En outre, la qualité de l'implantation est plutôt influencée par la charge fiscale escomptée qui frappera les recettes futures, de sorte que les valeurs résultant de l'expérience passée ne représentent que des valeurs-repères. La thèse énoncée par le RWI selon laquelle les décisions en matière d'investissements sont finalement déterminées par le taux d'imposition marginal pourrait être plus importante. Par conséquent, la prise en compte de la charge fiscale limite permet de mieux évaluer l'influence de la fiscalité des entreprises sur la qualité de l'implantation et les différences de compétitivité⁸³.

KAY et SEN (IFS) ont effectué une comparaison de la charge de l'impôt moyen sur la base des statistiques de l'OCDE pour la période 1965-1980⁸⁴. De prime abord, selon LEIBFRITZ⁸⁵, le résultat est surprenant: La France, la Grande-Bretagne et les Etats-Uni présentent une charge fiscale sensiblement plus importante

⁸¹cf. Leibfritz (87), op. cit., p. 105.

⁸²cf. RWI, op. cit., p. 131.

⁸³cf. RWI, op. cit., p. 131.

⁸⁴Kay/Sen, The Comparative Burden of Business Taxation, in: Fiscal Studies 4:3, novembre 1983, pp. 23 à 28.

⁸⁵cf. Leibfritz (1987), op. cit., p. 107.

que la République fédérale et le Japon. Toutefois, cette étude est critiquable pour plusieurs raisons:

- il n'est pas logique d'utiliser une valeur liée au bénéfice comme valeur de référence pour les contributions en matière de sécurité sociale, puisque les frais opérationnels réduisent le bénéfice;
- en ce qui concerne la République fédérale, il a certes été tenu compte de l'ancien impôt sur le total des salaires, mais pas de l'impôt sur le chiffre d'affaires et sur le capital social;
- seuls les impôts acquittés par les sociétés ont été pris en compte, alors que la grandeur de référence (l'excédent d'exploitation) concerne toutes les entreprises, soit également les sociétés de personnes et les entreprises individuelles: la quote-part de la charge fiscale a donc été déformée vers le bas.

bb) Simulations d'assiette/modélisations

De nombreux auteurs estiment que la simulation du calcul de l'impôt pour une entreprise-type constitue un meilleur critère d'évaluation que les calculs macroéconomiques⁸⁶. On ne peut toutefois oublier que les résultats ont été influencés par les hypothèses modèles sur lesquelles ils se fondent⁸⁷. Le RWI affirme même que les problèmes liés à la modélisation empêchent de formuler des conclusions générales au sujet de l'importance de la fiscalité des entreprises⁸⁸.

Toutefois, divers auteurs proposent des modélisations. Certaines d'entre elles concernent la charge fiscale limite effective (cf. section c), mais nous examinerons ici tout d'abord les calculs relatifs à l'impôt moyen. C'est ainsi que BOSS a recours à des modélisations propres qui se fondent sur la charge fiscale à laquelle sont soumis les bénéfices des entreprises et qui tiennent compte des règlements fiscaux dans le cas de distri-

⁸⁶cf. notamment Leibfritz (87), op. cit., p. 107, DIW, op. cit., p. 21f.

⁸⁷cf. Leibfritz (87), op. cit., p. 109.

⁸⁸cf. RWI, op. cit., p. 135.

butions transfrontalières de bénéfices⁸⁹. Selon SINN et BOSS⁹⁰, les taux d'imposition marginaux ne sont pas nécessairement une indication de l'attractivité d'un pays par rapport au capital mobile.

La charge appliquée aux bénéfices au niveau de l'entreprise et au niveau des actionnaires joue un rôle essentiel dans le calcul de décision de l'acquéreur potentiel de parts et de capital propre, ainsi que dans celui de l'entrepreneur potentiel, selon BOSS⁹¹. Celui-ci calcule les charges par simulation en se fondant sur certaines hypothèses modèles pour les entreprises de divers pays ou régions, plus particulièrement pour les cas de thésaurisation et de distribution des bénéfices. En outre, il tient compte de la fiscalité appliquée aux distributions transfrontalières de bénéfices. L'impôt sur les revenus des actionnaires nationaux n'est pas examiné dans cette étude. En outre, les auteurs de l'étude DIW remarquent que les informations relatives à la charge totale pour la situation considérée comme le cas normal (le bénéficiaire national de dividendes) est perdue⁹².

Selon les calculs de BOSS, la charge qui pèse sur les entreprises est différente selon que les bénéfices sont retenus ou distribués⁹³. Même le classement des pays selon l'importance de la charge fiscale serait affecté par une variation de la proportion des bénéfices distribués.

Comme pour certaines autres études (DIW, IW), BOSS tient compte des impôts indépendants du chiffre d'affaires. L'étude DIW observe à cet égard que la charge relative résultant d'impôts non liés au chiffre d'affaires dépend des circonstances spécifiques dans lesquelles le bénéfice a été réalisé⁹⁴. En effet, l'imposition non liée au chiffre d'affaires, exprimée en chiffres ab-

⁸⁹cf. A. Boss, Unternehmensbesteuerung und Standortqualität, Kieler, Diskussionsbeiträge 145/146, Institut für Weltwirtschaft, Kiel 1988, p. 11.

⁹⁰cf. Boss, op. cit., p. 11 et SINN, Hans Werner, The Policy of Tax-cut-cum-base-broadening: Implications for International Capital Movements, Münchner Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge, n° 87-02, avril 1987, p. 3f.

⁹¹cf. BOSS, op. cit., p. 11.

⁹²cf. DIW, op. cit., p. 21.

⁹³cf. BOSS, op. cit., p. 42.

⁹⁴cf. DIW, op. cit., p. 20.

solus, dépend du capital de l'entreprise, et la part relative de l'impôt sur le capital social par rapport à l'impôt global dépend du rapport bénéfice/capital spécifique⁹⁵. Il convient dès lors, selon le DIW, que les analyses modèles couvrent les circonstances présumées dans lesquelles les bénéfices sont réalisés⁹⁶. Ce n'est pas le cas chez BOSS.

Le DIW elle-même définit son entreprise modèle type sur la base de la situation en matière de bénéfice – utilisation, secteur, taille, forme juridique, bilan – de la structure des coûts, et des investissements⁹⁷. Elle se réfère pour cela aux différentes moyennes par secteur pour les sociétés de capital. La comparaison de la charge se fait sur la base des simulations d'assiette fiscale des entreprises modèles définies ainsi empiriquement. Les différences entre les résultats des études de BOSS et du DIW peuvent être illustrées au départ du cas de la République fédérale: alors que BOSS conclut à la nécessité de réduire la charge fiscale des entreprises⁹⁸, le DIW affirme ne pas pouvoir conclure, sur la base de ses calculs, que la République fédérale doit opérer un allégement général dans le domaine de l'impôt des sociétés et de l'impôt sur le revenu⁹⁹.

Dans le cadre de son étude de 1989 concernant l'harmonisation de l'impôt des sociétés, l'Institute for Fiscal Studies (IFS) de Londres a mis au point un modèle sur la base duquel des taux d'imposition effectifs ont été calculés¹⁰⁰, plus précisément de taux d'imposition effectifs moyens sur les loyers économiques et les taux d'imposition marginiaux effectifs appliqués aux investissements marginaux. Les taux d'imposition moyens ont été calculés par rapport à des bénéfices situés au-dessus du montant requis en vue de satisfaire celui qui met le capital d'investissement à

⁹⁵cf. également Fuest/Kroeker, Internationaler Vergleich der Unternehmensbesteuerung, in: IW-Trends 4/1988, pp. D-1 à D-15, Institut der deutschen Wirtschaft, Cologne, ici p. D-7.

⁹⁶cf. DIW, op. cit., p. 20.

⁹⁷cf. Boss, op. cit., p. 63f.

⁹⁸cf. Boss, op. cit., p. 63f.

⁹⁹cf. DIW, op. cit., p. 137.

¹⁰⁰Devereux/Pearson Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency, ifs-Report Series n° 35, The Institute for Fiscal Studies, Londres 1989.

disposition ("loyers économiques"/economic rents)¹⁰¹. Le résultat des calculs montre que les taux d'imposition moyens ne sont pas liés à la hauteur des loyers: plus le loyer est élevé, plus négligeable est l'incidence des conditions d'amortissement fiscal¹⁰². De même, un taux d'imposition applicable aux loyers faibles qui serait situé en-dessous de la moyenne ne signifie pas que, dans le même pays, le taux d'imposition applicable aux loyers plus élevés est, lui aussi, inférieur à la moyenne. C'est ainsi que l'Italie, parmi cinq Etats membres étudiés, applique le taux d'imposition le plus faible aux loyers faibles, mais le second pour les loyers élevés. Par conséquent, la décision en matière de choix de l'implantation dépend de l'importance escomptée des loyers¹⁰³. Si l'on tient compte du fait que les loyers très élevés sont inhabituels et s'il l'on se limite au domaine des loyers réalistes (environ dix pour cent), on constate une large disparité des taux d'imposition effectifs au niveau international.

c) Indicateurs en matière de charge fiscale limite

Tout comme la charge fiscale moyenne, la charge fiscale limite peut faire l'objet de calculs macroéconomiques ou de calculs basés sur des modèles d'entreprises.

Le modèle intégré de charge fiscale destiné au calcul des taux d'imposition limites de la constitution de capital, modèle mis au point pour l'étude effectuée dans le cadre d'un projet international de recherche, est un modèle global de charge économique¹⁰⁴. LEIBFRITZ compare les résultats des modélisations de 1980 avec des résultats plus récents de 1984/1985 et 1986¹⁰⁵: en 1980, la charge fiscale a été sensiblement plus forte en République fédérale que dans les autres pays, la charge fiscale de loin la plus faible étant celle de la Grande-Bretagne. Entre-temps, la Grande-Bretagne a considérablement limité les avantages en

¹⁰¹cf. Devereux/Pearson (IFS), op. cit., p. 53.

¹⁰²cf. Devereux/Pearson (IFS), op. cit., p. 53.

¹⁰³cf. Devereux/Pearson (IFS), op. cit., p. 54.

¹⁰⁴M.A. King/D. Fullerton (éd.), The taxation of income from capital, Chicago/Londres, 1984.

¹⁰⁵cf. W. Leibfritz, Die Besteuerung der Kapitalbildung im internationalen Vergleich, in: ifo-Schnelldienst 1-2/1986, pp. 3 à 15, ici: p. 12.

matière d'amortissement et nettement réduit le taux de l'impôt des sociétés. Toutefois, cette réforme fiscale n'a pas entraîné une baisse, mais bien une hausse sensible (!) de la charge fiscale limite de la capitalisation, telle qu'elle est définie dans ce pays¹⁰⁶. La raison en est la limitation des avantages en matière d'amortissement. Néanmoins, la baisse des taux débouche sur une charge fiscale plus uniforme des divers types d'investissement et de financement et, partant, sur une plus grande neutralité structurelle.

Les résultats de ces études indiquent qu'une baisse des taux d'imposition n'entraîne pas forcément une réduction de la charge fiscale, lorsque l'assiette est simultanément élargie. Le contraire est possible, ce qui montre à quel point il est important de tenir compte de l'assiette dans les questions de charge fiscale.

BOSS reproduit lui aussi dans son étude les résultats des calculs de KING et FULLERTON¹⁰⁷. Toutefois, il souligne simultanément les limites de la force probante des taux d'imposition marginaux effectifs¹⁰⁸ (cf. également p. 37). La structure des taux d'imposition marginaux effectifs révèle toutefois les distorsions dans la distribution de la capitalisation réelle qui résulte des différents régimes fiscaux¹⁰⁹.

L'étude de HAGEMANN/JONES/MONTADOR pour l'OCDE présente des calculs de taux limites effectifs pour les revenus du capital¹¹⁰. Les résultats ont été empruntés à une étude de McKee et al.

¹⁰⁶cf. Leibnitz (1986), op. cit., p. 13.

¹⁰⁷cf. Boss, op. cit., p. 32f.

¹⁰⁸cf. Boss, op. cit., p. 11.

¹⁰⁹cf. également Bradfort, David/Stuart, Charles, Issues in the Measurement and Interpretation of Effective Tax Rates, National Bureau of Economic Research, Working Papers, 1975, Cambridge, Mass. 1986.

¹¹⁰cf. Hagemann et al., Tax Reform in OECD-Countries: Motives, Constraints, Studies n° 101, 1988, pp. 185 à 226, ici p. 190f.

datant de 1986¹¹¹. Il a été tenu compte des impôts des sociétés et des impôts sur les revenus, dont les écarts entre pays entraînent une large disparité des taux d'imposition effectifs. Cette disparité est le reflet de l'action conjuguée d'incitants explicites aux investissements, des attentes en matière d'inflation et des différences de financement.

L'*Institut der deutschen Wirtschaft* (IW) publie à intervalles réguliers des rapports sur la charge fiscale globale qui frappe les bénéficiaires des entreprises soumises à l'impôt des sociétés¹¹². Il s'agit d'une combinaison de simulation d'assiette et de calcul de la charge marginale appliquée aux investissements. Ces calculs ont été effectués au départ de certaines hypothèses modèles, notamment l'hypothèse d'une thésaurisation intégrale des bénéfices.

Cette hypothèse fait l'objet de certaines critiques dans la littérature, dans la mesure où elle ne tient pas compte des incidences des divers systèmes d'imputation de l'impôt des sociétés¹¹³. L'IW aboutit dès lors à la conclusion que la République fédérale est le pays où la charge fiscale qui pèse sur les entreprises est la plus élevée. La littérature relativise en partie ce résultat¹¹⁴.

NAPP et RAHMANN indiquent que, par rapport à la législation fiscale, le résultat de l'IW est correct du point de vue formel, mais qu'en réalité, il constitue un cas extrême qui se présente très rarement. La charge fiscale, telle qu'elle se fonde sur la législation, correspond rarement à la charge réelle qui frappe le

¹¹¹McKee/J.J.C. Visser/P.G. Salnders, *Marginal tax rates on the use of labour and capital in OECD-countries*, OECD-Economic Studies n° 7, 1986.

¹¹²notamment la situation à la fin de 1988 dans "IW-Trends", op. cit.

¹¹³cf. notamment Gert Volkmann, *EG-Binnenmarkt 1992*, in: WSI-Mitteilungen 10/1989, pp. 543 à 549, ici p. 544, ou Hartmut TOFAUTE, *Muß die Steuerlast der deutschen Wirtschaft gesenkt werden?* in: WSI-Mitteilungen 6/89, pp. 290 à 303, ici p. 300.

¹¹⁴cf. notamment Napp/Rahmann, *Probleme eines internationalen Vergleichs der steuerlichen Belastung von Unternehmen*, in: WSI-Mitteilungen 6/89, pp. 303 à 315, ici pp. 305 et 313.

bénéfice global (additionnel) enregistré¹¹⁵. La raison en est que les prescriptions existantes en matière de calcul du bénéfice imposable exemptent de l'impôt certaines parties de l'assiette concernée. NAPP et RAHMANN soulignent qu'il ne s'agit pas en l'espèce de montants exonérés qui réduisent le taux d'imposition moyen, mais de dispositions légales qui autorisent certaines exceptions à l'imposition sur le bénéfice en tant que tel. Ce n'est qu'après élimination de ces exceptions et "échappatoires" que le taux d'imposition limite peut fournir des informations véritablement exactes, du point de vue de l'efficacité économique, à propos de la charge fiscale¹¹⁶.

L'étude de l'IFS s'attache à calculer les taux d'imposition limites effectifs¹¹⁷ par le biais d'un modèle basé sur des taux transnationaux¹¹⁸. Toutefois, l'objectif n'est pas, en principe, le calcul exact des taux d'imposition limite effectifs, mais de donner un aperçu des écarts existants entre les différents pays du point de vue du traitement qu'ils appliquent à des investissements identiques¹¹⁹.

Le modèle comprend 14 pays (les Etats membres de la Communauté européenne, le Japon et les Etats-Unis). Tous les pays sont combinés dans une matrice, ce qui donne 196 combinaisons de lieux d'investissements et de pays abritant le siège d'entreprises¹²⁰. Parmi les hypothèses du modèle on compte notamment une corbeille moyenne d'investissements et l'absence d'inflation. La matrice permet de déduire quels sont les taux de rendement avant impôts vers lesquels il convient de tendre en vue d'obtenir un rendement de cinq pour cent après impôts.

Le modèle montre qu'il n'existe pas de neutralité de l'expor-

¹¹⁵cf. Napp/Rahmann, op. cit., p. 305.

¹¹⁶cf. Napp/Rahmann, op. cit., p. 305.

¹¹⁷Devereux/Pearson, op. cit., pp. 46 à 53.

¹¹⁸pour une description détaillée du modèle, cf. Crooks E./Devereux, M./Pearson, M./Wookey C., Transnational tax rates and incentives to invest, IFS Working Paper n° 89/8, 1989.

¹¹⁹Devereux/Pearson, op. cit., p. 45.

¹²⁰cf. tabl. 25 in: Devereux/Pearson, op. cit., p. 64.

tation de capital entre les 14 pays concernés¹²¹. Par exemple, si une société mère britannique investit dans son propre pays, elle devrait viser un rendement avant impôts de 6,1 pour cent si elle veut garantir à ses actionnaires un rendement de cinq pour cent après impôts. Si elle investit en Irlande, il lui suffirait de viser 4,7 pour cent, les conditions d'amortissement appliquées constituant, en réalité, une aide publique à ce type de projet. Un investissement en République fédérale exigerait un rendement avant impôts de huit pour cent.

La matrice permet également de déduire qu'il n'y a pas de neutralité de l'importation de capital entre les pays concernés¹²². Si l'on considère, par exemple, les investissements en Espagne, un investisseur irlandais devrait viser un rendement avant impôts de 7,75 pour cent, tandis que les investisseurs dont le siège est au Danemark pourraient se contenter d'un objectif de 6,3 pour cent. Toutefois, les auteurs de l'étude soulignent que la neutralité est plus grande en ce qui concerne l'importation que l'exportation de capital. La raison en est que le système transnational d'imposition privilégie l'imposition à la source plutôt qu'au siège de l'entreprise. DEVEREUX et PEARSON déduisent de leurs modélisations que les écarts de traitement des revenus des sociétés peuvent entraîner des distorsions des décisions d'implantation des investissements et désavantager les entreprises qui ont leur siège dans certains pays, par rapport à d'autres¹²³.

d) Comparaison des structures fiscales, des taux d'imposition nominaux et des assiettes fiscales

De nombreuses études portant sur les différences de fiscalité au niveau international comparent entre elles les dispositions formelles du droit fiscal. Toutefois, les comparaisons purement barémiques ne permettent guère une comparaison de la charge

¹²¹cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 47; il y a neutralité de l'exportation de capital lorsque chaque entreprise est soumise au même taux d'imposition effectif, quel que soit le lieu de l'investissement.

¹²²cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 47; il y a neutralité d'importation du capital lorsque toutes les entreprises opérant sur un certain marché sont soumises au même taux d'imposition effectif et qu'il n'existe, dès lors, aucun avantage purement fiscal.

¹²³cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 49.

fiscale, compte tenu des dispositions disparates en matière de calcul des assiettes d'imposition¹²⁴. Une comparaison formelle significative des régimes fiscaux doit intégrer au moins les informations supplémentaires suivantes¹²⁵:

- différences des assiettes fiscales, de manière à évaluer la "vérité barémique",
- détermination de la part de l'assiette fiscale revendiquée par l'Etat effectivement couverte, autrement dit, détermination de l'évasion fiscale (problème du déficit fiscal),
- ainsi que - selon HEDTKAMP, spécialiste en sciences financières - les éléments fluctuants de la recette (dépendance de la recette fiscale par rapport aux modifications du barème fiscal).

Les études présentées ici résolvent en partie les problèmes liés aux écarts entre les dispositions relatives au calcul du bénéfice en confrontant les dispositions nationales en matière d'amortissements ou d'autres dispositions spéciales. En outre, elles tiennent compte dans une certaine mesure des incidences des écarts entre les structures fiscales (systèmes d'imputation).

da) Comparaison des structures fiscales

Les aspects suivants de la structure des systèmes fiscaux revêtent une importance particulière dans le cadre d'une comparaison de la charge fiscale:

- la répartition des divers types d'impôts en impôts qui frappent les sociétés et en impôts qui frappent d'autres sujets économiques;
- le degré d'intégration de l'impôt des sociétés et de l'impôt des personnes.

Les écarts parfois très importants des résultats des présentes études portant sur la charge fiscale s'expliquent notamment par le problème de la délimitation de la fiscalité des entreprises: il n'existe pas de définition univoque de l'impôt des sociétés, mais plutôt une série de types d'impôt différents. L'éventail des types d'impôt examinés varie d'une étude à

¹²⁴cf. Napp/Rahmann, op. cit., p. 308.

¹²⁵cf. Hedtkamp, Günter, Internationale Finanz- und Steuerbelastungsvergleiche, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, éd. par F. Neumark, vol. I, 3ème éd., Tübingen 1977, pp. 649 à 683, ici p. 659.

l'autre; alors que l'IFS (1989) ne prend en compte, dans ses calculs, que les impôts liés aux revenus de l'entreprise, les études de LEIBFRITZ (ifo-Institut), FUEST/KROEKER (IW), BOSS (IfW) et du DIW tiennent compte de prélèvements indépendants des recettes. La plupart des auteurs ont une attitude négative vis-à-vis de la fiscalité non liée aux recettes¹²⁶. Celle-ci pourrait entraîner des tensions au niveau des liquidités lors de périodes commercialement défavorables et, en outre, ne favorise guère les investissements¹²⁷. Dans la Communauté européenne, seules la France et la République fédérale connaissaient encore une forme de fiscalité indépendante des recettes, depuis l'abolition de l'impôt foncier britannique ("rates") en avril 1990.

Tout comme pour les calculs relatifs à la hauteur de la fiscalité des sociétés liée aux recettes, les résultats des calculs de la fiscalité indépendante des recettes présentent des écarts considérables d'une étude à l'autre¹²⁸. Le DIW les attribue au fait que le calcul de la charge fiscale des impôts qui, outre l'impôt des sociétés (et l'impôt sur les revenus), réduisent le bénéfice (et donc également des impôts qui frappent les sociétés subordonnées) n'est pas vérifiable sur la base des informations disponibles¹²⁹. Les résultats pourraient n'être que des estimations. BOSS considère également qu'il est difficile de quantifier la charge qui frappe les bénéficiaires à partir des impôts complémentaires pris en compte dans son étude¹³⁰. Les assiettes sont différentes et la charge qui frappe les bénéficiaires dépend, selon lui, du rapport entre le bénéfice, d'une part, et le capital, la valeur ajoutée ou l'ensemble des salaires, d'autre part. BOSS a toutefois tenté de déterminer de manière quantitative la charge des différents taux d'imposition en partant d'un certain nombre d'hypothèses. En France, la moyenne nationale correspond à une charge de 20 pour cent pesant sur le bénéfice,

¹²⁶notamment Fuest/Kroeker, op. cit., p. D-6; DIW, op. cit., p. 170, Boss, op. cit., p. 64.

¹²⁷cf. DIW, op. cit., p. 110.

¹²⁸cf. DIW, op. cit., p. 20.

¹²⁹cf. DIW, op. cit., p. 19.

¹³⁰cf. Boss, op. cit., p. 27.

en République fédérale, de 14 pour cent¹³¹. Ces prélèvements sont non négligeables par rapport aux aspects de la concurrence sur le marché intérieur.

Le degré d'intégration entre l'impôt des sociétés et l'impôt sur le revenu - régimes d'impôt des sociétés.

La Communauté européenne connaît actuellement trois régimes différents en matière d'impôt des sociétés¹³²:

- le régime "classique" caractérisé par un impôt des sociétés à taux unique, sans imputation au niveau de l'impôt sur le revenu,
- des régimes d'imputation partielle comportant des taux d'imputation nationaux en partie différents,
- des régimes d'imputation totale à taux unique ou double.

La littérature observe à cet égard que la seule existence de ces différents régimes interdit virtuellement une comparaison fiable de la charge fiscale relative qui frappe les entreprises dans les divers Etats membres¹³³. Les études de FUEST/KROEKER (IW) et du RWI ne tiennent pas compte des incidences des divers régimes de l'impôt des sociétés. L'hypothèse modèle de la thésaurisation intégrale des bénéfices de l'entreprise, sur laquelle FUEST et KROEKER fondent leurs calculs, est critiquée dans la littérature¹³⁴. Les études de BOSS, du DIW et de DEVEREUX/PEARSON prennent en compte les incidences des différents régimes sur la charge fiscale dans le cas de la distribution des bénéfices.

L'étude du DIW calcule les charges pour différentes proportions de distribution des bénéfices. En ce qui concerne la charge fiscale des entreprises, la proportion de bénéfice distribué n'est pertinente que dans la mesure où les régimes nationaux connaissent une scission des taux de l'impôt des sociétés ap-

¹³¹cf. Boss, op. cit., p. 28

¹³²cf. également les explications de la p. 25, points a) et b).

¹³³cf; EASSON, A.J., Tax Law and Policy in the EEC, London, Sweet & Maxwell 1980, p. 167.

¹³⁴cf. notamment Napp/Rahmann, op. cit., p. 305, ou Tofaute, Hartmut, Muß die Steuerlast der deutschen Wirtschaft und ihrer Unternehmen gesenkt werden? in: WSI-Mitteilungen 6/89, pp. 290 à 303, ici p. 297.

plicables aux bénéfices distribués et aux bénéfices thésaurisés¹³⁵. Or, en ce qui concerne la Communauté, ce n'est le cas qu'en France et en République fédérale.

Alors qu'en République fédérale, les entreprises payent sensiblement moins d'impôts sur les bénéfices entièrement distribués qu'en cas de thésaurisation, en France, par contre, l'impôt est légèrement plus élevé en cas de distribution intégrale qu'en cas de thésaurisation¹³⁶.

La proportion des bénéfices distribués jouerait un rôle particulièrement important si l'on examinait la charge fiscale totale (y compris celle des actionnaires), dans la mesure où les écarts nationaux importants en matière d'impôt sur le revenu qui frappe les dividendes impliquent que la charge fiscale croît proportionnellement à la part du bénéfice distribuée aux actionnaires¹³⁷.

Les différences de charge fiscale qui résultent de variations de la proportion des bénéfices distribués mettent en évidence les incidences de l'absence d'uniformité des régimes de l'impôt des sociétés, à savoir l'inégalité de traitement fiscal entre entreprises et actionnaires des différents Etats membres et les distorsions éventuelles de la concurrence qui en découlent.

db) Comparaison des taux d'imposition nominaux

On trouve, dans la plupart des études consacrées à la charge fiscale des entreprises, un relevé des taux d'imposition nominaux appliqués dans les pays étudiés. Pourtant, une simple comparaison des barèmes ne donne que peu d'indications quant aux écarts de charge fiscale qui frappe les entreprises, puisque la charge effective est sensiblement affectée par la structure du régime de l'impôt des sociétés et par les règlements relatifs à l'assiette fiscale.

C'est la raison pour laquelle la plupart des études s'efforcent de tenir compte de ces facteurs d'influence. A cet égard, le Sachverständigenrat SVR (conseil des experts) de la République fédérale constitue une exception. Il estime qu'il convient de se borner à donner certains indicateurs, dans la mesure où il n'est guère possible, selon lui, de formuler des déclarations à la fois

¹³⁵cf. DIW, op. cit., p. 117.

¹³⁶cf. DIW, op. cit., p. 122.

¹³⁷cf. DIW, op. cit., p. 122.

claires et globales à partir d'une comparaison internationale de la charge fiscale¹³⁸. Les taux fiscaux limites appliqués dans chaque pays constituent un indicateur important, dans la mesure où ils conditionnent de manière déterminante les décisions en matière d'investissements et d'efforts de recherche-développement nouveaux. Ils sont plus importants que la charge fiscale moyenne. Les taux de l'impôt des sociétés fournissent une indication quant aux écarts internationaux de charge fiscale marginale. A cet égard, on peut considérer que les taux limites sont relativement élevés en République fédérale¹³⁹.

Toutefois, le SVR concède qu'il est douteux que l'on puisse classer de manière convaincante les différents pays selon la hauteur de la charge fiscale marginale de leurs entreprises sur la base des taux de l'impôt des sociétés et des taux maximums de l'impôt sur le revenu qu'ils pratiquent¹⁴⁰. Le SVR ne tient pas compte des incidences éventuelles de l'assiette fiscale.

Comme il ressort de l'aperçu des taux de l'impôt des sociétés actuellement en vigueur dans la Communauté (cf. tableaux p. 25 a/b), la variation des taux appliqués est importante. Alors que certains Etats membres connaissent un taux unique, les autres appliquent des taux différents selon la situation fiscale. Par exemple, la Grèce pratique un taux d'imposition des sociétés spécifique par secteur, tandis que ces taux sont liés au bénéfice au Luxembourg et aux Pays-Bas. La France et la République fédérale appliquent des taux différents aux bénéficiaires distribués et thésaurisés. Certains pays appliquent, parallèlement à l'impôt des sociétés, d'autres taxes sur le bénéfice, notamment la "taxe professionnelle" en France ou la Gewerbeertragsteuer (taxe sur le chiffre d'affaires) en République fédérale. En outre, la République fédérale et la France appliquent aux entreprises des impôts non liés au chiffre d'affaires.

Conclusion: une simple comparaison des taux nominaux de l'impôt des sociétés ne permet guère de formuler des déductions à propos des différences de charge fiscale effective supportée par les entreprises. Elle montre toutefois à quel point les méthodes utilisées en matière de fiscalité des entreprises varient d'un Etat membre de la CEE à l'autre.

¹³⁸cf. SVR, op. cit., point 174.

¹³⁹cf. SVR, op. cit., point 174 et tabl. 36.

¹⁴⁰cf. SVR, op. cit., point 278.

dc) L'assiette fiscale compte parmi les facteurs essentiels qui affectent la charge fiscale effective¹⁴¹. Son calcul varie d'un pays à l'autre. Outre les dispositions différentes en matière d'amortissements, les Etats membres appliquent diverses mesures fiscales d'exception, notamment dans le cadre de la promotion des investissements, pour les dépenses de recherche-développement et dans le cadre de la formation. Il s'y ajoute les écarts dans les dispositions en matière de taxation et les règles de constitution de provisions, de sorte qu'il devient extrêmement difficile de pratiquer une comparaison globale.

On admet généralement dans la littérature que les différences dans la manière de calculer l'assiette, en particulier en ce qui concerne les amortissements, peuvent entraîner des distorsions de la concurrence¹⁴².

Seuls DEVEREUX et PEARSON aboutissent à la conclusion différente que l'assiette ne contribue qu'assez peu à la disparité des taux d'imposition effectifs¹⁴³.

LEIBFRITZ indique, dans son ouvrage de 1986, que certains changements commencent à se produire en ce qui concerne les taux d'amortissement¹⁴⁴. Un certain nombre de pays ont renoncé au régime fiscal qualifié par l'ifo-Institut de "coup de fouet aux investissements", caractérisé par des taux d'imposition élevés assortis de conditions d'amortissement favorables¹⁴⁵. FUEST et KROEKER attribuent un rôle important aux règles fiscales relatives au calcul de l'assiette¹⁴⁶. Toutefois, établir une comparaison théorique de la charge fiscale des entreprises qui

¹⁴¹cf. DIW, op. cit., p. 79.

¹⁴²cf. notamment Leibfritz, W./Parsche, R., Steuerbelastung der Werkzeugmaschinenindustrie im internationalen Vergleich, in: ifo-Schnelldienst 9-88, pp. 9 à 16, ici p. 9, ou Schemmel, Lothar, Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, éd. par le Karl-Bräuer-Institut, Wiesbaden 1989, p. 153.

¹⁴³cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 9.

¹⁴⁴cf. Leibfritz (1986), op. cit., p. 3.

¹⁴⁵cf. Leibfritz (1986), op. cit., p. 5.

¹⁴⁶cf. Fuest/Kroeker, op. cit., p. D-8.

soit entièrement satisfaisante au niveau international impliquerait que l'on ait recours, pour le calcul de l'assiette, non pas au bénéfice imposable, mais bien au bénéfice économique (= bénéfice périodique sans réserves latentes ni bénéfices fictifs liés à l'inflation)¹⁴⁷. Par ailleurs, on ne dispose actuellement d'aucune documentation concluante permettant d'établir une comparaison globale des assiettes d'imposition au niveau international¹⁴⁸. Ce sont les amortissements qui se prêtent le mieux aux comparaisons. Les auteurs se livrent à une analyse quantitative qui tient toutefois compte exclusivement, dans ses généralisations, des règles classiques en matière d'amortissements¹⁴⁹.

Le tableau de la p. 25 donne un aperçu des écarts relatifs des valeurs brutes des amortissements en matière de bâtiments et d'équipements d'exploitation.

Les auteurs de l'étude DIW estiment peu fondée l'hypothèse qui veut que les écarts des règles nationales en matière d'amortissements se compensent grosso modo et n'influencent guère une comparaison des assiettes fiscales au niveau international¹. C'est ainsi que le DIW a calculé la hauteur des amortissements selon chacun des règlements nationaux pour l'entreprise modèle utilisée comme référence de calcul. Les résultats ont été exprimés en pourcentage du total bilantaire de l'entreprise modèle. Des écarts sensibles sont apparus, en particulier au niveau des investissements immobiliers².

Conclusion: Pour le calcul de l'assiette fiscale, les Etats membres appliquent des règlements parfois sensiblement différents qui, en raison de leur influence sur la charge fiscale effective, peuvent éventuellement entraîner des distorsions de la concurrence.

¹⁴⁷cf. Fuest/Kroeker, op. cit., p. D-9.

¹⁴⁸cf. Fuest/Kroeker, op. cit., p. D-9.

¹⁴⁹cf. Fuest/Kroeker, op. cit., p. D-12.

¹cf. DIW, op. cit., p. 101.

²cf. DIW, op. cit., pp. 101 et 102.

B. Influence des objectifs de base

Pour la Communauté européenne, l'établissement de conclusions en matière de politique économique sur la base des recherches disponibles est compliqué par le fait que celles-ci visent des objectifs limités, soit par région, soit par thème. Parmi les quatre études examinées plus en détail ici, seule l'étude IFS répond de manière explicite aux nécessités de la Communauté européenne. La quasi totalité des autres travaux concernent la compétitivité d'un pays précis. C'est ainsi que KAY et SEN s'efforcent de déterminer si l'industrie, en Grande-Bretagne, subit une charge fiscale supérieure ou inférieure à celle des autres pays³. Ce projet de recherche a été soutenu par la "Confederation of British Industry". La question de la qualité de l'implantation est prioritaire dans les études de BOSS⁴ et dans celle du RWI⁵. Dans un article paru dans la revue économique allemande "Wirtschaftswoche" et dû aux auteurs de la documentation publiée par l'Institut der deutschen Wirtschaft, FUEST et KROEKER soulignent à nouveau la position, défavorable selon eux, de la République fédérale dans la concurrence internationale des régimes fiscaux⁶. Les critiques et les doutes formulés à propos des résultats de l'Institut der deutschen Wirtschaft proviennent essentiellement des syndicats. La méthode de calcul de FUEST et KROEKER a également fait l'objet de réactions, notamment dans un article de SCHEIBE-LANG paru dans une publication du Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut des deutschen Gewerkschaftsbundes (WSI: institut économique et social de la fédération allemande des syndicats)⁷. Des calculs parallèles effectués par le WSI ont même montré qu'il était possible d'aboutir, à partir de la même méthode de calcul mais sur la base

³cf. Kay/Sen, op. cit., p. 23.

⁴cf. Boss, op. cit., p. 3.

⁵cf. RWI, op. cit., p.

⁶Fuest/Kroeker, Geschröpftes Kapital, in: Wirtschaftswoche n° 14 du 30.3.1990, pp. 93-99.

⁷Scheibe-Lang, Ingrid, Zu hohe Belastung der Unternehmensgewinne mit Ertragssteuern?, in: WSI-Mitteilungen 12/1986, pp. 772 à 782.

de prémisses élargies, à des résultats très différents, voire opposés concernant la charge fiscale des entreprises⁸.

Le débat qui entoure les écarts internationaux en matière de charge fiscale montre que les divers groupes d'intérêt ont recours à des arguments différents. Cette opposition entrave singulièrement l'appréciation objective des incidences effectives des divers régimes fiscaux sur la compétitivité. En outre, les études qui précèdent permettent de conclure qu'il existe actuellement un manque de transparence dans la fiscalité des entreprises.

C. Les données et sources d'information sous-jacentes

Un certain nombre d'études déplorent l'absence de sources fiables d'informations et de données⁹. En raison des différences nationales en matière de délimitation et d'imputation, la comparabilité, notamment des chiffres économiques, reste problématique au niveau international¹⁰.

Parmi les Etats membres de la Communauté, l'on ne dispose de calculs en matière de charge fiscale que pour la Grande-Bretagne et la République fédérale. Seules des études isolées sont disponibles dans les autres Etats membres. Il semble que ce soit essentiellement en République fédérale que la question de la fiscalité des entreprises suscite des discussions, la position de la République fédérale elle-même – et non celle du marché intérieur européen – étant au centre des préoccupations.

Dès lors, il serait souhaitable de pouvoir juger la charge fiscale effective des entreprises dans les Etats membres de la Communauté à l'aide d'un ensemble de données rassemblées de manière objective. Toutefois, la multiplicité des divers règlements fiscaux s'y oppose. Le manque de transparence de la fiscalité actuelle des entreprises empêche la formulation de conclusions fiables à propos de la charge fiscale effective des entreprises de la Communauté et l'évaluation de l'ampleur des distorsions de la concurrence liées à la fiscalité.

Le problème du manque de transparence concerne également le domaine de l'octroi d'aides. Dans son "rapport sur les aides d'Etat", la Commission souligne l'insuffisance actuelle de don-

⁸cf. Tofaute, op. cit., p. 297.

⁹notamment DIW, op. cit., p. 95 ou Fuest/Kroeker, op. cit., p. D-10.

¹⁰cf. Napp/Rahmann, op. cit., p. 304.

nées en provenance des Etats membres permettant d'en étudier les incidences globales¹¹. L'interaction des aides a des effets considérables et peut avoir pour résultat que certains objectifs poursuivis au niveau communautaire (notamment les mesures dans le domaine de la fiscalité des entreprises!) voient involontairement leurs effets annulés par les incidences secondaires d'autres mesures¹².

6. CONCLUSIONS AU NIVEAU DE LA POLITIQUE ECONOMIQUE

6.1. Formulation de conclusions au niveau de la politique économique au départ des études disponibles

- (1) Comme indiqué précédemment (chap. 5.4, lettre B), une seule des études examinées se rapporte explicitement aux exigences du marché intérieur du point de vue communautaire. Les études de LEIBFRITZ (1986, ifo-Institut), FUEST et KROEKER (IW), BOSS (IfW), du DIW et du RWI sont essentiellement axées sur la République fédérale et leurs recommandations en matière de politique économique visent, dès lors, la situation en République fédérale. Alors que les deux études de LEIBFRITZ datant de 1986 et de 1987 ne mentionnent pas encore explicitement le lien entre la fiscalité des entreprises et le marché intérieur européen, dans un article paru au début de 1990, LEIBFRITZ souligne un aspect communautaire¹³: la poursuite de la libéralisation du marché intérieur entraînera sans doute un renforcement de l'influence des différences fiscales sur les décisions d'implantation et d'investissements. Il n'y est toutefois pas question d'une nécessaire harmonisation.
- (2) Les auteurs de l'étude du DIW estiment que la nécessité d'une action politique fondée sur les écarts de niveaux de fiscalité des entreprises ne se justifie que si les autres conditions cadres des entreprises sont équivalentes¹⁴. Toutefois, le rapport d'expert ne vérifie pas plus avant cette condition.

¹¹cf. "rapport sur les aides", op. cit., point 77.

¹²cf. "rapport sur les aides publiques", op. cit., point 78.

¹³cf. Leibfritz W., Unternehmenssteuerreform: die Unvollendete, in: ifo-Schnelldienst 1-2/90, pp. 20-27, ici p. 23/4.

¹⁴cf. DIW, op. cit., p. 132.

Les décideurs politiques pourraient créer des instruments – notamment, des faveurs spéciales liées aux investissements – en vue de réaliser le paquet d'objectifs économiques qu'ils ont définis¹⁵. Le DIW soutient toutefois que, dans un environnement tel que celui de la Communauté et de son programme de marché intérieur, ces instruments pourraient déboucher sur des distorsions importantes de la concurrence si les objectifs-clé des sociétés ne sont pas congruents. Laisser aux forces du marché le soin de réaliser le rapprochement indispensable des normes et des régimes fiscaux reviendrait à réduire le marché intérieur "à une organisation poursuivant la réalisation de bénéfices privés renforcés et recherchant certains effets de bien-être axés sur la consommation"¹⁶.

Ces explications du DIW montrent la nécessité de mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises, dans la mesure où il convient d'éviter une "course à la situation de départ la plus favorable du point de vue des coûts"¹⁷.

- (3) Le IFS a constaté dans le cadre de ses études que la Communauté n'est caractérisée par la neutralité ni de l'exportation ni de l'importation de capital¹⁸. Les résultats d'une enquête ont confirmé ce que l'on soupçonnait: la fiscalité affecte le choix de l'implantation (et, en outre, de la forme de financement) des entreprises¹⁹. Les chefs d'entreprise interrogés sont majoritairement favorables à une harmonisation de l'impôt des sociétés. Mais quel aspect prendrait un régime européen d'impôt des sociétés? Il existe un conflit d'objectifs entre la neutralité économique et la souveraineté des Etats membres en matière fiscale. Toutefois, certains progrès peuvent être accomplis sans trop porter atteinte à la souveraineté nationale. Une des propositions de réforme consiste à prélever l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions du pays du siège de la société mère. Cette

¹⁵cf. DIW, op. cit., p. 141.

¹⁶cf. DIW, op. cit., p. 142.

¹⁷cf. DIW, op. cit., p. 142.

¹⁸cf. Devereux/Pearson, op. cit., pp. 8/9.

¹⁹cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 9.

formule permettrait d'instaurer la neutralité de l'exportation de capital, et laisserait le soin aux Etats membres de définir le taux du prélèvement. Le pays dans lequel l'entreprise a son siège taxerait l'ensemble des bénéficiaires européens et accorderait un crédit d'impôt pour les impôts prélevés dans le pays source²⁰. La répartition de la recette fiscale entre les pays pourrait être réglée par convention réciproque.

- (4) Une autre possibilité consisterait à supprimer les impôts à la source sur le paiement de dividendes et d'intérêts et d'accorder un crédit pour les impôts prélevés dans le pays source à concurrence de l'impôt du pays du siège. Cette mesure renforcerait, elle aussi, la neutralité de l'exportation de capital dans la Communauté²¹. Il convient, en tout état de cause, de supprimer les impôts à la source, en grande partie responsables, à eux seuls, de la disparité des taux d'imposition effectifs dans la Communauté²².

L'idée que l'on pourrait laisser aux forces du marché le soin de réaliser le rapprochement indispensable des impôts des sociétés doit être considérée avec prudence:²³

- les mesures isolées des Etats membres n'entraînent pas forcément une réduction des distorsions de la concurrence;
- croire aux forces du marché ne signifie pas que l'on croit qu'il n'y ait rien à faire;
- et un régime fiscal résultant des forces du marché ne correspond pas forcément à ce que les gouvernements en attendent.

En principe, il est nécessaire de définir une fourchette inférieure pour l'impôt des sociétés, même si cette définition pose des problèmes²⁴.

²⁰cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 10.

²¹cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 10.

²²cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 11.

²³cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 11.

²⁴cf. Devereux/Pearson, op. cit., p. 12.

- (5) La littérature va parfois plus loin et propose notamment l'institution d'un organe fiscal européen²⁵. Il est important de ne jamais perdre de vue que les mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité ne sont pas une fin en soi, mais une étape indispensable sur la voie de l'achèvement du marché intérieur²⁶.

6.2. Les objectifs des mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises

Les mesures à proposer doivent, en particulier, poursuivre les objectifs suivants:

- élimination de toute distorsion de la concurrence résultant d'écart dans les dispositions fiscales nationales et entravant le fonctionnement du marché commun; réalisation de la "neutralité fiscale";
- facilitation de la coopération transfrontalière des entreprises dans la Communauté;
- réduction de la double imposition;
- renforcement de la transparence fiscale;
- renforcement de l'efficacité de l'administration fiscale, autrement dit, réduction au minimum des possibilités de fraude et d'évasion fiscales; il convient d'éviter que, même en cas de régimes fiscaux uniformisés, le fonctionnement moins efficace (ou moins sévère ou précis) de certaines administrations fiscales des Etats membres ne crée (par l'évasion) un "taux zéro" pour certains bénéficiaires;
- mise en place d'un régime unique d'impôt des sociétés, notamment en tant que préalable à l'intégration éventuelle de l'impôt des sociétés dans le système des recettes communautaires;
- le rapprochement des dispositions fiscales renforce la transparence et la comparabilité des incitants ("incentives") des Etats membres (notamment en matière de promotion des investissements);
- égalité des chances pour les entreprises ayant leur siège dans la Communauté;

²⁵cf. notamment ANDREAE, Norbert, L'entreprise européenne et la fiscalité, in: Droit et Affaires, n° 467, novembre 1987, pp. 178 à 180.

²⁶cf. TESSIER, François, Les perspectives de rapprochement des différentes législations fiscales actuelles des pays de la Communauté Economique Européenne, 1987.

- création d'un éventail d'instruments communautaires en vue de poursuivre les objectifs de politique économique et conjoncturelle de demain.

6.3. Propositions dans le domaine de la fiscalité des entreprises

- (1) L'auteur de la présente étude formule les propositions suivantes dans le domaine des entreprises, dans la perspective de l'achèvement du marché intérieur et des exigences qu'il implique:
- (2) - Compte tenu du volume et des répercussions des aides d'Etat dans la Communauté européenne, il semble indispensable d'intégrer également la politique des aides d'Etats dans les réflexions et de prendre éventuellement des mesures (cf. les explications à propos de la politique des aides d'Etat, chapitre 5.3.).
- (3) - Avant de définir des mesures dans le domaine de la fiscalité des entreprises, il y a lieu de vérifier quels sont les impôts existants qui affectent la charge fiscale effective des entreprises au point de justifier et de requérir des mesures. A cet égard, l'analyse de la littérature a fourni un certain nombre de repères initiaux permettant de conclure à l'existence de certaines distorsions éventuelles (cf. chap. 5). Toutefois, l'existence de distorsions objectives n'a pas pu être démontrée à ce jour sur la base des études disponibles. Il convient d'instaurer une étude objective (confiée à des experts indépendants!) visant à déterminer s'il existe de véritables avantages et inconvénients fiscaux en matière de concurrence et à déterminer comment améliorer la transparence de la fiscalité.
- (4) - S'il est établi que des mesures sont requises, la Commission entame une concertation avec les Etats membres concernés (cf. art. 101 du traité CEE). Il convient, à cet égard, de trouver des voies permettant d'intégrer les impôts nationaux dans le futur régime fiscal commun.
- (5) - L'instauration d'un régime commun d'impôt des sociétés suppose le rapprochement des dispositions nationales en matière de calcul des bénéfices. Ce rapprochement renforce la transparence de la fiscalité, allège la comptabilité des entreprises multinationales et le travail des administrations fiscales.
C'est ainsi que les dispositions juridiques harmonisées en matière de comptabilité commerciale, telles qu'elles ont

été définies par la directive CEE sur les bilans, pourraient être transposées à la comptabilité fiscale par l'application générale, au niveau de la Communauté, du principe de l'"élément déterminant". (le principe de l'élément déterminant énonce que le bilan commercial détermine le bilan fiscal).

- (6) - Il convient, en particulier, de prendre des mesures en matière de prescriptions relatives aux amortissements et aux évaluations qui, sans déboucher nécessairement sur une harmonisation complète, opèrent un rapprochement sensible. Il faut avant tout aboutir à ce que les règles d'amortissement et d'évaluation deviennent plus transparentes et à sortir de la jungle impénétrable des dispositions nationales.
- (7) - L'étape suivante à envisager est l'harmonisation des systèmes d'impôt des sociétés. Nous proposons un système à taux distincts pour les bénéficiaires distribués et pour les bénéficiaires retenus. En ce qui concerne les taux d'imposition, une fourchette pourrait être fixée à l'intérieur de laquelle les Etats membres seraient autorisés à définir leurs taux.
L'impôt des sociétés payé sur les bénéficiaires distribués devrait être déductible des revenus imposables du bénéficiaire (système d'imputation), de manière à éviter la double imposition des bénéficiaires.
- (8) - L'harmonisation des règles en matière de calcul des bénéficiaires et des systèmes d'impôt des sociétés doit se faire par le biais d'une coopération des administrations fiscales et d'un rapprochement de leurs méthodes de travail (et de leur efficacité). C'est la seule manière de veiller au renforcement de l'égalité des chances et d'empêcher l'évasion fiscale.
- (9) - Les différences de résultats constatées dans le cadre des comparaisons internationales des charges fiscales évoquées ci-dessus (chap. 5) résultent en partie du fait qu'outre l'impôt des sociétés, d'autres impôts ont été pris en compte de diverses manières. Il convient d'éviter que le système commun d'impôt des sociétés ne soit entravé par certains Etats membres qui, parallèlement aux impôts définis au niveau communautaire, instaurent ou modifieraient d'autres impôts. Il pourrait s'agir d'impôts liés ou non aux recettes.
- (10) - Il convient de définir des règles définissant dans quelle mesure les Etats membres peuvent continuer à fixer de manière autonome certaines mesures fiscales dans le cadre

de leur politique économique (notamment des incitants aux investissements et des mesures régionales). Autant que possible, l'amélioration de la transparence de la fiscalité et la mise en oeuvre d'incitants spéciaux doit s'appuyer sur des mesures non fiscales d'encouragement.

- (11) - Dans le prolongement de la proposition de directive de 1981 sur l'instauration d'une procédure d'information et de concertation préalable à l'adoption de mesures législatives en matière de fiscalité (cf. chap. 3), il convient d'instaurer une procédure intervenant avant l'adoption de mesures fiscales qui portent atteinte au fonctionnement du marché commun. L'art. 102 du traité CEE prévoit ce type de procédure lorsqu'il y a lieu de craindre que l'établissement ou la modification d'une disposition législative, réglementaire ou administrative ne provoque une distorsion au sens de l'article 101 du traité CEE. Conformément aux dispositions de l'art. 101 du traité CEE, la Commission, au cas où elle constate qu'une disparité existe entre les dispositions législatives, réglementaires ou administratives des Etats membres qui fausse les conditions de concurrence sur le marché commun et provoque, de ce fait, une distorsion, entre en consultation avec les Etats membres intéressés (cf. chap. 2.1.).
- (12) - La politique communautaire dans le domaine de la fiscalité des entreprises, telle qu'elle résulte des objectifs de la Communauté, va de pair avec une limitation de la souveraineté nationale des Etats membres. Afin de faciliter, pour ces Etats membres, une réforme de leur fiscalité des entreprises dont ils prévoient qu'elle entraînera un déficit important des recettes, il peut être opportun, dans certaines circonstances, de prévoir des mesures transitoires de compensation financière.

7. SYNTHÈSE

- (1) La nécessité de mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises résulte des dispositions du traité CEE (cf. chap. 2.1.). Il existe une obligation explicite d'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects (art. 99 du traité CEE). Toutefois, il convient également de procéder au rapprochement de toutes les dispositions législatives, réglementaires ou administratives des Etats membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun (art. 100 du

traité CEE). L'article 3 f) du traité CEE prévoit que l'action de la Communauté comporte notamment l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché commun.

Par conséquent, les dispositions du traité CEE imposent l'intervention de la Communauté lorsque des disparités de la charge fiscale des entreprises opérant à l'intérieur de la Communauté s'avèrent être à l'origine de restrictions de la concurrence.

- (2) Divers aspects économiques plaident en faveur de mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises (cf. chap. 2.2):
 - l'"aspect marché commun" (élimination des distorsions de la concurrence, amélioration de l'efficacité et de la transparence);
 - renforcement de l'efficacité de la coordination des politiques économiques nationales; recours à la fiscalité en tant qu'instrument de politique économique des Etats membres et de la Communauté;
 - implication éventuelle de la fiscalité des entreprises dans le système des recettes communautaires.
- (3) Il n'existe pas, à ce jour, d'ensemble global de mesures de la Commission dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Peu de temps déjà après la signature des traités de Rome, la Commission a pris l'initiative de travaux dans le domaine de la fiscalité du marché commun. En 1975, une première proposition de directive sur l'harmonisation des régimes d'impôt des sociétés a été déposée, mais rejetée par le Parlement. Dans les années qui suivirent, il fut certes régulièrement question à la Commission de la nécessité d'un ensemble de mesures, mais aucune initiative globale n'a été prise (un recensement des travaux et activités effectués à ce jour a été donné au chapitre 3).
- (4) Un aperçu de la situation actuelle des Etats membres en matière de fiscalité des entreprises (chap. 4) montre les écarts parfois importants qui existent entre les régimes fiscaux, les taux d'imposition et les prescriptions en matière de calcul des assiettes fiscales. Toutefois, un tel aperçu ne permet guère de formuler des conclusions à propos de la charge fiscale effective des entreprises ou de distorsions éventuelles de la concurrence liées à la fiscalité.
- (5) Dix études comparatives existantes de la fiscalité des entreprises au niveau international ont été examinées en vue d'être mieux en mesure d'évaluer les incidences des écarts entre les régimes d'imposition des entreprises (cf. chap. 5).

Ces études démontrent l'existence d'écart de fiscalité parfois considérables dans la Communauté. Toutefois, la nature et l'importance de ces écarts varient d'une étude à l'autre. Les résultats divergents peuvent s'expliquer par divers facteurs d'influence:

- la nature de la comparaison des charges fiscales,
- l'objectif de l'étude (ou l'influence des auteurs et du donneur d'ordre),
- les données de départ,
- et, en particulier, le manque de transparence des systèmes fiscaux nationaux.

- (6) Par conséquent, l'étude de la littérature ne permet pas de formuler des conclusions claires à propos de l'importance et des incidences des écarts entre les régimes fiscaux des entreprises. Il n'a pas été possible de démontrer l'existence de distorsions de la concurrence objectives liées à la fiscalité. En particulier, les études indiquent souvent que la disparition des entraves actuelles dans le cadre du programme du marché intérieur renforcera l'importance des disparités fiscales.
- (7) Les écarts entre les résultats des études examinées s'expliquent essentiellement par l'absence de transparence des règlements fiscaux nationaux. La multiplicité des dispositions ainsi que les écarts de mentalité fiscale des sujets économiques rendent virtuellement impossible une comparaison pertinente de la charge fiscale. Le manque de transparence ne permet guère de formuler des conclusions au sujet de la nature et de l'ampleur des distorsions liées à la fiscalité.
- (8) Outre la fiscalité des entreprises, l'étude a porté sur la politique des aides d'Etat dans les Etats membres de la Communauté (cf. chap. 5.3.). La Commission estime que les aides d'Etat constituent une menace concrète pour la libre concurrence, la répartition efficace des ressources et l'unité du marché commun. La mise en parallèle de l'importance des aides d'Etat et du produit de l'impôt des sociétés dans certains Etats membres montre que, dans certains d'entre eux, le volume des aides excède même ce produit. Dès lors, les mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises doivent toujours être prises parallèlement à la réduction des aides.
- (9) Compte tenu de l'importance croissante, pour les entreprises du marché intérieur européen, des écarts des charges fiscales (et des écarts liés aux aides d'Etat), il est recommandé au Parlement d'aborder ce problème. Il convient que la Commission définisse un ensemble de mesures permettant de renforcer

la transparence dans les domaines de la fiscalité des entreprises et de la politique des aides d'Etat.

- (10) Les mesures communautaires dans le domaine de la fiscalité des entreprises doivent contribuer à faciliter la coopération internationale des entreprises, à éviter les cas de double imposition et à renforcer l'égalité des chances par l'élimination des distorsions de la concurrence liées à la fiscalité. De même, il convient de tenir compte des écarts d'éthique fiscale des sujets économiques dans les différents Etats membres ainsi que des différents modes de travail des administrations fiscales nationales.
- (11) Les mesures suivantes pourraient être envisagées pour la période qui suit 1992 et qui sera (selon les prévisions) caractérisée par l'intégration croissante des économies nationales dans la Communauté:
- rapprochement des dispositions nationales en matière de calcul des assiettes fiscales,
 - harmonisation des régimes de l'impôt des sociétés,
 - définition de fourchettes de taux pour l'impôt des sociétés.

Ces mesures doivent aller de pair avec une coopération des administrations fiscales et un rapprochement de leur mode de travail. Par ailleurs, il convient de prendre en compte, outre l'impôt des sociétés, les taxes prélevées par certains Etats et qui frappent les entreprises. En effet, seule une vision globale peut rendre compte des interactions des instruments de politique économique qui constituent une charge ou un allègement pour les entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

- ANDREAE, Norbert: L'entreprise européenne et la fiscalité, in: Droit et Affaires, n° 467, novembre 1987, pp. 178 à 180.
- BEUTLER/BIEBER/PIPKORN/STREIL: Die Europäische Gemeinschaft – Rechtsordnung und Politik, 3ème éd. remaniée, Baden-Baden 1987.
- BOSS, Alfred: Unternehmensbesteuerung und Standortqualität. Ein internationaler Vergleich, Kieler Diskussionsbeiträge 145/146, Institut für Weltwirtschaft, Kiel 1988.
- BRADFORD, D./STUART, C.: Issues in the Measurement and Interpretation of Effective Tax Rates, National Bureau of Economic Research, Working Papers, Cambridge, Mass. 1986.
- CROOKS, E./DEVEREUX, M./PEARSON, M./WOOKEY, C., Transnational tax rates and incentives to invest, IFS Working Papers n° 89/8, 1989.
- DEVEREUX, M./PEARSON, M.: Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency, ifs-Report Series n° 35, The Institute for Fiscal Studies, Londres 1989.
- EASSON, Alex J.: Tax Law and Policy in the EEC, Londres 1980.
- FUEST, W./KROEKER, R., Geschröpftes Kapital, in: Wirtschaftswoche n° 14 du 30 mars 1990, pp. 93 à 99.
- GROEBEN, Hans von der: Kommentar zum EWG-Vertrag, vol. 1: articles 1 à 136, vol. 2: articles 137 à 248, 3ème édition remaniée, Baden-Baden 1983.
- HAGEMANN/JONES/MONTADOR: Tax Reform in OECD-Countries: Motives, Constraints and Practice, in: OECD-Economic Studies n° 101, printemps 1988, pp. 185 à 226.
- HEDTKAMP, Günter: Internationale Finanz- und Steuerbelastungsvergleiche, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, publié par Fritz Neumark, vol. I, 3ème édition, Tübingen 1977, pp. 649 à 683.
- KAY, J./SEN, J.: The Comparative Burden of Business Taxation, in: Fiscal Studies 4:3, novembre 1983, pp. 23 à 28.
- KING, M.A./FULLERTON, D. (éditeurs): The Taxation of Income from Capital, Chicago et Londres 1984.
- COMMISSION des CE, Direction générale de la concurrence (éditeur): Rapport sur l'assiette des impôts sur les bénéfices des entreprises, doc. 5833/IV/64-D, 1964.
- COMMISSION des CE (éditeur), Mémoire relatif au choix d'une méthode de comparaison de la charge fiscale effective des entreprises dans les Etats membres de la Communauté européenne, par Gerhard Zeitel, Mannheim, série d'études sur la concurrence, n° 7, 1967.
- COMMISSION des CE (éditeur), Rapport du groupe d'expert chargé d'étudier le rôle des finances publiques dans l'intégration

européenne, dit "rapport MacDougall", vol. I: rapport général, vol. II: rapports individuels et documents de travail, collection Etudes, série Economie et Finances n° A 13 et B 13, Bruxelles 1977.

COMMISSION des CE, Direction générale de la concurrence: Premier rapport sur les aides d'Etat dans la Communauté européenne, dit "rapport sur les aides" (Bruxelles, 21 décembre 1988).

COMMISSION des CE (Secrétariat général): Programme de travail de la Commission pour 1990, Bruxelles, 10 janvier 1990.

KREILE, Reinhold: Zum Vorentwurf der EG-Richtlinie über die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, in: Der Betrieb, annexe 18/88, pp. 1 à 19.

LEIBFRITZ, Willi: Die Besteuerung der Kapitalbildung im internationalen Vergleich, in: ifo-Schnelldienst 1-2/90, pp. 20 à 27.

LEIBFRITZ, Willi/PARSCHE, R.: Steuerbelastung der Werkzeugmaschinenindustrie im internationalen Vergleich, in: ifo-Schnelldienst 9-88, pp. 9 à 16.

LOEFFELHOLZ, H.D.: Die Standortqualität der Bundesrepublik in steuerlicher Sicht, in: RWI-Mitteilungen, 40ème année (1989), pp. 183 à 201.

McKEE/VISSER/SALNDERS, Marginal tax rates on the use of labour and capital in OECD-countries, OECD-Economic Studies n° 7, 1986.

NAPP/RAHMANN: Probleme eines internationalen Vergleichs der steuerlichen Belastung von Unternehmen, in: WSI-Mitteilungen 6/89, pp. 303 à 315.

NITTKA, Ulrich: Das Finanzierungssystem der Europäischen Gemeinschaften, Bochum 1979.

PRICE WATERHOUSE (éditeur), Corporate Taxation, New York 1989.

CONSEIL et COMMISSION des CE: Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de l'union économique et monétaire, dit "rapport Werner", supplément spécial du bulletin 11-1970 des CE.

RHEINISCH-WESTFÄLISCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG: Analyse der strukturellen Entwicklung der deutschen Wirtschaft

RWI-Strukturberichterstattung, Schwerpunktthema 1988: Standort der Bundesrepublik Deutschland und Veränderungen der Standortfaktoren im sektoralen Strukturwandel, Essen 1989.

RITTER, Wolfgang: Steuerharmonisierung als Voraussetzung eines EG-Binnenmarktes, in: Betriebs-Berater, cahier 2 du 20 janvier 1989, pp. 77 à 83.

SACHVERSTÄNDIGENRAT zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung: Jahresgutachten 1988/89, Wiesbaden, 15 novembre 1988.

SCHEIBE-LANGE, Ingrid: Zu hohe Belastung der Unternehmensgewinne mit Ertragssteuern?, in: WSI-Mitteilungen 12/1986, pp. 772 à 782.

SCHEMMELE, Lothar: Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, publié par le Karl-Bräuer-Institut, Wiesbaden 1989.

SCHNEIDER, Dieter: Hochsteuerland Bundesrepublik Deutschland, in: Die Wirtschaftsprüfung, cahier 11/1988, pp. 328 à 338.

SEIDEL/FranzMEYER/VOLZ/TEICHMANN: Die Besteuerung der Unternehmensgewinne – Sieben Industrieländer im internationalen Vergleich, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin 1989.

SINN, Hans-Werner: The Policy of Tax-cut-cum-base-broadening: Implications for International Capital Movements, Münchner Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge, n°87-02, avril 1987, p. 3f.

TEMPEL, A.J. van den: Körperschaftssteuer und Einkommenssteuer in den Europäischen Gemeinschaften, publié par la Commission des CE, série Concurrence et rapprochement des législations 1971, n° 15.

TESSIER, François: Les perspectives de rapprochement des différentes législations fiscales actuelles des pays de la Communauté Economique Européenne, 1987.

TOFAUTE, Hartmut: Muß die Steuerlast der deutschen Wirtschaft und ihrer Unternehmen gesenkt werden? in: WSI-Mitteilungen 6/89, pp. 290 à 303.

VOLKMANN, Gert: EG-Binnenmarkt 1992, in: WSI-Mitteilungen 10/1989, pp. 543-549.

Communautés européennes – Parlement européen

Fiscalité des entreprises et marché intérieur de la Communauté – Problèmes et perspectives –

Luxembourg: Office des publications officielles des Communautés européennes

1990 – 68 p. – 21,0 x 29,7 cm

ISBN 92-823-0228-8

N° de catalogue: AX-60-90-046-FR-C

**Venta y suscripciones · Salg og abonnement · Verkauf und Abonnement · Πωλήσεις και συνδρομές
Sales and subscriptions · Vente et abonnements · Vendita e abbonamenti
Verkoop en abonnementen · Venda e assinaturas**

BELGIQUE / BELGIË

**Moniteur belge /
Belgisch Staatsblad**
Rue de Louvain 42 / Lauvenseweg 42
1000 Bruxelles / 1000 Brussel
Tél. (02) 512 00 26
Fax 511 01 84
CCP / Postrekening 000-2005502-27

Autres distributeurs /
Overige verkooppunten

**Librairie européenne /
Europese Boekhandel**
Avenue Albert Jonnart 50 /
Albert Jonnartlaan 50
1200 Bruxelles / 1200 Brussel
Tél. (02) 734 02 81
Fax 735 08 60

Jean De Lannoy

Avenue du Roi 202 / Koningslaan 202
1060 Bruxelles / 1060 Brussel
Tél. (02) 538 51 69
Télex 63220 UNBOOK B

CREDOC

Rue de la Montagne 34 / Bergstraat 34
Bte 11 / Bus 11
1000 Bruxelles / 1000 Brussel

DANMARK

J. H. Schultz Information A/S
EF-Publikationer
Ottiliavej 18
2500 Valby
Tlf: 36 44 22 66
Fax 36 44 01 41
Girokonto 6 00 08 86

BR DEUTSCHLAND

Bundesanzeiger Verlag
Breite Straße
Postfach 10 80 06
5000 Köln 1
Tel. (02 21) 20 29-0
Fernschreiber:
ANZEIGER BONN 8 882 595
Fax 20 29 278

GREECE

G.C. Eleftheroudakis SA
International Bookstore
Nikis Street 4
10563 Athens
Tel. (01) 322 63 23
Telex 219410 ELEF
Fax 323 98 21

ESPAÑA

Boletín Oficial del Estado
Trafalgar, 27
28010 Madrid
Tel. (91) 446 60 00

Mundi-Prensa Libros, S.A.

Castelló, 37
28001 Madrid
Tel. (91) 431 33 99 (Libros)
431 32 22 (Suscripciones)
435 36 37 (Dirección)
Télex 49370-MPLI-E
Fax (91) 575 39 98

Sucursal:

Librería Internacional AEDOS
Consejo de Ciento, 391
08009-Barcelona
Tel. (93) 301 86 15
Fax (93) 317 01 41

Generalitat de Catalunya:

Librería Rambla dels estudis
Rambla, 118 (Palau Moja)
08002 Barcelona
Tel. (93) 302 68 35
302 64 62

FRANCE

Journal officiel
**Service des publications
des Communautés européennes**
26, rue Desaix
75727 Paris Cedex 15
Tél. (1) 40 58 75 00
Fax (1) 40 58 75 74

IRELAND

**Government Publications
Sales Office**
Sun Alliance House
Molesworth Street
Dublin 2
Tel. 71 03 09

or by post

**Government Stationery Office
EEC Section**

6th floor
Bishop Street
Dublin 8
Tel. 78 16 66
Fax 78 06 45

ITALIA

Licosa Spa
Via Benedetto Fortini, 120/10
Casella postale 552
50125 Firenze
Tel. (055) 64 54 15
Fax 64 12 57
Telex 570466 LICOSA I
CCP 343 509

Subagenti:

**Libreria scientifica
Lucio de Biasio - AEIOU**
Via Meravigli, 16
20123 Milano
Tel. (02) 80 76 79

Herder Editrice e Libreria
Piazza Montecitorio, 117-120
00186 Roma
Tel. (06) 679 46 28 / 679 53 04

Libreria giuridica
Via XII Ottobre, 172/R
16121 Genova
Tel. (010) 59 56 93

GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

Abonnements seulement
Subscriptions only
Nur für Abonnements
Messageries Paul Kraus
11, rue Christophe Plantin
2339 Luxembourg
Tel. 499 88 88
Télex 2515
CCP 49242-63

NEDERLAND

SDU Uitgeverij
Christoffel Plantijnstraat 2
Postbus 20014
2500 EA 's-Gravenhage
Tel. (070) 378 98 80 (bestellingen)
Fax (070) 347 63 51
Telex 32486 strdu nl

PORTUGAL

Imprensa Nacional
Casa da Moeda, EP
Rua D. Francisco Manuel de Melo, 5
P-1092 Lisboa Codex
Tel. (01) 69 34 14

**Distribuidora de Livros
Bertrand Ld.ª**

Grupo Bertrand, SA
Rua das Terras dos Vales, 4-A
Apartado 37
P-2700 Amadora Codex
Tel. (01) 493 90 50 - 494 87 88
Telex 15798 BERDIS
Fax 491 02 55

UNITED KINGDOM

HMSO Books (PC 16)
HMSO Publications Centre
51 Nine Elms Lane
London SW8 5DR
Tel. (071) 873 9090
Fax GP3 873 8463
Telex 29 71 138

Sub-agent:

Alan Armstrong Ltd
2 Arkwright Road
Reading, Berks RG2 0SQ
Tel. (0734) 75 18 55
Telex 849937 AAALTD G
Fax (0734) 75 51 64

CANADA

Renouf Publishing Co. Ltd
Mail orders — Head Office:
1294 Algoma Road
Ottawa, Ontario K1B 3W8
Tel. (613) 741 43 33
Fax (613) 741 54 39
Telex 0534783

Ottawa Store:
61 Sparks Street
Tel. (613) 238 89 65

Toronto Store:
211 Yonge Street
Tel. (416) 363 31 71

JAPAN

Kinokuniya Company Ltd
17-7 Shinjuku 3-Chome
Shinjuku-ku
Tokyo 160-91
Tel. (03) 354 01 31
Journal Department
PO Box 55 Chitose
Tokyo 156
Tel. (03) 439 01 24

MAGYARORSZÁG

Agroinform
Központ:
Budapest I., Attila út 93. H-1012
Levél cím:
Budapest, Pf.: 15 H-1253
Tel. 36 (1) 56 82 11
Telex (22) 4717 AGINF H-61

ÖSTERREICH

**Manz'sche Verlags-
und Universitätsbuchhandlung**
Kohlmarkt 16
1014 Wien
Tel. (0222) 531 61-0
Telex 11 25 00 BOX A
Fax (0222) 531 61-81

SCHWEIZ / SUISSE / SVIZZERA

OSEC
Stampfenbachstraße 85
8035 Zürich
Tel. (01) 365 51 51
Fax (01) 365 54 11

SVERIGE

BTJ
Box 200
22100 Lund
Tel. (046) 18 00 00
Fax (046) 18 01 25

TÜRKIYE

**Dünya Süper Dagitim Ticaret
ve sanayi A.Ş.**
Narlıbahçe Sokak No. 15
Cağaloğlu
Istanbul
Tel. 512 01 90
Telex 23822 DSVO-TR

UNITED STATES OF AMERICA

UNIPUB
4661-F Assembly Drive
Lanham, MD 20706-4391
Tel. Toll Free (800) 274 4888
Fax (301) 459 0056
Telex 7108260418

YUGOSLAVIA

Privredni Vjesnik
Bulevar Lenjina 171/XIV
11070 - Beograd
Yougoslavie

**AUTRES PAYS
OTHER COUNTRIES
ANDERE LÄNDER**

**Office des publications officielles
des Communautés européennes**
2, rue Mercier
L-2985 Luxembourg
Tél. 49 92 81
Télex PUBOF LU 1324 b
Fax 48 85 73
CC bancaire BIL 8-109/6003/700

FR

 OFFICE DES PUBLICATIONS OFFICIELLES
DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES
L-2985 Luxembourg

ISBN 92-823-0228-8



9 789282 302286