

SOMMAIRE

Pages

**AVIS adopté par le Conseil économique et social
au cours de sa séance du 9 décembre 1998.....I - 1**

I - AMÉLIORER LA POSITION CONCURRENTIELLE DE LA FISCALITÉ FRANÇAISE.....	4
A - LES PREMIÈRES MESURES NÉCESSAIRES À NOTRE COMPÉTITIVITÉ FISCALE.....	4
1. La fiscalité des entreprises.....	5
2. La fiscalité des personnes.....	6
3. La fiscalité locale.....	7
B - ACCROÎTRE LA CAPACITÉ D'INITIATIVE DE LA FRANCE EN MATIÈRE FISCALE.....	8
1. L'évaluation de la politique fiscale.....	8
2. Programmation et transparence de la politique fiscale.....	10
3. Le rôle des services fiscaux.....	11
II - AFFIRMER LA POSITION FRANÇAISE AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE ET DE L'OCDE	12
A - NÉGOCIER AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE	12
1. Un objectif : le pacte de non-agression et de coopération fiscales..	12
2. Subsidiarité et coopération franco-allemande.....	14
3. La défense par la France de quelques principes essentiels.....	15
B - PRIVILÉGIER À L'OCDE UNE APPROCHE EUROPÉENNE DE LA CONCURRENCE FISCALE INTERNATIONALE	17
CONCLUSION	17
ANNEXE A L'AVIS.....	19
SCRUTIN 19	
DÉCLARATIONS DES GROUPES.....	21

**RAPPORT présenté au nom de la section des
Finances par M. Edouard SALUSTRO,
rapporteur**

II - 1	
INTRODUCTION.....	3
TITRE I - L'ÉVOLUTION DES FISCALITÉS EUROPÉENNES IMPOSE UNE REFORME DE NOTRE SYSTÈME FISCAL.....	8
CHAPITRE I - LES RÉFORMES FISCALES DANS LES PAYS DE L'UNION EUROPÉENNE	12

I - UN MOUVEMENT QUI AFFECTE LES PRINCIPAUX PARTENAIRES DE LA FRANCE	12
A - GRANDE-BRETAGNE : L'ABOUTISSEMENT D'UNE RÉFORME PROFONDE	13
1. Un système fiscal restructuré depuis quinze ans	13
2. L'alternance politique n'a pas modifié les orientations fiscales.....	16
B - ALLEMAGNE : UNE RÉFORME EN COURS	19
1. Un système proche du système français, malgré son caractère fédéral	19
2. Des projets ambitieux de réforme	21
C - PAYS-BAS : UNE FISCALITÉ ATTRACTIVE POUR LES SOCIÉTÉS MULTINATIONALES.....	23
1. Un système fiscal simple et compétitif	23
2. Un plan de réforme en cours.....	24
D - ITALIE : UN SYSTÈME MODIFIÉ EN 1997	25
1. Un système fiscal qui avait peu évolué depuis les années 1970.....	26
2. La réforme de la loi de finances pour 1997	27
II - UN RÔLE CROISSANT DES INSTITUTIONS EUROPÉENNES..	29
A - L'HARMONISATION RÉALISÉE EN MATIÈRE DE FISCALITÉ INDIRECTE	30
B - LES PRISES DE POSITION SUR LA FISCALITÉ DIRECTE	33
1. Une réflexion ancienne	33
2. Le rapport « <i>Ruding</i> ».....	33
3. Les rapports « <i>Monti</i> ».....	34
4. Les décisions prises par le Conseil européen.....	35
5. Le rôle unificateur des juridictions européennes	37
CHAPITRE II - LES CRITIQUES AUJOURD'HUI ADRESSÉES À NOTRE FISCALITÉ DIRECTE.....	42
I - LA FISCALITÉ DES PERSONNES PHYSIQUES : UNE LÉGITIMITÉ DE MOINS EN MOINS PERCEPTIBLE.....	42
A - UN SYSTÈME QUI S'EST PROGRESSIVEMENT COMPLIQUÉ ET ALOURDI	42
1. L'impôt sur le revenu.....	42
2. La fiscalité locale.....	48
3. L'impôt de solidarité sur la fortune	51
4. Les droits de mutation	53
B - DES TENTATIVES DE SIMPLIFICATION DEPUIS LES ANNÉES 1990	54
1. L'imposition des revenus.....	54
2. La fiscalité locale : une situation bloquée, malgré des tentatives de réforme	59

3. Les droits de mutation	61
II - LA FISCALITÉ DES PERSONNES MORALES : UN EFFORT INACHEVÉ.....	61
A - L'INTERRUPTION DE LA BAISSÉ DU TAUX DE PRÉLÈVEMENTS AMORCÉE DEPUIS LE MILIEU DES ANNÉES 1980	64
1. La baisse du taux de l'IS à partir de 1986.....	64
2. Une remise en cause depuis 1995	64
B - UN SYSTÈME QUI RESTE COMPLEXE	65
1. L'accumulation des dispositions fiscales	65
2. La prise en compte partielle des groupes de sociétés.....	66
C - UN EXEMPLE SIGNIFICATIF : L'INDISPENSABLE RÉFORME DE LA TAXE PROFESSIONNELLE	67
1. Le contexte européen.....	67
2. Les prises de position en France	68
III - LES CHOIX EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE PERCEPTION CONDITIONNENT L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME FISCAL DIRECT	69
A - LE DÉBAT ENTRE PERCEPTION PAR VOIE DE RÔLE ET PRÉLÈVEMENTS À LA SOURCE.....	70
B - LES MÉTHODES DE CONTRÔLE FISCAL	71
C - LA PLACE DE L'APPRÉCIATION A PRIORI PAR L'ADMINISTRATION FISCALE	72
1. Le système existant.....	73
2. Les limites.....	75
TITRE II - LA FISCALITÉ FRANÇAISE EN EUROPE ET LE RISQUE DE DÉLOCALISATION FISCALE	76
CHAPITRE I - LE RISQUE CROISSANT DE DÉLOCALISATION FISCALE	80
I - LES DISPOSITIONS PROPRES AUX PAYS DE L'UNION EUROPÉENNE	80
A - LES PRINCIPALES DISPOSITIONS CONCERNANT LES ENTREPRISES	80
1. Les mesures visant à favoriser certaines zones géographiques	82
2. Les mesures visant à favoriser certaines activités	85
B - LES PRINCIPALES DISPOSITIONS CONCERNANT LES PARTICULIERS	90
1. Les dispositions concernant les revenus salariaux	90
2. Les dispositions liées à la fiscalité de l'épargne	91
II - LES TENTATIONS FISCALES À L'EXTÉRIEUR DE L'UNION EUROPÉENNE	94

A - LES RISQUES DE DÉLOCALISATION PRÉSENTÉS PAR LES PARADIS FISCAUX	94
1. Les paradis fiscaux aux frontières de l'Union Européenne.....	94
2. Les autres paradis fiscaux.....	96
B - LES TRAVAUX AU SEIN DE L'OCDE EN MATIÈRE DE CONCURRENCE FISCALE.....	97
1. Le bilan des réformes fiscales réalisées dans l'OCDE.....	97
2. Les enjeux des réformes en cours	98
3. Les perspectives.....	99
CHAPITRE II - FIXER DES OBJECTIFS CLAIRS AU SYSTÈME FISCAL FRANÇAIS DANS SON PROCESSUS D'ADAPTATION AUX ENJEUX EUROPÉENS.....	102
I - L'INDISPENSABLE DÉVELOPPEMENT DES OUTILS D'ÉVALUATION DE LA POLITIQUE FISCALE.....	102
A - LES ORGANISMES D'ÉVALUATION FISCALE	102
1. L'exécutif.....	102
2. Le Parlement.....	103
3. Les autres instances	103
B - LES PROCÉDURES D'ÉVALUATION À DÉVELOPPER	104
1. L'évaluation a priori	104
2. L'évaluation a posteriori.....	105
C - ELARGIR L'HORIZON TEMPOREL DE L'ACTION PUBLIQUE	106
II - RETROUVER LES RÈGLES FONDAMENTALES QUI DÉFINISSENT, DEPUIS LA DÉCLARATION DES DROITS DE L'HOMME, LA PARTICIPATION DE TOUS LES CITOYENS AUX CHARGES COMMUNES	106
A - LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ	106
1. L'équité horizontale, entre les différents types de revenus	107
2. L'équité verticale.....	107
B - LE PRINCIPE D'UNIVERSALITÉ.....	108
C - LA SIMPLICITÉ.....	110
1. Clarifier les répartitions entre Etat et collectivités.....	110
2. Simplifier le recouvrement	110
3. Simplifier la réglementation fiscale	111
CONCLUSION	112
ANNEXES 114	
ANNEXE 1 : Mesures en faveur de l'aménagement du territoire français	116
ANNEXE 2 : Les prélèvements obligatoires dans les pays industrialisés	117
ANNEXE 3 : Structure des prélèvements obligatoires (1997)	118

VII

ANNEXE 4 : Recettes fiscales du budget général.....	119
ANNEXE 5 : Présentation des différentes taxes locales hors taxe professionnelle. 120	
ANNEXE 6 : Régime des holdings	122
ANNEXE 7 : Calendrier de l'Euro	123
ANNEXE 8 : Taux marginal de l'impôt sur le revenu.....	124
LISTE DES ILLUSTRATIONS.....	125

AVIS

**adopté par le Conseil économique et social
au cours de sa séance du 9 décembre 1998**

Le Bureau du Conseil économique et social a confié, le 11 mars 1997, à la section des Finances, la préparation d'un rapport et d'un avis sur « *La fiscalité directe et la compétition européenne* ». La section a désigné Monsieur Edouard Salustro comme rapporteur.¹

*
* *

Le débat dans l'Union européenne sur l'existence d'une concurrence fiscale dommageable a surgi dans l'actualité en fait depuis le premier rapport du commissaire Monti, en avril 1996, en prélude au Conseil des ministres de l'économie et des finances (Ecofin) de Vérone. Trois enjeux avaient alors été identifiés dans un contexte de libre circulation des personnes, des biens et des capitaux : la stabilisation des recettes fiscales des Etats membres face à des mesures de concurrence conduisant à la disparition de bases fiscales ; la nécessité d'avoir des règles fiscales qui ne constituent pas des entraves au marché unique ; l'allègement de la surimposition du travail.

Sa concomitance avec la préparation du passage à l'euro n'est pas fortuite. L'entrée en vigueur de la monnaie unique au 1er janvier 1999 va introduire, y compris pour les Etats comme le Royaume-Uni qui n'adoptent pas encore l'euro, un nouveau mode de fonctionnement du marché unique. L'introduction de l'euro signifie à la fois que les échanges seront facilités et que les informations seront plus aisées à comparer pour les consommateurs/contribuables. Enfin et surtout, la suppression des risques de change transforme la fiscalité en instrument essentiel de compétitivité économique entre Etats membres, même si celle-ci dépend d'autres facteurs, comme la disponibilité des ressources et de l'espace, la formation de la main-d'œuvre, la qualité de l'encadrement, le niveau technologique ou les réseaux de transports, pour lesquels la position française est loin d'être défavorable aujourd'hui.

Les développements qui suivent doivent donc se comprendre d'abord dans cette perspective de l'euro, qui modifie les conditions de la concurrence fiscale dans l'Union européenne. Certes, la fiscalité directe ne sera pas la seule à être conduite à évoluer sous l'effet de l'union monétaire ; elle sera en tout cas touchée progressivement par la création d'un ensemble à l'échelle de l'Union.

Cela se traduit par la nécessité d'en tirer les conséquences pour notre propre système fiscal et d'en profiter pour corriger des dysfonctionnements qui vont prendre une importance nouvelle avec la monnaie unique.

Au-delà, l'Europe de l'euro suppose aussi une réflexion sur les outils de pilotage de notre politique fiscale, de manière à pouvoir l'adapter le plus rapidement possible aux changements d'environnement extérieur (dans l'Europe, mais aussi vis-à-vis des membres de l'OCDE) qui affecteront de plus en plus fréquemment notre position compétitive.

¹ L'ensemble du projet d'avis a été adopté par 97 voix pour, 5 contre et 52 abstentions. (Cf résultat du scrutin en annexe).

Enfin, le changement d'équipe dirigeante en Allemagne, la sortie pour notre principal partenaire de l'attentisme pré-électoral, nous conduisent à définir rapidement, en concertation avec lui si possible, une position sur l'avancement des travaux fiscaux à l'échelle de l'Union ; le réalisme oblige toutefois à prendre en compte l'éventualité de difficultés de parcours. Le code de conduite adopté le 1er décembre 1997, largement à l'initiative française, constitue une étape notable de la construction européenne. Il s'agit maintenant pour notre pays de transformer cet engagement politique de sorte que la compétitivité de notre système fiscal soit renforcée, tout en préservant les spécificités qui reflètent notre identité économique et sociale.

C'est donc un effort de mise en compatibilité des différents systèmes plus d'ailleurs que d'harmonisation, au sens classique de la construction européenne, et a fortiori de normalisation, qu'il convient maintenant de faire, effort dont le Conseil économique et social souhaite souligner l'urgence et l'importance pour notre économie et notre société.

I - AMÉLIORER LA POSITION CONCURRENTIELLE DE LA FISCALITÉ FRANÇAISE

A - LES PREMIÈRES MESURES NÉCESSAIRES À NOTRE COMPÉTITIVITÉ FISCALE

En préalable, le Conseil économique et social affirme quelques principes qui lui semblent fonder toute réflexion sur l'évolution de notre système fiscal.

Tout d'abord, le fonctionnement actuel de notre fiscalité appelle un besoin urgent de mesures correctives qui ne conduisent pas pour autant à une réforme d'ensemble du système fiscal ; elles constituent des priorités si l'on veut maintenir notre position concurrentielle en Europe. Si les comparaisons hâtives peuvent être trompeuses, il ne faut jamais oublier qu'une fiscalité est jugée internationalement sur les dispositions qui touchent directement ceux qui prennent les décisions économiques. Il faut donc en tenir compte pour adapter notre système fiscal.

En second lieu, la décision de procéder, sur le long terme, à une réforme d'ensemble de la fiscalité ne peut intervenir que dans un contexte d'une baisse durable de la pression fiscale globale (directe et indirecte).

Enfin, la question la plus pertinente dans une tendance longue est celle de la marge de manœuvre dont disposeront les gouvernements nationaux face à la concurrence fiscale. La souveraineté fiscale n'est pas qu'une incantation. Elle traduit notamment une règle fondamentale du système démocratique, celle de l'information et du consentement de tous les citoyens à l'impôt. Elle mérite donc une réflexion approfondie et dépassionnée pour l'adapter à l'évolution de la société et de l'économie.

La référence aux modèles existant chez certains de nos partenaires témoigne de l'efficacité des systèmes comportant une base imposable aussi large que possible, en contrepartie de taux les plus faibles possibles. Le Conseil économique et social appuie toute démarche dans ce sens, qui est à la fois source d'efficacité économique, de lutte contre les formes d'évasion fiscale et de justice

sociale par la suppression des abattements et avantages fiscaux n'ayant pas de justification économique ou sociale. Elle fonde une définition moderne de l'égalité des citoyens devant l'impôt.

1. La fiscalité des entreprises

Dans le contexte actuel de mondialisation et d'accroissement continu des échanges internationaux, il pourrait être envisagé d'abandonner notre principe actuel de territorialité de l'impôt sur les sociétés, qui apparaît de plus en plus isolé dans le contexte européen et international, au profit du concept d'imposition sur les bénéfices mondiaux.

En effet, ce principe qui comporte déjà des dérogations (article 209 B du Code Général des Impôts, provisions pour implantation à l'étranger, régime du bénéfice mondial consolidé sur agrément) n'apparaît plus forcément adapté au contexte actuel surtout dans la perspective de la zone euro d'une part, et du développement du commerce électronique, d'autre part, qui transcendent les seules références domestiques.

En vue d'une convergence, sinon totale du moins partielle, en matière de fiscalité directe au sein de l'Union européenne et sans pour autant renoncer à leur souveraineté, il pourrait être envisagé que les Etats-membres retiennent des principes comparables concernant les bases imposables des entreprises (amortissements, provisions et autres charges déductibles).

A tout le moins, s'il s'avérait que le passage à un mode d'imposition sur les bénéfices mondiaux est difficile à réaliser dans l'immédiat, il pourrait être envisagé, dans le but de favoriser l'implantation des entreprises françaises à l'étranger, d'assouplir les modalités de déduction des provisions pour risques liés à l'implantation à l'étranger. Celles-ci sont à l'heure actuelle strictement encadrées et nécessitent le plus souvent un agrément discrétionnaire de la part de l'administration.

Afin de faciliter l'acquisition et le rapprochement des entreprises, il pourrait également être envisagé la possibilité d'autoriser celles-ci à amortir, sur le plan fiscal, les sur-values résultant d'achats de titres de participation effectués à titre onéreux d'autant que le cédant a généralement acquitté l'impôt sur les plus-values.

Une autre proposition reviendrait, sans pour autant risquer de créer un marché de transfert des déficits, à assouplir les règles relatives au droit au report des déficits en cas de changement d'activité d'une entreprise, en réservant bien entendu les cas d'abus ou de fraude manifestes.

Ces mesures devraient toutefois être examinées en fonction de l'évolution des négociations au niveau européen.

En effet, en vertu de la règle de l'identité d'entreprise, il est actuellement impossible à une firme de changer complètement d'activité tout en conservant le droit au report de ses déficits. Cette règle constitue manifestement un frein aux reconversions d'entreprises en difficulté qui souhaitent assurer leur pérennité en se réorientant vers des activités plus profitables dès lors que cette reconversion

aboutira à leur faire payer de l'impôt et donc à fragiliser leurs résultats et leur situation financière.

Enfin, étant donné que l'instabilité et l'imprévisibilité juridique et fiscale constituent des facteurs pénalisants incontestables pour les entreprises surtout dans le contexte concurrentiel actuel, le législateur pourrait chercher pour l'avenir à atténuer les effets rétroactifs de certaines mesures fiscales importantes qui souvent perturbent la vie des entreprises, dans leurs stratégies, leurs plans de financement et les budgets adoptés au préalable par leurs dirigeants.

2. La fiscalité des personnes

La fiscalité des personnes n'apparaît pas toujours au premier plan des priorités lorsque l'insuffisante compétitivité fiscale de notre pays est mise en cause. Néanmoins, elle pose le problème de l'expatriation de certains contribuables à hauts revenus salariaux (tels qu'employés des marchés financiers et sportifs de haut niveau) ou non-salariaux (tels qu'artistes ou écrivains) ; limiter ces tendances suppose une réflexion sur le niveau de notre fiscalité mais aussi sur le régime fiscal des français résidant à l'étranger. Par ailleurs, on peut considérer que la fiscalité appliquée aux salariés des quartiers généraux en France se situe à une place avantageuse dans les pays de l'Union européenne. Enfin, la fiscalité du travail ne constitue qu'un mode de prélèvement sur les salaires et son évaluation suppose, en parallèle, une étude globale incluant les cotisations sociales.

Pour autant, la fiscalité des personnes (impôt sur le revenu) pourrait être améliorée dans la perspective de lutte contre la concurrence fiscale déloyale. Parce que les cotisations sociales sont prélevées séparément, la fiscalité française des personnes (48,8 % des foyers fiscaux) n'est pas spécifiquement perçue comme lourde mais comme complexe, opaque, et souvent changeante, notamment avec un effet rétroactif, même si celui-ci est parfaitement licite du point de vue juridique.

Diverses mesures pourraient être prises pour améliorer l'acceptabilité de la fiscalité directe des personnes, mesures qui iraient de surcroît dans le sens de la simplification de la législation fiscale et d'une égalité accrue entre contribuables.

Les abattements catégoriels, dont la quasi-totalité a été abrogée, doivent être intégralement supprimés, quel que soit le groupe professionnel qui en bénéficie.

Le Conseil économique et social considère que la création ou la suppression de déductions sur le revenu imposable ne doit se fonder que sur un seul critère : seules les dépenses qui contribuent à l'acquisition ou à la conservation du revenu (article 13 du code général des impôts) peuvent être déductibles. En pratique, il convient d'y ajouter les déductions ayant une justification économique ou sociale.

Il note avec satisfaction que c'est la voie suivie par tous les gouvernements depuis cinq ans, à ceci près toutefois que la baisse des taux, qui devait être la contrepartie de cet élargissement de la base, n'a toujours pas été réalisée.

Enfin, deux mesures de simplification immédiate doivent entrer le plus rapidement possible en vigueur. Il s'agit d'une part de la généralisation de la

déclaration simplifiée, telle qu'elle est expérimentée dans certains départements pour les revenus 1998 et, d'autre part, de la création d'un rôle unique de déclaration pour la CSG et pour l'impôt sur le revenu.

Toutes ces mesures sont ponctuelles mais elles apportent aujourd'hui autant de réponses à des distorsions qui constituent des freins à l'amélioration de la situation de compétitivité fiscale de la France. Comme pour la fiscalité des entreprises, il s'agit, tant aux yeux de nos concitoyens que des salariés étrangers ou français travaillant à l'étranger, de restaurer l'image d'une fiscalité des personnes plus simple, plus juste, plus légère et plus transparente.

3. La fiscalité locale

La fiscalité locale conserve, malgré la réforme pluri-annuelle de la taxe professionnelle engagée en 1999, un certain nombre de handicaps pour l'implantation d'activités en France. Pour autant, une réforme de la taxe professionnelle ne répond pas uniquement à des préoccupations de compétitivité fiscale internationale. La réduction des inégalités de traitement entre les entreprises sur les différents points du territoire, la suppression de mécanismes pénalisant les industries lourdes ou de main-d'œuvre sont autant d'enjeux nationaux.

En revanche, le Conseil économique et social émet le vœu que les réflexions à venir sur la fiscalité des entreprises en général ne négligent pas la question de l'attractivité fiscale du « site France » pour des entreprises étrangères qui souhaitent s'y implanter, tout en respectant le Code de conduite. Il rappelle qu'en 1997, la France a été la troisième destination dans le monde (après les Etats-Unis et la Grande-Bretagne) pour les investissements étrangers, dont certains contribuent à l'emploi et au développement local.

Une politique active de développement du territoire doit pouvoir éventuellement comporter un aspect fiscal tout en évitant une concurrence déloyale.

Afin de diminuer l'effet pénalisant de la taxe professionnelle sur l'investissement, il pourrait être envisagé de substituer, dans les bases imposables, la valeur nette comptable (hors amortissements dérogatoires) des immobilisations à leur valeur historique afin de tenir compte de la dépréciation effective des biens. Parallèlement on pourrait réexaminer la liste des exonérations permanentes et supprimer les exonérations temporaires qui faussent la concurrence. Dans cette démarche, il pourrait être tenu compte des spécificités et contraintes inhérentes à certains secteurs et formes d'entreprises.

La question de la révision des bases locatives doit être évoquée. Le caractère juste d'un système fiscal s'apprécie internationalement selon des critères qui ne sont pas toujours les plus importants, mais qui sont souvent perçus comme tels par les investisseurs.

Le fait que les impôts fonciers et la taxe d'habitation soient fondés sur des bases obsolètes, qui doivent être révisées selon un engagement qui date maintenant de plus de sept ans, ne constitue pas un argument très favorable en

faveur de notre système fiscal. En outre, la question de l'égalité entre les contribuables se pose d'une façon particulièrement aiguë.

Le Conseil économique et social prend acte de l'engagement du gouvernement de procéder, enfin, à l'actualisation des bases locatives. Il propose que l'Etat s'engage (sur le plan politique puisque, juridiquement, le vote de l'impôt ne peut être qu'annuel) à procéder régulièrement (tous les cinq ou dix ans) à leur révision. Cet engagement éviterait le renouvellement de la situation actuelle et, par conséquent, un ajustement ultérieur indispensable mais toujours douloureux.

B - ACCROÎTRE LA CAPACITÉ D'INITIATIVE DE LA FRANCE EN MATIÈRE FISCALE

A une époque où l'Etat disposait de la plénitude de sa souveraineté fiscale, parce que les entreprises comme les salariés étaient peu mobiles, l'évaluation de la politique fiscale pouvait se limiter à des prévisions de recettes, de façon à assurer l'équilibre budgétaire.

Cette situation est aujourd'hui révolue et ceci pour plusieurs raisons :

- la mobilité des travailleurs et des entreprises, qui s'est accrue avec l'augmentation des échanges et des investissements transnationaux, est dorénavant presque illimitée en Europe. Depuis la création du marché unique, jusqu'à l'entrée en vigueur de l'euro, toutes les conditions sont maintenant réunies pour faire de l'Union européenne un marché où l'allocation des facteurs de production est plus rapide et répond essentiellement à des considérations économiques ;
- ce qui est valable pour les entreprises et les salariés l'est a fortiori pour les épargnants, la fiscalité de l'épargne étant devenue un critère de déplacement des flux de capitaux ;
- l'évolution rapide du rôle de l'Union européenne en la matière, ainsi que, toutes proportions gardées, de l'OCDE, implique de pouvoir réagir rapidement et d'anticiper des négociations qui seront vraisemblablement d'autant plus délicates que le vote à l'unanimité est requis pour les décisions en matière fiscale. Pour cela, la France doit disposer de capacités d'analyse et de collecte de données de plus en plus importantes ;
- enfin, l'information croissante du Parlement et son souhait d'être davantage associé aux décisions budgétaires, créent un besoin supplémentaire d'évaluation de la politique fiscale.

Parallèlement, l'internationalisation de l'économie et les transformations des circuits financiers obligent à une redéfinition du rôle du contrôle fiscal.

1. L'évaluation de la politique fiscale

L'évaluation, comme outil de prise de décision publique, comporte deux volets : l'évaluation a priori, avant l'adoption de mesures fiscales ; l'évaluation a posteriori, pour apprécier les effets d'une réglementation.

Avant la prise de décision, le Parlement doit pouvoir disposer d'éléments d'appréciation à la fois plus précis, plus nombreux et plus actualisés quand il

débat des mesures fiscales. L'Office d'évaluation des politiques publiques, qui a été mis en place il y a peu de temps, peut y contribuer. Par ailleurs, la qualité des documents gouvernementaux peut être améliorée. C'est le cas notamment des rapports de présentation des textes de lois qui devraient systématiquement comporter un état de la législation comparée dans les principaux pays de l'Union Européenne, ainsi qu'une évaluation chiffrée de l'objectif de la mesure et de son rendement attendu.

Simultanément, l'information qui s'adresse à la population mérite toute l'attention des responsables dès lors qu'il s'agit d'une matière où doit traditionnellement s'exprimer, dans les meilleures conditions, la volonté populaire. A cet égard, il serait possible de tirer les leçons, en France, de la pratique des « *consultative papers* » utilisée par l'Administration fiscale britannique. Lors des modifications majeures de la législation fiscale, les services responsables mettent en place un processus de consultation des milieux concernés par les changements projetés, de façon à recueillir les observations des intéressés en temps opportun, c'est-à-dire précisément au moment où s'élaborent les nouvelles dispositions de la réglementation fiscale.

Une telle procédure n'est pas considérée, même au Royaume-Uni, comme une atteinte aux prérogatives du Parlement. Rien ne semble dès lors s'opposer à ce qu'un pays comme la France, attaché à la souveraineté populaire, y ait recours en adaptant cette procédure à sa propre culture.

Par ailleurs, l'expertise du gouvernement doit être complétée par un rôle accru des instances indépendantes d'évaluation :

- les compétences et les moyens du Conseil des impôts pourraient être renforcés tandis qu'une possibilité de saisine par le Gouvernement et le Parlement pourrait être créée à l'occasion des débats entourant les modifications majeures de la législation fiscale. Le Conseil économique et social propose que le Conseil des impôts soit doté des moyens d'offrir une expertise fiscale très rapide sur requête des pouvoirs publics. Comme le Conseil d'Etat qui, par ses sections administratives, intervient dans le cours de la procédure réglementaire et législative, il serait judicieux de prévoir, sous l'angle de l'évaluation et non de la validité juridique, une intervention du Conseil des impôts dans le processus de décision fiscale.

Son indépendance, garantie par son rattachement à la Cour des comptes, doit être réaffirmée pour renforcer la légitimité de ses évaluations ;

- le Conseil économique et social devrait être plus étroitement associé à des études d'évaluation, réalisées par le gouvernement comme par le Parlement. Il pourrait être envisagé de prévoir une saisine obligatoire sur les projets de réforme fiscale importants.

Enfin, dans le cas où le gouvernement ferait le choix d'une réforme fiscale de grande ampleur, le Conseil économique et social relève l'existence des conférences de citoyens. La première d'entre elles a été réunie en juin 1998, à la

demande de l'office d'évaluation des politiques publiques, pour porter une appréciation sur la définition d'une politique en matière de biotechnologies.

Cette formule, qui permet de recueillir un point de vue de la population ne s'apparentant ni à un sondage d'opinion ni à un vote, est originale et sa première expérimentation a apporté une contribution positive aux débats. Sa transposition en matière fiscale, dans certains domaines limités, renforcerait l'association des citoyens à la fiscalité, condition d'une acceptation plus grande.

Enfin, tout effort d'évaluation a priori de la réglementation fiscale n'a de sens que s'il est suivi par **une évaluation obligatoire a posteriori**. Celle-ci devrait intervenir dans les 3 à 5 ans suivant l'entrée en vigueur d'une réforme de la législation fiscale, de façon à vérifier la conformité des résultats avec les objectifs fixés au moment de son adoption.

Le réexamen périodique de la fiscalité constitue une notion essentielle. Il s'agit en effet, pour un pays, de disposer d'un système qui s'adapte en permanence aux changements d'une économie et d'une société toujours plus évolutives et ouvertes. Il est une condition pour éviter l'empilement de mesures fiscales obsolètes, qui contribuent très largement à entretenir la perception d'une fiscalité complexe.

Le débat fiscal doit s'appuyer sur des données fiables et publiques. Le Conseil économique et social regrette qu'il ait été mis un terme en 1985 à la publication systématique des données annuelles portant sur l'impôt sur le revenu, ses composantes, le nombre de contribuables par tranche, la distribution des revenus, l'effet des déductions...

Ces renseignements, toujours produits par la Direction générale des Impôts, devraient à nouveau être mis à la disposition du public afin d'alimenter les réflexions sur l'application de la fiscalité directe.

2. Programmation et transparence de la politique fiscale

Une évaluation de la politique fiscale doit s'accompagner d'une transparence accrue des décisions qui seront ainsi rendues plus accessibles. Cette amélioration peut porter sur plusieurs points.

La multiplication des lois de programmation budgétaire représente une évolution significative intervenue durant les dernières décennies. Sans remettre en cause l'annualité de l'intervention des Assemblées, elle rend la politique fiscale plus efficace en permettant aux parlementaires de définir, sur une période de trois à cinq ans, une action publique, qu'il leur sera alors plus facile d'adapter et de contrôler lors du vote annuel des crédits.

Ce qui vaut pour la dépense publique vaut également pour la recette. Une loi de programmation fiscale est un outil qui permet d'offrir, tant au Parlement qu'aux contribuables, une plus grande visibilité et une plus grande stabilité, tout en ménageant la possibilité d'adapter à tout moment le système fiscal à son environnement économique et social. Au surplus, par ce moyen, la question souvent évoquée de la non-rétroactivité du système fiscal se trouverait traitée. En effet, les contribuables qui invoquent ce principe légalement à tort puisqu'il ne s'applique qu'en matière pénale conformément à une jurisprudence constante du

Conseil Constitutionnel, expriment ainsi le besoin de pouvoir décider dans un climat de sécurité juridique minimum (investissements, cessions, reclassements, etc.).

Il n'est certes pas question de nier l'impact des mouvements économiques et financiers. Ils rendent d'autant plus nécessaire la définition d'orientations-cadres à moyen terme.

Le Conseil économique et social invite donc le gouvernement à inscrire tout effort de refonte et de réforme de la fiscalité dans un cadre pluriannuel où le Parlement pourrait pleinement jouer son rôle.

La volonté de transparence passe également par la décision d'améliorer significativement la comptabilité patrimoniale de l'Etat. La réforme de cette dernière est engagée depuis plusieurs années maintenant. Elle permettra, à terme, d'offrir à tous les citoyens une vision plus claire du budget de l'Etat, de son utilisation et de l'évolution du patrimoine national. Le Conseil économique et social appuie cette démarche qui doit, pour ce qui concerne la fiscalité, permettre de mieux connaître les flux qui passent par le budget de l'Etat mais surtout les engagements et les créances de ce dernier.

La programmation fiscale et une meilleure connaissance du patrimoine et des engagements de l'Etat sont les garants d'une fiscalité plus claire, dont les modalités comme les finalités sont mieux connues, mieux acceptées par les citoyens. Une telle fiscalité peut dès lors plus facilement évoluer et se trouver en phase avec la société et l'environnement économique, sans être entravée par des corporatismes ou des situations acquises.

3. Le rôle des services fiscaux

Le renforcement des compétences du Parlement et des organes indépendants d'évaluation ne signifie pas que les services de l'Administration fiscale se trouvent enfermés dans des limites plus étroites qu'aujourd'hui. Au contraire, il importe de développer leurs compétences :

- en élargissant le recours au « *ruling* », en fonction des recommandations de l'OCDE et en définissant des « *rulings* » standardisés, tant pour leur contenu que pour les délais de réponse. En effet, même si, par rapport à d'autres pays européens, l'efficacité du contrôle fiscal en France n'est plus à démontrer, cela n'exonère pas les services fiscaux français d'adopter, à chaque fois que les circonstances le permettent, un mode de fonctionnement mieux adapté aux réalités et plus ouvert vers l'extérieur, notamment vers les contribuables. Dans cette perspective, il pourrait donc être envisagé d'officialiser et de généraliser la pratique du « *ruling* » qui consiste pour une entreprise ou un particulier à solliciter l'accord préalable de l'administration sur un montage ou une opération particulière (financement d'actifs, acquisition ou cession d'entreprise...) comportant des incidences fiscales significatives. Cette pratique, institutionnalisée dans les pays anglo-saxons et aux Pays Bas, constitue un facteur de stabilité et de sécurité fiscale important pour les entreprises dans un contexte de concurrence fiscale.

S'il est vrai que cette pratique existe actuellement en France, on ne peut que constater qu'elle s'effectue d'une manière totalement opaque, sans aucune publicité, de façon discrétionnaire et qu'elle est réservée le plus souvent aux grands groupes multinationaux. Son officialisation et sa généralisation pourraient la rendre accessible à toutes les entreprises.

En contrepartie de l'élargissement des prérogatives de l'Administration fiscale, le Parlement doit pouvoir disposer chaque année d'un rapport annuel, sur le modèle de celui établi par le comité consultatif des abus de droit.

- en améliorant l'efficacité de la lutte contre la fraude, à travers un meilleur fonctionnement de l'assistance administrative.

II - AFFIRMER LA POSITION FRANÇAISE AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE ET DE L'OCDE

A - NÉGOCIER AU SEIN DE L'UNION EUROPÉENNE

1. Un objectif : le pacte de non-agression et de coopération fiscales

L'avancée en matière fiscale en Europe n'est pas une chose facile, allant de soi. Il existe des contraintes très fortes à la définition d'une position commune, comme le démontre actuellement la difficulté d'élaborer une directive sur la fiscalité de l'épargne. L'article 100 du traité de Rome requiert un vote unanime du Conseil des ministres sur une proposition de la Commission, et après consultation du Parlement et du Comité économique et social.

Au-delà de cette contrainte résultant des règles de fonctionnement de l'Union européenne, il subsiste de grandes différences dans les systèmes juridiques nationaux, qui constituent autant d'obstacles à franchir. Dans le domaine fiscal, contrairement à celui des échanges, il n'y a pas une tendance naturelle à l'homogénéisation, qui résulterait de la levée des entraves à la libre circulation. Seule l'introduction de l'euro permettra une avancée substantielle en facilitant, au niveau des contribuables, la prise de conscience des écarts entre les systèmes fiscaux et, il est permis de l'espérer, une pression sur les Etats pour les réduire.

Ces différences de systèmes juridiques sont de plusieurs ordres :

- les régimes fiscaux sont marqués par l'histoire de chacun des Etats. Ils résultent de tendances lourdes et de choix de sociétés profondément ancrés. Ils répondent à des contraintes et à des objectifs qui ne se réduisent pas aux seules considérations de concurrence fiscale ;
- les règles s'appliquant, d'une manière générale, au secteur financier peuvent être un frein à toute tentative de progression vers l'harmonisation. Il est clair que l'application stricte du secret bancaire dans certains Etats (Portugal, Grèce, Belgique, Luxembourg,

Autriche) est un obstacle à la définition d'un cadre européen à la fiscalité de l'épargne ;

- enfin, d'autres considérations sont à prendre en compte, comme la présence d'Etats fédéraux, dans lesquels les législations sub-nationales se prêtent encore plus difficilement à une harmonisation.

Pour autant, le Conseil économique et social affirme la nécessité pour la France de défendre, en Europe, une position très claire en matière d'amélioration de la coordination des politiques fiscales, dans le sens d'une plus grande homogénéité et de la lutte contre certaines formes de concurrence fiscale nuisibles à l'économie européenne dans son ensemble.

Cette position de la France pourrait se traduire par la proposition d'une sorte de pacte de non-agression et de coopération fiscales entre les Etats membres de l'Union. Il semble en effet difficile d'aboutir, dans le domaine fiscal, à une harmonisation qui permettrait à l'Union de parler d'une seule voix. Dès lors, la préservation des différents modèles fiscaux au bénéfice de l'ensemble des membres de l'Union passe par une coordination qui les rende compatibles entre eux.

Cette coordination, dans une matière qui ne fait pas partie de « l'acquis communautaire » et où les votes continuent de se faire à l'unanimité, relève donc, en vertu du principe de subsidiarité, de la décision des Etats-membres.

Le pacte de non-agression et de coopération fiscales devrait viser à éviter des distorsions et une concurrence fiscale dommageables entre les Etats membres s'agissant de la fiscalité de leurs résidents. Dans cette optique, il pourrait ainsi prendre place dans le prolongement du code de conduite dont l'objectif majeur est de démanteler les régimes fiscaux dérogatoires destinés à attirer des non-résidents (notamment les investisseurs).

Par ailleurs, ce pacte pourrait contribuer à faire naître une notion « d'acquis communautaire » en matière de fiscalité directe.

Enfin, le pacte de non-agression et de coopération fiscales pourrait également reposer sur la mise en place d'un groupe de travail permanent chargé de veiller au respect des mesures adoptées, en procédant à un inventaire et à une mise à jour continus des « niches fiscales » au sein de l'Union européenne et à une concertation sur les projets fiscaux risquant d'entraîner une concurrence fiscale dommageable entre les pays.

Dès lors, il pourrait satisfaire tout à la fois les tenants du maintien d'une forme de concurrence fiscale (dont les excès sont condamnables mais pas l'existence elle-même) telle qu'elle existe aujourd'hui, et les Etats soucieux de la réduire au maximum. En outre, un tel instrument ne priverait pas les Etats-membres de leur liberté d'action en matière de politique fiscale qui, après l'entrée en vigueur de la monnaie unique, demeure une forme de souveraineté irremplaçable. Les Etats, tout en ne souffrant pas d'une concurrence fiscale déloyale qui se ferait au détriment de l'ensemble de l'Union, conserveraient ainsi une marge indispensable de réactivité à leur environnement.

Le Conseil Ecofin a un rôle central dans une telle stratégie. Représentant l'ensemble des Etats-membres, il est le seul à pouvoir corriger, à la marge, des écarts non conformes au principe de non-agression fiscale, tout en respectant la souveraineté des Etats.

2. Subsidiarité et coopération franco-allemande

Dans l'esprit de la proposition d'un pacte de non-agression et de coopération fiscales, la position française pourrait consister à favoriser des avancées dans l'esprit du code de conduite, de façon à faciliter la convergence sans rechercher l'harmonisation à tout prix.

Cette conception active de la subsidiarité en matière fiscale ne peut que s'appuyer sur un travail en commun franco-allemand. Pour cela, il est important de renforcer l'orientation franco-allemande autour d'intérêts communs. Nos deux systèmes fiscaux sont certes différents (fédéralisme, poids de l'impôt sur le revenu, fiscalité du capital) mais souffrent des mêmes formes de concurrence provenant de pays tiers. Cette concurrence porte notamment sur la fiscalité de l'épargne (elle est sans doute encore plus sensible en Allemagne qu'en France), la fiscalité du travail et, d'une manière générale, sur les prélèvements obligatoires pesant sur les ménages.

En outre, le souci d'améliorer leur fiscalité est commun aux deux gouvernements français et allemand. C'était déjà le cas du précédent gouvernement de la CDU en Allemagne, cela reste vrai, même si les finalités de politique intérieure divergent, pour le nouveau gouvernement.

Le programme de gouvernement entre le SPD et les Verts prévoit en effet d'engager une réforme qui, à échéance de 2002, allégera la fiscalité directe de 10 à 15 milliards de marks en Allemagne. Cette réforme portera sur les taux marginaux d'imposition sur le revenu (taux minimal ramené de 25,9 % à 19,9 % et taux maximal de 53 % à 48,5 %), le seuil d'imposition (qui serait relevé de 12 365 à 14 000 DM) et la réduction de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (qui devrait passer de 45 % à 40 % dès 1999). Simultanément, la coalition a annoncé la suppression de 78 niches fiscales, la modification des modalités de constitution des provisions pour les sociétés ou l'exonération des plus-values. L'économie d'ensemble de cet accord (élargissement de la base, simplification, réduction des taux) va donc dans le sens d'une modernisation rapide de la fiscalité allemande.

Le Conseil économique et social est conscient de l'attention que portent les pouvoirs publics français à la réforme qui doit modifier le système fiscal allemand. Tout comme les projets envisagés en leur temps par le précédent gouvernement, dont les modalités ne sont pas si éloignées, ceux qui ont été rendus publics à l'issue de l'élection de septembre 1998 devraient, une fois menés à leur terme, accroître durablement la compétitivité du dispositif fiscal de notre premier partenaire.

Pour ne pas pénaliser l'économie française et conjuguer le dynamisme allemand avec notre volonté de réduire de façon significative la concurrence fiscale déloyale en Europe, il est important que les deux pays approfondissent

leur concertation. Cette coopération constituera un élément décisif du pacte évoqué ci-dessus qui pourrait être proposé par la France.

Il est donc raisonnable de favoriser une démarche franco-allemande commune en matière de fiscalité directe, qui pourrait porter sur plusieurs points :

- annonce d'une décision simultanée de réflexion sur les fiscalités nationales et engagement à renoncer, au moins entre la France et l'Allemagne, à une concurrence fiscale nuisible ;
- détermination d'un calendrier commun de progression dans la mise en œuvre du code de conduite ;
- réflexion commune sur des domaines qui ne sont pas couverts par les engagements européens actuels. Il s'agit notamment de la fiscalité du patrimoine et de la fiscalité des particuliers.

La présidence allemande de l'Union européenne au 1er semestre 1999 peut être un moment privilégié pour donner un nouvel élan à la traduction dans les faits de l'engagement politique que constitue le code de conduite. Dans le domaine fiscal, il convient de réaffirmer que la France et l'Allemagne sont les principaux moteurs de la construction européenne.

C'est en quelque sorte un nouvel horizon à donner à la coopération franco-allemande après le passage à l'euro à compter du 1er janvier 1999.

3. La défense par la France de quelques principes essentiels

La viabilité d'une cohésion franco-allemande sur les questions fiscales suppose enfin que la France affirme, dans la définition d'un pacte de non-agression et de coopération fiscales, quelques principes auxquels le Conseil économique et social apportera son appui :

- Il convient d'être vigilant sur les suites à donner au code de conduite.

Le « paquet fiscal » du Conseil Ecofin du 1er décembre 1997 a constitué une avancée qui doit se transformer en décisions significatives.

Le Conseil économique et social soutient la position française en matière de fiscalité de l'épargne visant à l'adoption d'un taux minimum de prélèvement acceptable et d'un champ d'application suffisamment large, sans exclusion des euro-obligations.

Par ailleurs, la décision du Conseil Ecofin de faire procéder, par la Commission, à un inventaire de tous les pays ou zones qui, à l'intérieur de l'Union européenne, cherchent à attirer des non-résidents, doit être l'occasion d'une revue de leurs pratiques, qui éclairera, à l'avenir, les décisions prises en matière d'aides de nature fiscale. La France doit donc exercer une vigilance particulière à l'égard de la qualité de ce travail, à la fois pour les cas qui seront recensés sur son propre territoire, mais aussi pour les pratiques des autres Etats-membres de l'Union.

La notification des aides de nature fiscale à la Commission constituera un instrument essentiel de limitation de la concurrence fiscale déloyale. Au-delà de l'application des directives de l'Union européenne, la France doit donc disposer des moyens lui permettant de s'adapter le plus

rapidement possible à la doctrine fiscale de la Commission. L'existence d'une instance d'évaluation fiscale, proposée plus haut, pourrait, dans le futur, faciliter cette démarche.

- Dans la perspective de l'élargissement de l'Union européenne, la notion d'acquis communautaire fiscal ne doit pas être négligée pour ne pas accroître la situation de concurrence dommageable qui existe déjà. C'est vrai en particulier pour l'impôt sur le revenu, mais aussi pour la fiscalité des entreprises, dans différents pays d'Europe centrale qui pourraient constituer des zones de délocalisation d'entreprises appartenant à l'Union européenne. Si cette délocalisation, qui existe déjà, devait s'accélérer, il conviendrait d'être vigilant pour ne pas l'alimenter par des motifs fiscaux.
- Enfin, sur le plan des procédures, le Conseil économique et social ne préconise pas l'abandon du vote à l'unanimité en matière fiscale dans l'Union européenne. Compte tenu du caractère souverain du domaine fiscal, des enjeux sociaux qui dépassent la simple analyse de la position concurrentielle fiscale, la subsidiarité doit pouvoir jouer pleinement, sans nécessiter, pour l'évolution des règles au niveau de l'Union, un vote à la majorité.

Pour conclure sur la place réservée à l'avenir à la coordination intra-européenne, il convient de rappeler la limitation de la portée des mesures nationales de lutte contre la délocalisation fiscale (notamment la réglementation en matière de prix de transfert), si une réelle coopération ne s'instaure pas entre tous les Etats-membres pour déterminer des normes comparables et des procédures compatibles de contrôle.

B - PRIVILÉGIÉ À L'OCDE UNE APPROCHE EUROPÉENNE DE LA CONCURRENCE FISCALE INTERNATIONALE

L'OCDE apparaît comme un forum privilégié de la réflexion en matière de concurrence fiscale :

- il s'agit en effet d'une enceinte dont le statut favorise le travail sur une base volontaire, ce qui constitue un préalable indispensable à toute avancée dans le domaine de la lutte contre la concurrence dommageable ;
- l'OCDE réunit les Etats qui pratiquent la concurrence fiscale la plus dommageable, celle qui perturbe l'allocation optimale des facteurs de production, qu'il s'agisse de l'investissement ou de la mobilité des salariés, par des distorsions de nature fiscale. La concurrence des « paradis fiscaux exotiques » est certes plus visible, mais elle ne trouble pas autant le fonctionnement de l'économie réelle. En outre, elle repose en partie sur d'autres facteurs : opacité du système bancaire, recyclage de l'argent sale ;
- elle peut faire progresser la réflexion par un effet de concession mutuelle difficile à imaginer dans le cadre limité d'une discussion bilatérale. Ce qui a fait le succès des négociations multilatérales en matière de commerce (cycles du GATT puis OMC) pourrait être transposé en matière fiscale ; seul le dialogue multilatéral est en mesure d'apporter à chaque participant des compensations aux concessions qu'il peut être amené à accepter au cas par cas.

Le Conseil économique et social forme donc le vœu que les travaux préliminaires du comité fiscal de l'OCDE débouchent sur des résolutions de cette organisation et des prises de décision au niveau des Etats membres, notamment en Europe, en Amérique du Nord et en Asie. En revanche, l'idée d'aller très rapidement au-delà des travaux réalisés au printemps 1998 semble aujourd'hui peu réaliste.

Le Conseil économique et social est d'avis qu'il ne faut pas écarter l'éventualité de la définition d'une position commune au sein de l'OCDE de tous les Etats-membres de l'Union européenne, même s'il est de tradition qu'ils interviennent pour leur propre compte dans ce cadre. A tout le moins, une harmonisation des positions des Etats-membres, sur le fondement du code de conduite, est indispensable. Dans le cas contraire, il existerait un risque élevé de faire perdre, par le biais de l'OCDE, toute crédibilité à la poursuite de l'effort de convergence au sein de l'Union européenne.

Certes, cette position devrait conduire l'Union européenne à fixer des règles du jeu entre les Etats-membres puisque ce domaine échappe aux compétences de la Commission européenne. De ce point de vue, l'harmonisation des positions des Etats-membres à l'occasion de la conférence d'Ottawa sur le commerce électronique en octobre 1998 prouve qu'une telle orientation est hautement souhaitable, notamment vis-à-vis des Etats-Unis.

CONCLUSION

La fiscalité directe ne constitue pas en France l'essentiel du financement des dépenses publiques et sociales : la fiscalité indirecte et les cotisations sociales pèsent d'un poids bien plus lourd. Pour autant, elle représente, tant sur le plan national qu'europpéen, un enjeu important de notre politique fiscale.

En effet, la fiscalité indirecte, sous l'effet du marché unique, ne constitue plus aujourd'hui l'enjeu déterminant de compétition fiscale, tandis que les cotisations sociales répondent à une logique de protection sociale qui leur est propre.

Notre fiscalité directe, quant à elle, va se trouver confrontée à plusieurs défis de grande ampleur dans les mois qui viennent : l'entrée en vigueur de l'euro, le projet de réforme fiscale du nouveau gouvernement allemand notamment. En outre, nous devons en permanence donner à notre régime fiscal la plus grande efficacité pour l'emploi et l'investissement afin d'alimenter la croissance.

Face à ces défis, le Conseil économique et social pense qu'il appartient à notre pays d'émettre un signal fort en direction de nos partenaires, qui exprime notre volonté de définir des conditions fiscales compatibles avec une concurrence loyale et favorables à la compétitivité de l'espace européen. Cet appel comporte deux volets : la volonté d'améliorer notre propre système fiscal ; l'affirmation de la nécessité pour les Etats de l'Union européenne de supprimer certaines formes de concurrence fiscale lorsqu'elles sont dommageables à la croissance européenne.

Une fiscalité française modernisée, apportant stabilité, transparence et compétitivité, dotée d'instruments d'évaluation performants, constituerait un outil indispensable qui garantirait à notre pays la réactivité, sinon instantanée du moins la plus proche de l'événement, ce qui est la qualité majeure dans une époque de changements accélérés, voire erratiques. Elle contribuerait à promouvoir une politique européenne de rapprochement de la fiscalité directe tout en respectant la compétence des Etats-membres en la matière. En revanche, elle empêcherait de nouvelles concurrences déloyales et favoriserait l'élimination de la concurrence fiscale dommageable par le rapprochement progressif des règles nationales et l'engagement de chacun de conclure un pacte de non-agression et de coopération fiscales, prolongeant ainsi le code de conduite adopté par le Conseil Ecofin du 1er décembre 1997.

Dans cette perspective, la France doit privilégier le travail en commun avec les pays européens et en particulier avec l'Allemagne, notre principal partenaire, engagé dans un projet ambitieux de réforme fiscale, qui pourrait influencer sur notre propre compétitivité fiscale.

En ce domaine, la France doit se montrer le champion de la conception moderne de la construction européenne, celle qui permet son développement économique et réduit le chômage tout en établissant un équilibre entre un espace européen toujours plus intégré et la défense de la personnalité de chaque Etat-membre, dans le respect du principe de subsidiarité.

ANNEXE A L'AVIS

SCRUTIN

Scrutin sur l'ensemble du projet d'avis

<i>Nombre de votants</i>	154
<i>Ont voté pour</i>	97
<i>Ont voté contre</i>	5
<i>Se sont abstenus</i>	52

Le Conseil économique et social a adopté.

Ont voté pour : 97

Groupe de l'agriculture - MM. de Benoist, Bué, Ducroquet, Lapèze, Lemétayer, Louis, Mangin, Mme Méhaignerie, MM. Munet, Christian Patria, Salmon, Schaeffer, Stéfani.

Groupe de l'artisanat - MM. Buguet, Delmas, Gilles, Lardin, Millet, Piet, Teilleux, Vignon.

Groupe des associations - MM. Bastide, Coursin, Gevrey, Mmes Mengin, Mitrani.

Groupe de la CFE-CGC - MM. Cazettes, Chapuis, Clapin, Mme Cumunel, MM. Insa, Vilbenoit, Walter.

Groupe de la coopération - Mme Attar, MM. Ballé, Courtois, Ducrotté, Gautier, Gonnard, Marquet, Morel.

Groupe des départements, des territoires et des collectivités territoriales à statut particulier d'outre-mer - MM. Giraud, Polycarpe, Quillin, Vernaudo.

Groupe des entreprises privées - MM. Brunet, Calvet, Cerruti, Chesnaud, Clément, Dermagne, Domange, Flahault, Franck, Ghigonis, Gilson, Gorse, Joly, Kessler, Leenhardt, Michel, Périgot, Pinet, Rapeaud, Rebuffel, Séguy, Simond, Urbain, Veysset.

Groupe des entreprises publiques - MM. Bonnaud, David, Delaporte, Jurgensen, Piazza-Alessandrini, Rouvillois.

Groupe des Français établis hors de France, de l'épargne et du logement - M. Ricout.

Groupe des personnalités qualifiées - Mmes Bergé, Braun, M. Dechartre, Mmes Douvin, de Gaulle-Anthonioz, M. Giscard d'Estaing, Mme Guilhem, MM. Lux, Mandinaud, Mekachera, Alain Robert.

Groupe des professions libérales - MM. Chambonnaud, Guy Robert, Salustro.

Groupe de l'UNAF - MM. Bichot, Billet, Boué, Brin, Guimet, Mme Lebatard, M. Trimaglio.

Ont voté contre : 5

Groupe des personnalités qualifiées - MM. Bêche, Chaton, Depaix, Legrand, Rigout.

Se sont abstenus : 52

Groupe de l'agriculture - M. Kayser.

Groupe de la CFDT - Mme Azéma, MM. Carles, Delaby, Lobjeois, Lorthiois, Mennecier.

Groupe de la CFTC - MM. Deleu, Faki, Hédouin, Naulin, Weber.

Groupe de la CGT - MM. Alezard, Andouard, Bonnet, Decisier, Demons, Forette, Junker, Le Duigou, Masson.

Groupe de la CGT-FO - MM. Bouchet, Caillat, Gaillard, Pierre Gendre, Grandazzi, Mme Paulette Hofman, MM. Lesueur, Jean-Claude Mallet, Malley, Ordronneau, Roulet, Santune, Sohet.

Groupe de la FEN - MM. Jean-Louis Andreau, Barbarant, Gualuzzi.

Groupe de la mutualité - MM. Baudiment, Chauvet, Davant.

Groupe des personnalités qualifiées - MM. Aicardi, Beauchamp, Bichat, Mme Brunet-Lechenault, MM. Casanova, Chaussebourg, Deleplace, Désir, Fourçans, Hintermann, Schapira, Teulade.

DÉCLARATIONS DES GROUPES

Groupe de l'agriculture

Le processus de coordination des politiques fiscales en Europe a été relancé en 1996 et a franchi depuis de nouvelles étapes. La perspective de la monnaie unique, qui avivra la concurrence entre des acteurs économiques désormais face à un marché de 290 millions d'habitants, n'est pas étrangère à cette relance.

Alors que les taux de change entre les monnaies des 11 pays participants vont être irrévocablement fixés et qu'une politique monétaire unique sera appliquée par les banques centrales de ces 11 pays, il importe, dans la mesure même où chaque Etat-membre restera responsable de sa politique fiscale, qu'ils se coordonnent entre eux afin d'éviter une concurrence fiscale qui serait finalement dommageable pour tous. La Commission européenne a, dans ce sens, élaboré des propositions dans le domaine de la fiscalité des entreprises et de la fiscalité de l'épargne.

C'est pourquoi, le groupe de l'agriculture partage l'orientation générale de l'avis qui comporte deux volets :

- améliorer la compétitivité de la fiscalité française ;
- affirmer la position française au sein de l'Union européenne et de l'OCDE.

Il n'en reste pas moins que certains points doivent être clarifiés :

- la taxe professionnelle.

Le secteur agricole ne supporte pas de taxe professionnelle en raison d'un impôt foncier qui lui est spécifique. Toute révision de cette fiscalité ne pourra être que globale et tenir compte de l'ensemble des charges qui pèsent sur l'agriculture afin de ne pas instaurer de distorsions de concurrence avec ses partenaires économiques.

- L'impôt foncier et la taxe d'habitation.

Ces deux impôts sont fondés sur des bases obsolètes qui ne correspondent plus à la réalité. Il en résulte des distorsions économiques et surtout des transferts de charges regrettables. Nous soutenons donc le rapporteur dans son souhait de voir ces bases actualisées et cela de façon régulière.

- La fiscalité de l'épargne.

Une proposition de directive de la Commission européenne suggère une retenue à la source minimale de 20% sur les revenus de l'épargne de façon à éviter qu'un Etat membre attire sur son territoire l'épargne des résidents d'autres Etats-membres pour des raisons exclusivement fiscales. Cependant, si l'harmonisation de la fiscalité de l'épargne en Europe est souhaitable, le risque existe aussi d'une délocalisation de l'épargne de résidents de l'Union européenne vers des pays tiers. Il importe donc que le taux de retenue à la source soit

modéré, de l'ordre de 10 à 15%, pour limiter ce risque et préserver la compétitivité des placements au sein de l'Union européenne.

Groupe de l'artisanat

Sensible à une saine concurrence, le groupe de l'artisanat ne peut qu'approuver la démarche de cet avis vers plus de clarification, de transparence, de simplification, à condition bien sûr, que soit préservé l'objectif de baisse globale de la pression fiscale en France.

Bien que ne soit pas développée la fiscalité indirecte, celle-ci mériterait d'être étudiée, étant donné le vieillissement de la population tant en France qu'en Europe, et surtout le niveau élevé de nos prélèvements obligatoires qui pèsent sur celui de nos dépenses publiques.

Concernant la fiscalité directe proprement dite, le groupe de l'artisanat estime qu'effectivement les multiples abattements ou avantages fiscaux rendent notre système de plus en plus opaque et créent, surtout, de profondes distorsions qui paraissent pour la plupart « injustes ».

Si la disparition de « niches fiscales » pris au sens de « paradis » se comprend et devrait même rapidement s'imposer, la suppression de certains allègements risque, quant à elle, de pénaliser bon nombre de nos concitoyens.

C'est pourquoi, le groupe de l'artisanat a, par amendement, nuancé le texte relatif à la fiscalité locale, en proposant de supprimer les exonérations temporaires qui faussent la concurrence et de réexaminer les exonérations permanentes en tenant compte des spécificités des entreprises artisanales, pour éviter de fragiliser les 400 000 artisans dont la présence est indispensable sur le territoire.

Concernant l'attractivité « du site France » pour les entreprises étrangères, le fait que bon nombre d'expériences passées aient conforté davantage les délocalisations à la recherche d'aides ou subventions que la création d'emploi ou le développement local, a conduit le groupe de l'artisanat à souhaiter son encadrement par le code de conduite et à lier toute référence fiscale dans les actions de politique de développement des territoires à un respect des règles de la concurrence.

Partageant l'idée de responsabilisation du plus grand nombre, le principe d'élargissement de la base imposable en contrepartie d'un taux le plus faible possible est intéressant à condition, toutefois, que soient respectées les règles de transparence. Cette transparence ne peut se faire qu'après une évaluation tant a priori qu'a posteriori et sur ce point, le groupe de l'artisanat apprécie que les forces vives soient associées par le biais du Conseil économique et social qui en a officiellement la responsabilité.

Parallèlement, dans un contexte de concurrence, tout effort visant à plus de stabilité et sécurité fiscales est à souligner. C'est pourquoi, d'ailleurs, la proposition de l'avis, d'atténuer les effets de rétroactivité de certaines mesures fiscales va dans le bon sens, car elle va permettre d'éviter bien des drames mais surtout de contribuer au maintien du tissu de toutes ces petites entreprises.

Quant à l'ouverture du champ de la réflexion sur l'OCDE, le groupe de l'artisanat estime qu'elle constitue une véritable garantie de crédibilité dans la poursuite des efforts de convergence au sein de l'Union européenne.

Le groupe de l'artisanat a voté favorablement l'avis.

Groupe des associations

Notre groupe estime que l'avis présente un certain nombre de propositions positives auxquelles il donne son accord. Cependant, il émet les remarques suivantes:

1°) Il lui semble ambigu de soutenir à la fois l'objectif que la fiscalité européenne, aux prix de convergences et harmonisations entre les Etats-membres, ne soit plus un vecteur de concurrence dommageable, et vouloir en même temps faire de l'arme fiscale un élément de meilleure position concurrentielle pour la France dans l'Union européenne, en s'en servant pour renforcer l'attractivité du site France.

Pour autant, le groupe adhère à l'idée de saisir la période actuelle pour réformer et moderniser autant que faire se peut le système français afin de le rendre plus solide face aux systèmes antérieurs.

2°) Il lui semble que le débat ne peut pas isoler le fait fiscal par rapport à l'ensemble des prélèvements obligatoires, sans la connaissance duquel les systèmes fiscaux ne sont pas comparables. Ce n'est qu'à la lumière du système pris dans sa globalité que des dispositions peuvent être prises s'agissant de la fiscalité.

3°) De même, les dispositions fiscales de chacun des Etats membres ne sont pas comparables entre elles si elles ne sont pas restituées dans l'ensemble de la fiscalité nationale, territoriale, locale. Toute mesure sectorielle doit donc être examinée dans son insertion et son impact sur l'ensemble de la fiscalité. Le système fiscal de chaque pays est un patrimoine, héritage de son histoire culturelle. Toute mesure particulière n'a donc pas le même impact et ne provoque pas les mêmes transferts d'un pays à l'autre. De même, les statuts fiscaux des différentes formes d'entreprises, sociétés et groupements, ne peuvent être touchés sans évaluation de l'impact sur la préservation de l'identité de chaque personne morale.

4°) Le groupe donne son accord à la proposition de politique de consultation souhaitée par l'avis. Il attire l'attention sur l'intérêt de respecter le rôle des comités consultatifs existants, de branches ou par secteurs, qui ont fait la preuve de leur représentativité, plutôt que de s'en remettre à des « conférences de citoyens » dont les critères de sélection peuvent être contestables.

5°) Si le groupe peut approuver la proposition d'un pacte de non-agression fiscale et de coopération, il estime que celle-ci doit s'accompagner des mesures de coercition et de rétorsion en cas d'inobservation des règles, faute de quoi cette proposition ne produirait que peu d'amélioration par rapport à l'actuel code de bonne conduite.

Enfin, le groupe estime qu'une avancée en matière de fiscalité mieux harmonisée au plan européen, notamment en matière de croisements de capitaux à l'intérieur de l'Union européenne pourrait être obtenus si l'instrument juridique que constitue le projet de statut de société européenne était enfin adopté.

Le groupe a voté l'avis.

Groupe de la CFDT

La CFDT est réservée sur l'orientation générale de l'avis dont les propositions, au demeurant modestes, visent uniquement à réduire la fiscalité directe et laissent en l'état les déséquilibres et inégalités du système fiscal français. De plus, nous regrettons que les propositions de l'avis concernent au principal les entreprises - et beaucoup moins la fiscalité des personnes.

Les mesures proposées vont en effet dans le sens d'une diminution de la progressivité du barème de l'impôt sur les revenus. Elles ne modifient pas la répartition de l'effort fiscal entre le capital et le travail, dans un sens qui soit plus favorable à l'emploi.

Par ailleurs, les impacts budgétaires des mesures envisagées ne sont pas esquissées, alors que dans l'avis nous nous trouvons dans le cadre d'une programmation fiscale.

Enfin, le rôle envisagé pour l'OCDE dans le déroulement des négociations multilatérales nous paraît inapproprié, comme l'ont d'ailleurs démontré les récentes négociations avortées sur l'AMI.

Par contre, la CFDT apprécie que l'avis reprenne l'idée d'un « pacte de coopération et de non-agression fiscales » au plan européen. Cela constitue une clause minimale à respecter. En effet, la construction européenne ne peut se faire en maintenant l'existence de paradis fiscaux, sources de distorsions de concurrence et de dumping social. Elle implique la mise en place de règles de conduite et de protection entre des pays qui vont partager une même monnaie.

Ne retrouvant pas, dans sa rédaction finale, l'essentiel des propositions débattues lors de l'élaboration de l'avis, la CFDT ne l'a pas approuvé.

Groupe de la CFE-CGC

L'introduction de l'euro, en supprimant les risques de change, va transformer la fiscalité en un instrument de compétitivité économique essentiel entre les Etats membres.

Il est donc indispensable d'améliorer la position concurrentielle de la fiscalité française.

Celle-ci passe par une baisse de la pression fiscale. Cette baisse peut avoir un impact favorable sur le revenu des ménages, le pouvoir d'achat des salariés, ainsi que sur l'activité économique et la création d'emplois.

Le groupe de la CFE-CGC rappelle que l'impôt sur le revenu est concentré sur les revenus moyens, à savoir ceux des salariés et plus particulièrement du personnel d'encadrement.

La réforme de la fiscalité doit donc rendre celle-ci plus équitable, ce qui nécessite l'élargissement de l'assiette.

Le groupe de la CFE-CGC tient à souligner son attachement au mécanisme du quotient familial sans doute le plus simple pour traduire dans la fiscalité la solidarité entre les ménages avec enfants et ceux sans enfants pour un niveau de revenu identique.

Il plaide également pour l'adoption de mesures, en faveur du logement et des emplois familiaux, mesures qui favoriseraient l'emploi.

De même, la simplification nécessaire ne doit pas conduire à ne plus tenir compte de la situation spécifique de certaines catégories de salariés qui engagent des frais dans l'exercice de leur profession.

La fiscalité locale est un autre sujet de préoccupation pour le groupe de la CFE-CGC qui craint que la taxe d'habitation évolue à terme en fonction du revenu, ce qui le concentrerait inévitablement sur les catégories moyennes.

Enfin, l'entrée en vigueur de l'euro va très certainement amener les pays européens à coopérer en matière fiscale afin de combattre les formes déloyales de concurrence.

Si le groupe de la CFE-CGC n'est pas hostile à une harmonisation fiscale qui verrait la fiscalité de l'épargne diminuer, elle doit se faire parallèlement à une baisse de la fiscalité sur les revenus du travail.

Le groupe de la CFE-CGC a voté l'avis.

Groupe de la CFTC

L'avis rappelle, à juste titre, que la position française au sein de l'Union européenne pourrait se traduire par la préconisation d'une sorte de « pacte de non-agression et de coopération fiscales » évitant « des distorsions et une concurrence fiscale dommageables entre les Etats membres s'agissant de la fiscalité de leurs résidents », d'autant que la suppression des risques de change transformera la fiscalité en instrument de compétitivité économique.

Toute la difficulté réside dans le fait de savoir ce qu'est une concurrence fiscale dommageable.

Il importe à notre sens :

- que le code de bonne conduite et le niveau minimal de prélèvement ne soient pas une prime, une rente de situation donnée aux Etats à forte fiscalité, les dispensant d'une gestion stricte, ce qui serait le propre d'un cartel ;

- que le code de bonne conduite vise à démanteler certains régimes fiscaux dérogatoires, cherchant uniquement à attirer des non résidents, et non justifiés par une bonne gestion économique et sociale.

Il faut rechercher la meilleure performance fiscale, mais en l'encadrant de manière à éviter des dérives économiquement et socialement dommageables.

Dans chaque pays, la fiscalité a une histoire, et nous savons combien il est difficile d'en modifier tel ou tel aspect. C'est la raison pour laquelle, même si cela est souhaitable, il sera difficile d'élargir la base imposable même en

contrepartie de taux plus faibles. Comme l'avis l'affirme, la souveraineté fiscale « traduit une règle fondamentale du système démocratique ».

Par contre, en ce qui concerne la fiscalité locale, le véritable problème est celui des communes où se trouve un parc important de logements sociaux, car dans ce cas la mise à jour des valeurs locatives pénaliserait lourdement les contribuables ne vivant pas en HLM. Doivent-ils supporter seuls cette charge ? Doit-il y avoir péréquation de certaines ressources très inégalement réparties entre les communes ? A contrario, jusqu'à quel point faut-il déresponsabiliser les élus locaux ?

L'avis est muet sur ce point très important. Nous aurions également souhaité qu'il soit fait mention du "quotient familial" qui, aux yeux de la Commission Ducamin, est « un instrument de taxation du foyer par unité de consommation, c'est-à-dire un mode pertinent d'appréciation des facultés contributives du foyer ». Ceci pour dénoncer le projet de réduction de l'avantage de la demi-part enfant. La politique familiale ne devrait-elle pas être un impératif national ?

La CFTC a déjà demandé la revalorisation régulière du plafond de ce quotient.

L'avis a également éludé le débat sur l'incorporation ou la non-incorporation de l'abattement de 20 %.

Le groupe CFTC s'abstient.

Groupe de la CGT

Le groupe de la CGT adhère à l'orientation développée dans la seconde partie de l'avis selon lequel une coordination des stratégies fiscales des pays membres de l'UEM et de la Communauté, est décisive. Le risque est que dans un espace monétaire unifié chaque pays cherche à s'adjuger un avantage comparatif en concurrençant les quatorze autres par des dispositions fiscales dérogoires. Les gouvernements pourraient jouer pour attirer contre toute logique économique et sociale sur les assiettes facilement délocalisables : revenus financiers et bénéfiques des entreprises. L'inégalité entre prélèvements pesant sur le travail et le capital serait accrue.

Sans aucun doute la fiscalité française a besoin de profondes adaptations : l'impôt indirect injuste est trop lourd ; l'impôt sur le revenu pèse avant tout sur les salariés ; la taxe d'habitation ne tient pas compte du revenu des ménages... Mais il s'agirait dès lors de ne pas s'abandonner à une compétition fiscale désastreuse mais d'essayer de bâtir un système de prélèvement plus juste et plus efficace dans un espace européen devenant solidaire.

Aussi la CGT ne peut souscrire aux mesures dérogoires en faveur des entreprises ou visant à réduire la progressivité de l'impôt sur le revenu. Face au danger, sur lequel le projet d'avis attire l'attention en proposant un « pacte de non-agression et de coopération », il paraît inconcevable de préconiser des mesures qui en fait appellent la France à s'engager dans une course au dumping fiscal. Le projet d'avis prend sans doute des distances avec un populisme anti-fiscal et des choix purement libéraux. Il aurait fallu en tirer toutes les

conséquences et proposer une meilleure efficacité des dépenses publiques plutôt que la réduction de l'intervention publique.

La CGT aurait souhaité un projet d'avis sans ambiguïté sur la stratégie à adopter au moment où France et Allemagne rejettent fermement toute course au dumping fiscal. Les deux pays ont fait des propositions pour une véritable coordination des politiques fiscales en Europe. Le soutien du Conseil économique et social à cette démarche est important alors que la Grande-Bretagne s'oppose quant à elle à l'idée d'un niveau minimum de taxation des revenus financiers, comme au principe d'une plus grande concertation des pays de la Communauté.

La contradiction qui subsiste dans le projet d'avis et qui de fait relativise ce soutien ne permet pas à la CGT de voter le texte.

Groupe de la CGT-FO

Tout en reconnaissant que bon nombre d'observations a été prises en compte dans les débats en section, le groupe de la CGT-FO considère que la façon d'aborder le dossier reste restrictive.

En effet, l'approche compétitive ne correspond pas fondamentalement à la conception que nous assignons au système fiscal, à savoir : corriger les inégalités sociales et remplir un rôle redistributif majeur, assurer à l'Etat et aux collectivités locales le financement nécessaire à la couverture du fonctionnement des services publics. Le sujet, ainsi délimité, conduit à n'évoquer, pour l'essentiel, que les seuls détenteurs de hauts revenus et les entreprises.

Pour nous, il est regrettable que l'exigence d'une plus grande justice fiscale n'ait pas été un élément suffisamment présent dans l'analyse et les conclusions de ce rapport.

Pour Force Ouvrière, il est nécessaire d'avoir une vision globale de la fiscalité, directe, indirecte et locale. Nous persistons à penser que justice fiscale et justice sociale sont étroitement liées. A cet égard, nous estimons qu'il est urgent de rééquilibrer la fiscalité pesant sur le capital et la fiscalité pesant sur le travail.

Il est regrettable que cet aspect n'ait été qu'effleuré dans le rapport.

Force est de constater que cette tendance ne fait que se renforcer. De plus, le rapport ne s'attaque pas suffisamment aux différentes possibilités légales d'échapper à l'impôt bénéficiant aux plus fortunés, qui sont aussi les mieux informés.

Force Ouvrière ne cesse de dénoncer une telle dérive inégalitaire et rappelle son attachement au principe républicain d'égalité du citoyen face à l'impôt.

Même s'il est vrai que le terme de la saisine ne portait pas essentiellement sur cet aspect des choses, le rapport ne donne pas à la fraude fiscale toute l'importance qu'un tel sujet mérite à notre sens. La complexité de la législation fiscale est, à l'évidence, un facteur d'évasion fiscale qui favorise certaines fractions de catégories aisées. Il ne saurait être question d'officialiser et de

généraliser la pratique chargée d'opacité, connue dans les pays anglo-saxons sous le terme de « ruling ».

Le développement des relations économiques internationales favorise le développement de la fraude et de l'évasion fiscale. L'ampleur de celle-ci vers les paradis fiscaux a pris une importance considérable. Nous aurions souhaité que le rapport prenne en compte toute l'ampleur de cette évasion fiscale qui menace notre système fiscal et risque de faire porter le poids des prélèvements sur un nombre de plus en plus réduit de contribuables. Nous savons bien que les salariés, actifs et retraités, dont les revenus sont connus, ne sont pas concernés par ces problèmes d'évasion fiscale. Précisons, au passage, qu'il nous paraît indispensable, pour éclairer le débat public, que l'ensemble des revenus soit mieux connu, en particulier les revenus non salariaux largement concernés par l'évasion fiscale de toute nature. Il est vrai que les pays européens se sont engagés sur un code de bonne conduite pour tenter de stopper le « moins disant fiscal ». Ces bonnes intentions sont louables mais leur application demeure difficile. Au sein de l'Union européenne, Force Ouvrière est attachée au vote à l'unanimité en matière fiscale et nous notons avec satisfaction que cet aspect a été repris dans le rapport bien que la marge des Etats membres soit de plus en plus réduite en la matière.

Cependant, pour les raisons de principe évoquées plus haut, le groupe de la CGT-FO s'est abstenu sur le projet d'avis.

Groupe de la coopération

Le groupe de la coopération approuve les propositions faites par le rapporteur de simplification et de meilleure efficacité de la réglementation fiscale, conditions nécessaires à une place attractive de la France sur ce point. Des procédures de dialogue devraient être instaurées de façon systématique avec l'administration fiscale permettant ainsi aux entreprises de mettre en place une prévention en amont des risques fiscaux dans un environnement de plus en plus complexe et dans lequel, elles sont conduites de plus en plus souvent à réaliser des opérations internationales.

Par ailleurs, le groupe de la coopération souligne que cette simplification fiscale doit s'accompagner d'un allègement de la pression fiscale pour tous et non de son accroissement, qui ne conduirait qu'à une pénalisation de la politique d'investissement des entreprises et de la consommation des ménages, moteur de croissance.

Concernant la fiscalité locale et précisément les exonérations de la taxe professionnelle, le groupe de la coopération souhaite que toutes modifications d'exonération ne se fasse qu'après un examen attentif des spécificités et contraintes des secteurs d'activités et formes d'entreprises.

Enfin, les efforts de convergence des politiques fiscales des différents Etats-membres ne doivent pas être relâchés mais au contraire, soutenus et accélérés, à la veille de l'introduction de l'Euro.

En effet, une concurrence excessive entre les divers Etats-membres sur ce dossier mettrait inévitablement à mal la construction européenne et irait à

l'inverse des décisions prises aux conseils Ecofin, de septembre et décembre 1997, décisions qui doivent impérativement être mises en oeuvre.

Groupe des Départements, Territoires et Collectivités à statut particulier d'Outre-Mer

Le groupe de l'outre-mer apprécie le travail effectué s'agissant de l'inventaire des fiscalités européennes ou des propositions de méthodes. Le projet d'avis rappelle à juste titre que la fiscalité directe en France s'est progressivement alourdie et appelle une indispensable réforme de la taxe professionnelle.

Chacun des systèmes fiscaux nationaux, à l'échelle européenne, reflète l'état d'une société, d'une culture et d'une histoire. Il convient de prendre les mesures nécessaires à l'amélioration de la position concurrentielle de la fiscalité française, mais aussi d'affirmer la position française au sein de l'Union et de l'OCDE afin d'améliorer la marge de manoeuvre du gouvernement et de promouvoir une conception moderne de la construction européenne.

Il est constaté la volonté de tenir compte des écarts de développement entre les régions, et notamment celle de l'outre-mer, conformément à l'article 299-2 du projet de traité d'Amsterdam, qui reconnaît le caractère spécifique des régions ultrapériphériques. Ces régions se caractérisent par une très forte croissance démographique et un chômage structurel alarmant aggravé par l'arrivée de l'euro et l'agressivité croissante de la concurrence internationale.

Outre-mer la scolarisation et la formation posent d'importants problèmes. Reste à savoir quelle formation donner, pour quel avenir.

Le PIB reste largement exogène outre-mer, et se compose surtout d'une part importante de biens et de services produits grâce à des ressources financières apportées de l'extérieur. Cette faiblesse des secteurs productifs a conduit le gouvernement à élaborer une réforme de statut de ces Régions outre-mer. A cet effet, une loi d'orientation sur le développement économique et social des DOM et St-Pierre et Miquelon, a été annoncée. Le Conseil économique et social se devrait de la connaître et de formuler un avis autorisé.

Les DOM bénéficient de dispositions dérogatoires à la réglementation fiscale. Affirmer la position française au sein de l'Union européenne c'est reconnaître l'existence de régimes fiscaux marqués par l'histoire de la départementalisation de 1946. Ces spécificités proviennent d'une intégration sans mise en place immédiate de mesures de rattrapage et d'une configuration singulière de ces territoires rendant impossible l'application des mesures législatives ou réglementaires. La fiscalité de la consommation fait parfois coexister une TVA et l'octroi de mer dont les barèmes sont fixés par les Conseils régionaux et dont le produit est affecté en totalité aux communes aux Antilles, mais à 65 % seulement en Guyane. Le reste allant au département.

En ce qui concerne la défiscalisation de l'investissement, il s'agit d'augmenter les ressources de financement et d'en diminuer les coûts. La modification de la loi de finances 1998 fut regrettable, il reste à espérer que le

dispositif relatif à la défiscalisation prévu dans la loi de finance 1999 reste conforme.

Groupe des entreprises privées

Le groupe des entreprises privées se réjouit que le Conseil économique et social consacre un rapport et le présent projet d'avis au thème de la compétitivité fiscale de la France dans le cadre de l'Union économique et monétaire.

Les charges collectives en France excèdent en effet de 5 points de PIB la moyenne de la zone Euro, soit plus de 400 milliards prélevés chaque année sur l'économie productive. Alors que la plupart de nos concurrents européens baissent leurs taux de prélèvement et que la pression fiscale ne cesse de s'alourdir en France, nous en sommes à discuter d'une répartition la plus appropriée de la pression fiscale, avec comme seul souci de rendre les transferts le moins douloureux possible.

L'Union monétaire et la mondialisation imposent de revenir au plus vite sur une exception française qui nous coûte cher en croissance et en emplois. C'est bien la perspective du rapporteur dans son projet d'avis.

S'agissant des prélèvements sur les entreprises, le système français est dissuasif, du fait pour une bonne part d'un niveau de cotisations employeur le plus élevé, mais aussi notamment d'un taux d'IS parmi les plus hauts d'Europe. La France fait figure d'exception sur le principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices, que le rapporteur propose à juste titre de revoir, qui n'empêche pas l'administration fiscale de pratiquer une sorte de « consolidation sauvage » des résultats, dans le cadre d'un « processus sanction » au terme de l'article 209 B.

Il faut en revanche saluer la décision du Gouvernement d'engager enfin la réforme de la taxe professionnelle. Pour autant, il ne peut s'agir que d'une première étape vers la disparition pure et simple de cet impôt, si l'on veut favoriser la reprise de l'investissement, la création d'emplois, et donc l'attractivité de notre territoire sur laquelle insiste très justement le projet d'avis. Ce qui pose la question d'une refonte d'ensemble de la fiscalité locale.

Seule une convergence vers le bas pourra avoir des effets positifs sur la compétitivité de l'Union européenne où les prélèvements obligatoires sont déjà plus lourds que ceux des autres grandes zones concurrentes. Par ailleurs, la proposition du rapporteur de rendre l'ensemble du dispositif de décision en matière fiscale, tant au plan national qu'international plus transparent requiert notre soutien le plus complet.

Par ailleurs, notre système fiscal ne fait que très faiblement appel à la critique positive d'une population qui pourtant va devoir le cautionner, l'appliquer, le respecter. Ceci oblige à revoir le processus d'élaboration des normes. Une participation effective des acteurs économiques à l'évaluation, voire à la définition de la règle, apparaît tout à fait importante.

En définitive, le projet d'avis met bien en évidence la nécessité d'une refonte rapide et radicale de notre système fiscal, fondé sur quelques principes : une fiscalité compétitive, simple, économiquement neutre, favorable à l'initiative

et stable. C'est bien ce dont ont besoin les entreprises françaises pour renforcer leur place dans la compétition européenne et mondiale.

Pour autant, il n'évoque qu'un aspect de la question d'ensemble de la « mise en compétitivité » de notre système de prélèvements fiscaux et sociaux dont la baisse du montant global s'avère indispensable. Celle-ci ne pourra être engagée de façon crédible que pour autant qu'elle sera gagée par une réduction significative des dépenses collectives.

Groupe des Entreprises publiques

Notre groupe approuve, dans leur ensemble, les orientations du rapport sur « *la fiscalité directe et la compétition européenne* ».

Nous pensons que la transparence des prix, des coûts et de l'ensemble des flux financiers, que la mise en place de la monnaie unique va induire, rend plus nécessaire encore de voir respecter ou établir une compatibilité, voire ensuite une convergence dans les systèmes fiscaux. Cela sous peine d'encourager une concurrence fiscale engendrant une mobilité artificielle des entreprises, des délocalisations brutales et dommageables à l'équilibre de certaines régions, voire l'expatriation de compétences, de talents, de centres de décisions, tous mouvements de nature à affecter en outre la compétitivité globale de l'Europe dans le monde.

Il est également essentiel de concilier la compétitivité fiscale de l'Europe et l'acceptation démocratique de l'impôt par les citoyens.

Par ailleurs, il est clair que la compétitivité du système fiscal français ne relève pas de la seule harmonisation des fiscalités directes mais d'une action sur l'ensemble des prélèvements obligatoires, dont le niveau global est plus élevé en France que chez beaucoup de ses voisins européens.

Le groupe souhaite voir donner à nos partenaires européens - mais aussi à nos concurrents non européens - un signal fort, soulignant la volonté de la France de stabiliser puis de coordonner l'évolution parallèle des systèmes d'impôts directs et de contribuer à faire respecter les conditions de concurrence fiscale internationale acceptables, fondées sur une réciprocité.

Nous adhérons pleinement à l'orientation selon laquelle une réforme profonde de la fiscalité française n'est possible que dans le contexte d'une baisse durable de la pression fiscale globale, qu'il convient de réaliser rapidement.

Au delà des mesures techniques proposées que nous approuvons, nous souhaitons insister sur la nécessité, de stabiliser à moyen terme les « règles du jeu » en la matière, à l'évaluation périodique et transparente de la réglementation fiscale en France et de porter une très grande attention à une politique de l'épargne dont dépendront de plus en plus l'avenir de la Place de Paris, de nos institutions financières et des emplois de plus en plus nombreux que l'évolution des marchés est susceptible d'y créer à l'avenir.

Il faut créer en Europe une situation de transparence mutuelle, de non agression et rapidement de coopération et de coordination en matière de fiscalité, dans le respect de la souveraineté bien comprise de chaque Etat.

Le groupe des entreprises publiques a voté l'avis.

Groupe de la FEN

L'avis ne développe qu'un aspect, certes important, mais réducteur de la question plus générale de la fiscalité par rapport à l'Union européenne. Il est difficile en effet, au vu des inégalités de toutes sortes qui se sont développées partout en Europe, de n'examiner que ce qui concerne la « compétition » sans envisager conjointement les aspects d'équité sociale liés à la fiscalité qui sont, en France, des principes constitutionnels. Par ailleurs, la fiscalité indirecte, notamment les taux de TVA, n'est pas neutre vis à vis des échanges intra-européens, surtout dans la perspective de l'euro.

Aborder la question sous l'angle de la compétition revient aussi à privilégier la concurrence entre les Etats-membres par rapport à la coopération entre eux. A cet égard, un éventuel accord bilatéral France-Allemagne paraît restrictif, la question de la fiscalité réclamant au contraire un large consensus, eu égard notamment aux spécificités nationales. Cet aspect revêt d'autant plus d'importance si la règle de vote européen à l'unanimité est maintenue en matière fiscale.

Par ailleurs, le groupe FEN-UNSA appuie la nécessité de procéder à l'évaluation des systèmes d'imposition existants mais il aurait souhaité aussi que l'avis fasse davantage ressortir la complexité des systèmes actuels et les difficultés d'interprétation qui en découlent. Un effort de simplification doit être impérativement mené. Ces obstacles sont encore aggravés par le fait de législations en perpétuel changement, ce qui limite la mise en œuvre d'une loi de programmation fiscale.

Au plan européen, la lutte contre la concurrence déloyale passe par une intensification des échanges entre administrations et fonctionnaires fiscaux des différents pays. En ce sens, le programme « *FISCALIS 1998-2002* » financé par la Commission européenne doit être poursuivi et développé. Une certaine "harmonisation fiscale", dont il faudrait préciser le contenu, est nécessaire pour encadrer la concurrence, mais il convient aussi de définir des procédures, des méthodes de contrôle, etc.

Globalement, le groupe FEN-UNSA estime que l'attractivité des territoires pour assurer le développement économique, enjeu sous-jacent que soulève l'avis, n'est pas du seul ressort de la fiscalité, mais implique aussi la mise en œuvre de politiques structurelles dans toutes les dimensions, y compris sociales, touchant à la compétitivité. Cependant, on ne peut ignorer les impératifs d'une situation sociale dégradée qui impose, tant en matière économique que fiscale, d'analyser l'utilisation de tous les instruments à l'aune de leur impact social. Privilégier la compétition revient à reconnaître aux seuls mécanismes de marché la capacité de créer les conditions d'un développement harmonieux. Pour le groupe FEN-UNSA, le développement des inégalités suffit à montrer que cette orientation est loin d'être suffisante. Il s'est abstenu lors du vote de l'avis.

Groupe des Français établis hors de France, de l'épargne et du logement

M. Ricout : « Les systèmes fiscaux des pays européens ne sont pas comparables car ils reposent sur des modes de vie différents liés à l'histoire et aux habitudes.

Parlons de la France et de l'Allemagne. Les situations fiscales ne sont pas symétriques et il est à craindre qu'elles ne le soient jamais. Les Allemands proscrivent la rétroactivité des lois en matière fiscale, les Français non. La conséquence est qu'aucune harmonisation ne sera vraisemblablement possible sur ce critère essentiel qui est l'abattement sur les revenus pour l'imposition des particuliers.

D'autres problèmes soulevés dans le projet d'avis ne dépendent d'ailleurs ni des Allemands ni des Français : par exemple la fiscalité des revenus de l'épargne dont la solution est liée à l'exercice du droit de veto par le Luxembourg.

Depuis l'entrée en fonction du nouveau gouvernement allemand, les problèmes soulevés par ses projets de réforme fiscale font la une des journaux et les reculées gouvernementales sur les projets d'origine que vous mentionnez, à juste titre, sont de plus en plus nombreuses.

Connaissant les difficultés rencontrées en France depuis longtemps pour supprimer les niches fiscales, on est en droit de douter qu'en Allemagne on puisse en faire disparaître 78 dans les prochaines années à coups de baguettes magiques.

Pour recentrer le problème de la comparaison entre fiscalisations, il est nécessaire d'aller en amont, c'est-à-dire à la constitution du revenu ou du bénéfice. Un exemple : la réglementation administrative allemande pour le fonctionnement de l'industrie de l'assurance et de la réassurance a permis aux sociétés concernées d'accumuler d'énormes bénéfices qui, chez nous, dans la même profession, étaient impossibles à constituer. La question fiscale ne se posant qu'en aval devenait, si l'on peut dire, secondaire. C'est donc la constitution des revenus, qui a au moins autant d'importance que le problème fiscal, qui devrait faire l'objet d'un examen préalable, ce qui nous amènerait trop loin.

Enfin, même si nous supposons la réduction de la fiscalité directe accomplie en Allemagne, il faudrait compenser le manque à gagner qui en résulterait pour le budget allemand par des augmentations ou créations d'impôts indirects. Les premières tentatives dans ce sens, influencées par les Verts, ont échoué.

Nous formulons les mêmes vœux que vous, car une harmonisation fiscale européenne, qui se limiterait ne serait-ce qu'aux points essentiels, présuppose un accord fondamental entre la France et l'Allemagne.

Vous excuserez cependant le scepticisme d'un Français qui se trouve être un contribuable allemand, je suis simplement un optimiste qui sait.

Je voterai le projet d'avis.

Groupe de la mutualité

Lever l'impôt est une prérogative essentielle de l'Etat-nation. Dans le contexte actuel, avec la mise en place de la Monnaie Unique, il apparaît de plus en plus évident, même si l'on n'ose le dire, que l'Europe se constitue comme une Entité. Aussi, toutes les prérogatives de puissance publique des différentes États composant l'Union européenne, vont-elles devoir être examinées dans une perspective d'unification progressive de ces États : un tel sujet relève donc d'un examen au fond, et de l'établissement d'un calendrier de mise en oeuvre.

Le groupe de la mutualité observe qu'il s'agit là d'une révolution complète, qui est déjà engagée dans la vie des européens et dans tous les rouages de la vie sociale. C'est pourquoi le thème choisi lui semble doublement réducteur, d'une part, du fait de l'examen de la seule fiscalité directe, puisqu'aussi bien la compétition économique doit s'examiner en prenant en compte tous les facteurs de charge : fiscalité indirecte et fiscalité locale notamment. D'autre part, sur le deuxième terme, celui de la compétition européenne, car s'il est vrai que l'optimisation fiscale est un objectif prioritaire du monde économique, la fiscalité n'en a pas moins pour fondement la collectivisation d'un certain nombre de dépenses que l'individu ne peut - ni ne doit - assurer seul. C'est à partir de cette justification que devrait avoir été engagée une réflexion d'ensemble sur la fiscalité française, en tenant compte des contraintes imposées par le traité de Maastricht qui réduit les marges de manoeuvre de tout réaménagement de la fiscalité, et que l'on décline trop souvent sur le seul dogme d'une baisse de la pression fiscale. Le groupe de la mutualité constate qu'un tel sujet conduit à une contradiction qui consiste, dans le domaine de la fiscalité locale, à souhaiter à la fois l'utilisation du levier fiscal pour poursuivre une politique active de développement du territoire, mais en même temps à estimer nécessaire qu'un pacte de non agression fiscale conduise à mettre fin aux régimes fiscaux dérogatoires destinés à attirer des non-résidents ! La résolution d'une telle contradiction n'est-elle pas la création d'un droit fiscal européen unique, ou plus exactement harmonisé, conduisant à une conception elle aussi harmonisée du développement européen du territoire, elle-même facteur d'une intégration politique?

La problématique retenue - de compétition voire de dumping fiscal - suppose logiquement, comme l'exprime l'avis, un contexte de baisse de la fiscalité. Mais n'est-ce pas d'emblée un aveu d'échec pour une souhaitable politique d'harmonisation, compatible avec un niveau élevé de services publics et de solidarité ?

Malgré ces faiblesses inhérentes au contenu de la saisine lui-même, dont on peut néanmoins comprendre qu'elles soient motivées par le souci d'affiner une méthodologie pour permettre à la France de mieux négocier les alignements européens, le groupe de la mutualité approuve certaines pistes ouvertes par ce rapport et principalement les principes qui y sont présentés :

- le principe de la non rétroactivité et de la stabilité dans le temps qui permet aux entreprises de considérer le futur avec moins d'incertitude

et la généralisation du « *ruling* », si telle est en effet la tendance européenne ;

- le souci d'améliorer la transparence, qu'il s'agisse de la programmation des mesures fiscales dans un cadre pluriannuel, de la mise en place d'un processus de consultation des milieux concernés par les changements de la législation fiscale, d'une meilleure évaluation des mesures de la politique fiscale, du souhait que la transparence s'exerce aussi dans la comptabilité patrimoniale de l'Etat, afin d'offrir à tous les citoyens une vision plus claire du budget de l'Etat, de son utilisation et de l'évolution du patrimoine national ;
- une limitation, enfin, du principe de la territorialité de l'impôt, qui implique une application plus large de la « mondialisation » des bénéfices, proposition qui constitue d'ailleurs un argument en faveur de l'élaboration d'un droit fiscal au moins européen, dans la mesure toutefois où de telles dispositions n'encourageraient pas l'évasion fiscale.

Pour ces raisons, le groupe de la mutualité s'est abstenu.

Groupe des personnalités qualifiées

M. Chaton : « Les projets qui nous sont soumis mécontentent :

- les propriétaires et les actionnaires lorsqu'ils apprendront que le Conseil économique et social affirme qu'avant l'institution de la CSG : « la moitié des revenus de la propriété ne subissait aucun prélèvement fiscal ou social, l'autre moitié n'y contribuant que faiblement » alors que certains d'entre eux subissent des prélèvements fiscaux et sociaux supérieurs à leurs revenus ce qui a pour conséquence inéluctable l'évasion fiscale.

Le rapport sur le patrimoine du Conseil des impôts constate que la France est l'un des pays où le patrimoine est le plus imposé. Cette fiscalité du patrimoine se caractérise par une quadruple imposition : sur la détention, sur la transmission, sur les successions et sur les revenus. Cette affirmation sur la fiscalité des revenus de propriété traduit une méconnaissance totale de la réalité de l'imposition du patrimoine. La surimposition du patrimoine favorise le maintien sur notre économie des fonds de pension étrangers qui détiennent plus de 40% du CAC 40.

- Les contribuables, car nous minimisons le poids de la pression fiscale en affirmant que la fiscalité française des personnes n'est pas spécifiquement perçue comme lourde et en annexant des données incomplètes. L'harmonisation en matière de rétroactivité et de dépenses publiques n'est pas préconisée.

Le projet d'avis est très favorable à la suppression de la concurrence fiscale dite dommageable. Or, elle ne l'est pas quand elle est saine, contrairement au poids excessif des dépenses publiques et de la fiscalité.

Pour réussir une harmonisation fiscale favorable à l'économie et aux contribuables, il est indispensable d'harmoniser, en priorité, les dépenses publiques françaises avec celles des autres pays européens. La compétition

fiscale doit subsister, une saine compétition fiscale ne pouvant être que profitable à l'économie et aux contribuables. »

M. Giscard d'Estaing : « Rappelons que la fiscalité est du ressort de notre souveraineté nationale et qu'il ne saurait être question que des autorités européennes interviennent dans les choix français.

En ce qui concerne les impôts directs, notre préoccupation majeure doit concerner le mouvement des hommes et des femmes et celui des capitaux. Nous entrons dans une nouvelle ère, celle de la concurrence fiscale, et nous sommes les plus mal placés d'Europe. Nous devons y réagir. Votre proposition d'un pacte de non-agression me semble difficilement applicable et votre allusion à la charge trop lourde de notre fiscalité directe n'est pas assez forte.

Vous semblez ignorer que nos prélèvements, qui atteignent des niveaux records de charges correspondant à la moitié de notre PNB, ont des conséquences graves sur nos activités créatrices de richesses et d'emplois : démotivation des entrepreneurs, voire leur émigration et le détournement dangereux d'investissements nationaux et internationaux. Nous en percevons déjà d'inquiétants indices, ce mouvement risque hélas de s'amplifier.

La première mesure que l'on prend face à la concurrence est la réduction des « frais généraux » ici ceux de l'Etat et de son administration. Vous n'y faites pratiquement pas allusion. Pourtant il existe un consensus théorique sur cet aspect, qui semble bien difficile à mettre en oeuvre ; l'allègement des charges et donc de l'impôt est la première condition à notre compétitivité européenne.

Malgré ces réserves, j'approuverai votre projet d'avis. »

Groupe des professions libérales

Vingt quatre jours avant l'entrée en vigueur de l'euro, le débat sur la fiscalité directe entre les Etats-membres de l'Union européenne prend une importance capitale. La fiscalité indirecte ne constituant plus aujourd'hui un enjeu déterminant dans la compétition fiscale, c'est la fiscalité directe qui devient un facteur essentiel de compétitivité entre les Etats-membres pour attirer les investissements et l'emploi. Il appartient à notre pays d'émettre un signal fort en direction de nos partenaires pour fixer des règles du jeu qui définissent des conditions fiscales compatibles avec une concurrence loyale et favorables à la compétitivité de l'espace européen.

La question se pose de savoir comment améliorer la compétitivité fiscale de la France en l'adaptant le plus rapidement possible à son environnement européen mais aussi vis à vis des membres de l'OCDE sans lui faire perdre son identité. Les réformes en cours ou annoncées chez nos principaux partenaires soulignent la nécessité pour notre pays d'orienter notre système fiscal dans le sens d'une meilleure équité, d'une plus grande efficacité et d'une compétitivité renforcée. En matière de fiscalité des personnes, un système comportant une base imposable aussi large que possible combinée avec un allègement et une simplification du barème apparaît plus satisfaisant au plan de l'équité et de l'efficacité. Dans le domaine de la fiscalité des entreprises, le contexte actuel de la mondialisation et d'accroissement continu des échanges internationaux devrait

conduire à abandonner le principe actuel de territorialité de l'impôt sur les sociétés au profit du concept d'imposition sur les bénéfices mondiaux. Une autre proposition consisterait, sans pour autant risquer de créer un marché de transfert de déficits, à assouplir les règles relatives au droit au report des déficits en cas de changement d'activité d'une entreprise, en réservant les cas d'abus ou de fraudes manifestes.

L'efficacité commande également, aujourd'hui, d'améliorer voire de créer, des instruments d'évaluation conçus comme aide à la prise de décisions publiques. A cet égard, il serait possible de tirer les leçons, en France, de la pratique des « consultative papers » utilisés par l'administration fiscale britannique. Il s'agit d'un processus de consultation des milieux concernés par les changements projetés. On pourrait aussi généraliser la pratique du *rescrit* (ruling). De manière générale, le débat fiscal aurait tout à gagner à se baser sur plus d'informations publiques et de transparence. Cette volonté de transparence doit s'appuyer sur une meilleure connaissance du patrimoine et des engagements de l'Etat. Un dispositif indépendant de consultation et d'évaluation devrait permettre l'adoption d'une législation fiscale plus simple associée à une réduction de la pression fiscale.

Si la compétition fiscale internationale n'est pas en principe condamnable, sa logique propre se révèle dangereuse si, se traduisant par des surenchères, elle aboutit à priver les Etats de la possibilité de financer les biens publics ou à surtaxer certains revenus en exonérant d'autres. La compétition fiscale suppose donc d'être organisée par la coopération internationale. Aussi, dans le prolongement du code de conduite accepté par les Etats-membres de l'Union européenne, la France doit défendre une position très claire en matière d'amélioration et de coordination des politiques fiscales. Le groupe des professions libérales soutient la proposition de conclure « un pacte de non-agression et de coopération fiscales » entre les Etats-membres de l'Union européenne afin d'éviter certaines formes de concurrence fiscale dommageables. Il ne s'agit pas d'harmoniser les différentes politiques fiscales européennes mais de parvenir à un équilibre entre souveraineté nationale et coordination européenne. Le groupe a émis un vote positif sur l'ensemble de l'avis.

Groupe de l'UNAF

Faisant suite au Code de conduite sur la compétition fiscale, et intervenant dans un contexte de mondialisation et de globalisation de l'économie, l'avis sur *la fiscalité directe et la compétition européenne* arrive à un moment-clé : celui de l'introduction de la monnaie unique.

La fiscalité pesant directement sur les conditions de vie et sur les revenus des familles, l'UNAF s'est attachée à faire valoir quelques grands principes, tels l'égalité de tous devant les prélèvements obligatoires à faculté contributive égale, une taxation identique de tous les revenus et des revenus de tous, l'équilibre entre les différentes formes de prélèvement (régulation entre prélèvements d'Etat et prélèvements territoriaux).

Le groupe de l'UNAF souscrit aux propositions de l'avis, en particulier sur l'égalité des citoyens devant l'impôt, une plus grande justice sociale, la suppression des avantages fiscaux n'ayant pas de justification économique ou sociale, la lutte contre l'évasion fiscale. Il insiste sur les points suivants :

- **L'impôt sur le revenu** est l'impôt le plus juste. Il doit être assis sur « *tous les revenus et les revenus de tous* ». L'UNAF est favorable à l'élargissement de la base d'imposition, en contrepartie d'un allègement des fiscalités indirecte et locale pesant sur les familles. Instrument de cohésion, la fiscalité directe est « l'impôt de citoyenneté » par excellence. L'UNAF souhaite que les familles participent aux dépenses publiques en fonction de la capacité contributive de chacun. Elle note par ailleurs l'imperfection du mécanisme de la décote, dont les modalités actuelles lèsent les ménages avec enfants.
- **Les impôts sur la consommation** frappent durement les familles qui sont, par définition, pluriconsommatrices. L'UNAF reste très attentive aux impôts pesant sur la consommation. Elle demande que les « écotaxes » qui pourraient voir le jour n'alourdissent pas les charges qui pèsent sur les familles, mais qu'elles soient compensées par un allègement d'autres prélèvements.
- **La situation démographique de l'Europe** la conduit vers un vieillissement inéluctable. Or, l'Union européenne n'a pas de politique familiale. Seule une politique plus ouverte sur la jeunesse peut contribuer à atténuer le poids du vieillissement. L'harmonisation fiscale européenne ne doit pas porter une quelconque atteinte aux dispositions qui rétablissent l'égalité devant l'impôt des ménages avec et sans enfants.

- **La mise en oeuvre de l'euro** ne peut qu'inciter à l'harmonisation des politiques fiscales. En effet, la création de l'Union européenne aura des incidences sur la fiscalité, tant sur le niveau (prélèvements obligatoires), que sur une harmonisation nécessaire.

Le groupe de l'UNAF remercie le rapporteur d'avoir conduit ce nécessaire travail d'analyse et de propositions. Partageant globalement les orientations de l'avis, il s'est prononcé positivement sur ce texte.

RAPPORT

**présenté au nom de la section des Finances
par M. Edouard SALUSTRO, rapporteur**

INTRODUCTION

A l'occasion du débat sur le projet d'avis présenté par M. Prate sur la maîtrise de l'endettement public, le Conseil a eu l'occasion de se prononcer sur la nécessité de redéfinir la politique budgétaire française, de façon à retrouver des marges de manœuvres perdues en raison de l'endettement excessif de l'Etat. Parmi les solutions envisagées alors¹, la refonte de la fiscalité était l'une des voies privilégiées pour concilier maîtrise des déficits et des prélèvements obligatoires.

Mais, plus largement, la réflexion sur les prélèvements obligatoires, qui a intéressé le Conseil économique et social depuis plusieurs années (Cf rapport de M. Lallement sur « *Les prélèvements sur les entreprises en France et dans la Communauté Européenne* », 27 février 1991) se fonde aujourd'hui sur deux constats principaux.

Le poids des prélèvements obligatoires est en France l'un des plus élevés de l'Union européenne².

Fig. 1 : Part des principaux prélèvements obligatoires dans le PIB (1997)

Pays	Impôts sur le revenu	Impôts sur le bénéfice des sociétés	Sécurité sociale	Impôts sur les salaires à la charge des employeurs	Impôts sur le patrimoine	Impôts sur les biens et les services	Autres	Total
France	6,8	2,1	19,2	1,0	2,5	12,6	1,9	46,1
Allemagne	8,7	1,8	15,6	-	1,0	10,4	-	37,5
Espagne	7,9	2,6	12,4	-	2,0	10,2	0,1	35,3
Italie	13,4	2,9	15,1	0,1	2,3	11,2	-	44,9
Pays-Bas	6,8	4,6	17,7	-	2,0	12,2	0,2	43,4
Royaume-Uni (1)	9,1	4,0	6,0	-	3,8	12,4	-	35,3
Moyenne UE 15 (1)	11,3	3,1	12,2	0,4	1,8	13,0	0,2	42,4
Ensemble OCDE (1)	10,4	3,1	9,8	0,3	1,9	12,0	0,3	37,7

(1)- Chiffres 1996 (1997 non disponibles).

Source : Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1997.

¹ Rapport du Conseil Economique et Social présenté par M. Alain Prate au nom de la Section des Finances le 28 février 1996, : « *C'est en restituant une certaine souplesse aux budgets de l'Etat et des collectivités locales que l'on pourrait disposer des marges nécessaires pour opérer de profondes réformes fiscales, sans que la nécessité d'accroître le rendement des impôts les rende plus difficiles et moins bien supportées* ».

² Les statistiques de l'OCDE ont servi de base à l'examen du niveau des prélèvements obligatoires dans l'Union européenne. Les comparaisons réalisées par l'OCDE sont établies en pourcentage du PIB : cette mesure n'est sans doute pas la meilleure, mais elle a l'avantage de reposer sur un traitement systématique et relativement normalisé des données nationales. De manière générale, la variété des acceptions possibles du taux de prélèvements obligatoires devrait inciter à utiliser cet indicateur avec précaution, et à ne pas lui donner une signification qu'il ne présente que partiellement. Le montant des prélèvements obligatoires rapporté au PIB ne constitue un indicateur incontestable ni du niveau d'intervention de l'Etat dans l'économie, ni du niveau des transferts à caractère obligatoire opérés par le secteur privé au bénéfice du secteur public. Des facteurs institutionnels comme le mode de financement de la protection sociale jouent un rôle déterminant : les prélèvements « obligatoires » sont d'autant plus élevés que la protection sociale des ménages est assurée par un système public de type « sécurité sociale » et que le niveau des prestations offertes par ces régimes est lui-même élevé. Enfin, la mesure des prélèvements obligatoires ignore l'économie souterraine qui peut cependant atteindre une part non négligeable du produit national (Voir pour plus de détails les rapports annuels du Conseil des Impôts et les rapports du Conseil national de l'information statistique).

Il y a donc nécessité de maîtriser ce ratio, à la fois pour ne pas décourager les initiatives des contribuables, particuliers ou entreprises, et pour ne pas pénaliser davantage l'économie française dans la compétition européenne. De plus, la baisse durable de l'inflation rend très sensible le poids des prélèvements obligatoires.

La structure des prélèvements obligatoires est également un des handicaps de notre économie. La création de la contribution sociale généralisée (CSG.) a constitué depuis près de deux décennies la seule réforme de la fiscalité directe en France. Pour autant, cette mutation importante n'épuise pas le sujet de la redéfinition des prélèvements obligatoires, pour ce qui concerne la répartition entre cotisations sociales et prélèvements fiscaux, et des fondements du système fiscal.

Pour s'en tenir au texte de la saisine, ce rapport se limite à l'étude de la fiscalité directe.

Le passage à la monnaie unique européenne va supprimer l'un des obstacles les plus gênants à la libre circulation des personnes et des biens. Dès lors, l'argument fiscal va exercer un attrait puissant sur la mobilité des capitaux et des travailleurs au sein de l'Union. Si la fiscalité indirecte, notamment la taxe sur la valeur ajoutée, a progressé vers l'harmonisation, la fiscalité directe n'a fait l'objet jusqu'à présent que de déclarations d'intention qui n'ont pas encore abouti à des prises de décision des partenaires européens.

Or, la mobilité accrue du capital et du travail va créer une pression à l'harmonisation en matière de fiscalité du revenu, du patrimoine et des sociétés.

Une réforme de la fiscalité directe devient par conséquent d'une brûlante actualité. Il serait illusoire de la ramener à un simple allègement de la pression fiscale. En fait, l'argument souvent avancé de la nécessité d'une baisse des prélèvements pour faire accepter une réforme de fond de la fiscalité est discutable. L'enjeu réel semble inverse : la baisse des prélèvements ne peut passer que par des changements structurels, à défaut desquels un retournement de conjoncture peut anéantir l'effort réalisé.

C'est précisément la situation qu'a connue la France à partir du milieu des années 1980. La politique de diminution du taux marginal d'imposition, tant pour les particuliers que pour les entreprises, sans toucher à la structure de la fiscalité directe, a bénéficié d'une conjoncture favorable. Le retournement économique et financier du début des années 1990 a en quelque sorte « piégé » la fiscalité directe, conduisant, depuis 1995, à une remontée des taux et au retour au *statu quo ante*.

La nécessité d'une redéfinition des fondements de la fiscalité directe, reconnue par les pouvoirs publics, passe par plusieurs étapes. Il s'agit tout d'abord, à la lumière des réformes fiscales en cours en Europe, des projets et des intentions proclamées au niveau de l'Union, de mettre en exergue les lacunes de notre système fiscal direct (première partie). Cet état des lieux, ainsi que l'appréciation des contraintes externes (la délocalisation fiscale) ou internes (la tradition fiscale française) qui conditionnent la réussite d'une réforme fiscale de grande ampleur (deuxième partie), aboutiront, non pas à des propositions fiscales

particulières, mais plutôt au recensement des conditions de mise en œuvre d'une réforme de la fiscalité directe qui puisse, tout à la fois, être crédible vis-à-vis de nos partenaires économiques et permettre une meilleure connaissance possible de l'environnement fiscal de la France. Notre pays serait alors en mesure d'obtenir la définition de règles de concurrence plus loyales au niveau européen, ce qui lui permettrait d'envisager une réforme fiscale réaliste et efficace.

TITRE I

**L'ÉVOLUTION DES FISCALITÉS
EUROPÉENNES IMPOSE UNE REFONTE
DE NOTRE SYSTÈME FISCAL**

Le rappel de la structure des prélèvements obligatoires en France et dans l'Union européenne est tout d'abord indispensable. Il illustre la spécificité française, par rapport à la moyenne de l'Union européenne, du poids respectif des différents impôts.

Fig. 2 : Le poids relatif des différents impôts en Europe

	France (1990)	France (1997)	Moyenne UE 15 (1996)
Impôts sur le revenu	11,9 %	14,8 %	27,2 %
Impôts sur le bénéfice des sociétés	5,3 %	4,5 %	7,5 %
Sécurité sociale	44,1 %	41,6 %	28,9 %
Impôts sur le patrimoine	5,2 %	5,5 %	4,2 %
Impôts sur les biens et services	28,4 %	27,2 %	30,8 %
Autres, y compris taxe professionnelle	5,1 %	6,4 %	1,4 %
Total	100,0 %	100,0 %	100,0 %

Source : Statistiques de l'OCDE, (annexe 1).

NB : Cette comparaison est amenée à évoluer en 1998, avec la substitution de 4,1 points de CSG à 4,75 points d'assurance-maladie, d'où un transfert des prélèvements de Sécurité sociale vers les impôts sur le revenu. Mais ces données ne seront disponibles qu'en 1999.

CHAPITRE I

LES RÉFORMES FISCALES DANS LES PAYS DE L'UNION EUROPÉENNE

La plupart de nos partenaires européens ont décidé d'entamer, pour certains depuis les années 1980, des réformes fiscales importantes. Celles-ci obligent la France à s'interroger sur la pertinence de sa propre structure fiscale qui, dans l'attente de l'aboutissement des tentatives de coordination à l'échelle de l'Union, peut la pénaliser dans ses relations économiques, à l'intérieur comme à l'extérieur de l'Europe.

I - UN MOUVEMENT QUI AFFECTE LES PRINCIPAUX PARTENAIRES DE LA FRANCE

Nos partenaires économiques de premier plan au sein de l'Union ont des systèmes fiscaux encore marqués par de fortes spécificités nationales, tant il est vrai que l'organisation fiscale est, pour chaque Etat, un moyen d'expression privilégié de sa souveraineté et de ses traditions politiques et sociales.

Malgré ces divergences de fond, un mouvement convergent se dessine. Issu de la prise de conscience de la concurrence fiscale au sein de l'Union, ainsi que de la volonté de diminuer les prélèvements obligatoires, il a conduit nos principaux partenaires à entamer ou tout au moins, à annoncer, des réformes fiscales de très grande ampleur, touchant essentiellement la fiscalité directe.

C'est pourquoi il est important, en prélude à l'examen des tentatives en cours de coordination des politiques fiscales au niveau de l'Union, d'examiner, pour chacun des pays retenus (Grande-Bretagne, Allemagne, Pays-Bas, Italie), les fondements du système fiscal actuel, puis les choix de réforme fiscale privilégiés par chacun d'entre eux.

Cet examen porte sur la fiscalité des personnes, celle des sociétés, ainsi que sur l'impact de la fiscalité locale.

A - GRANDE-BRETAGNE : L'ABOUTISSEMENT D'UNE RÉFORME PROFONDE

La Grande-Bretagne a connu une réforme de grande ampleur entamée au début des années 1980 :

Fig. 3 : Le poids relatif des impôts en Grande-Bretagne

	1990	1997
Impôts sur le revenu	28,5 %	25,8 %
Impôts sur le bénéfice des sociétés	10,8 %	11,2 %
Sécurité sociale	17,0 %	17,0 %
Impôts sur le patrimoine (1)	8,4 %	10,8 %
Impôts sur les biens et services	30,9 %	35,2 %
Autres	4,4 %	-
Total	100,0 %	100,0 %

(1)- Y compris la taxe d'habitation et la taxe locale des entreprises pour 9 %.

Source : Statistiques de l'OCDE, (annexe 1).

Vers la fin des années 1970, le système fiscal britannique se caractérisait par une fiscalité très sévère (voire confiscatrice) sur les revenus de l'épargne et du capital - avec un taux marginal maximal de 98% - et par une gamme de déductions et mesures mises en place dans un contexte de forte inflation, mesures destinées à atténuer les effets d'une imposition basée sur des bénéfices nominaux. En même temps, en réaction à ces taux extrêmes, une armée d'avocats et d'experts-comptables avaient imaginé des montages fiscaux créatifs et ambitieux sans motivation économique.

1979 a vu le retour au gouvernement du parti conservateur (dirigé par Margaret Thatcher) avec une politique très différente. Ses objectifs étaient multiples :

- « libérer » les entrepreneurs ;
- réduire le fardeau fiscal direct ;
- réduire les dépenses et la taille du secteur public ;
- privatiser autant que possible les industries nationalisées et même les ministères, services publics, etc. ;
- simplifier le système fiscal ;
- encourager un actionnariat populaire avec des incitations fiscales ;
- supprimer les multiples déductions et abattements et élargir l'assiette pour accompagner la réduction de taux des impôts.

Les principaux bénéficiaires de ce rééquilibrage ont été les gros contribuables (réduction progressive du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 98 % à 40 % ; allègement majeur de l'impôt sur les droits de succession ; reconnaissance de l'existence de l'inflation dans le calcul des plus-values) et les PME (réduction progressive du taux d'impôt sur les sociétés et mesures favorisant le capital risque).

1. Un système fiscal restructuré depuis quinze ans

La réforme menée dans les années 1980 a accru les différences fondamentales entre le système britannique et le système français.

1.1. 1.1. Personnes physiques : simplification et allégement de l'imposition sur le revenu

Le revenu imposable à l'*Income Tax* est la somme des revenus mondiaux catégoriels, chaque catégorie ayant ses règles propres.

Le barème d'imposition, qui s'applique au revenu global, ne comprend que trois tranches.

Fig. 4 : Barème de l'impôt sur le revenu en Grande-Bretagne

Revenu imposable	Taux
Jusqu'à 4 100 £ (6 200 écus)	20 %
Entre 4 100 et 26 100 £ (de 6 200 à 39 500 écus)	23 %
Au-delà de 26 100 £ (39 500 écus)	40 %

Source : Barème pour les revenus du 6 avril 1997 au 5 avril 1998 ; cours de l'écu au 2 février 1998 (l'écu deviendra l'euro le 1er janvier 1999).

Les époux sont imposés séparément et il n'existe pas de réduction liée à la situation familiale, hormis le cas des parents isolés et une déduction très mineure pour les couples.

Le paiement de l'impôt sur les salaires se fait par prélèvement à la source (système PAYE : *pay as you earn*) : ce système prend en compte toutes les déductions personnelles auxquelles le salarié a droit de telle sorte que, dans la plupart des cas, aucune régularisation n'est à effectuer en fin d'année. L'impôt relatif aux autres revenus est recouvré par voie de rôle.

Les plus-values réalisées par les particuliers sont déterminées selon des règles particulières puis (après une déduction « *allowance* » de 6 500 £, pour éviter les coûts de recouvrement de montants modestes) intégrées aux revenus du contribuable et soumises au barème.

1.2. 1.2. Sociétés : un impôt plus important qu'en France

Depuis la loi de finances pour 1965, les sociétés sont soumises au régime d'imposition de la *Corporation Tax* : les profits imposés sont les bénéfices ainsi que les gains en capital. Le profit imposable est calculé par catégorie de revenu, selon les règles applicables à chaque catégorie, le bénéfice global étant la somme des bénéfices cédulaires. Des charges (certains intérêts et les redevances de brevets) ne peuvent être déduites que du revenu global.

La loi britannique ne comporte pas de règle de territorialité comme la loi française ; ainsi les sociétés sont soumises à la *Corporation Tax* sur leur bénéfice mondial.

Les règles de fond de déductibilité des charges sont sensiblement identiques aux règles françaises : la dépense doit être courante (à la différence d'une dépense en capital), être engagée dans l'intérêt de l'exploitation et la déduction ne doit pas être expressément interdite par la loi.

Concernant les déductions pour amortissement des immobilisations, la loi prévoit des règles strictes permettant aux entreprises de constater les

dépréciations d'actifs. Depuis 1984 et le *Finance Act*, un taux d'amortissement de 4 % par an est obligatoire pour les bâtiments et structures industriels. En outre, les machines et équipements sont amortis à hauteur de 25 % de la valeur résiduelle globale.

Il n'est pas nécessaire d'intégrer cet amortissement dans les comptes (le résultat comptable est ajusté).

Les bénéfices distribués sont soumis à l'ACT (*Advance Corporation Tax*) qui est une avance d'impôt sur les sociétés que l'entreprise pourra récupérer si elle n'est pas redevable d'impôt sur les bénéfices ultérieurement. Cet ACT constitue un avoir fiscal pour l'actionnaire, avoir fiscal dont le fonctionnement est identique au système français.

Les déficits fiscaux peuvent être reportés en arrière sur trois ans et en avant sans limitation dans le temps, sous réserve qu'une demande de report ait été réalisée dans les six ans et que l'activité de la société reste inchangée.

1.3. 1.3. Une fiscalité locale fondée sur le prélèvement immobilier

a) Impôts locaux pesant sur les particuliers

Jusqu'en 1990, les *rates* étaient assis sur la valeur locative de l'immeuble, sur laquelle des abattements liés à la situation familiale et le revenu du contribuable venaient en diminution. Le système était proche des taxes foncières et d'habitation françaises.

De 1990 à 1993, la *poll tax* (terme péjoratif pour désigner la *Community charge*) était un impôt personnel et forfaitaire.

Depuis 1993, la *Council tax* est assise sur la valeur de l'habitation estimée au 1er avril 1991. Cette valeur locative est établie par le *Valuation Office*, dépendant de l'*Inland Revenue*.

Les immeubles sont ventilés selon leur valeur et les collectivités locales fixent ainsi la taxe pour chaque catégorie d'immeubles.

Les habitations vides, ainsi que celles occupées par des étudiants, sont en principe exonérées mais dans certains cas la collectivité locale a le droit de réclamer la taxe.

Il existe trois types de réductions : 25 % pour les personnes seules, 50 % en cas de résidence secondaire et 100 % en cas de bas revenus.

En principe, c'est la collectivité locale (commune, communauté urbaine) qui chaque année fixe le taux et qui bénéficie des produits de la *Council tax*. Puisqu'une partie importante des finances de la collectivité est fournie par l'Etat, le Trésor garde la possibilité de contrôler cette fixation.

b) Impôts locaux pesant sur les entreprises

Les entreprises restent soumises aux *rates*, impôts assis sur la valeur locative des immeubles. En 1990 a eu lieu une réévaluation générale des bases.

Le taux est uniforme pour toutes les entreprises, ce qui évite les distorsions.

Il n'existe pas de taxe professionnelle.

2. L'alternance politique n'a pas modifié les orientations fiscales

2.1. 2.1. Fiscalité personnelle

La réduction de la pression fiscale sur les revenus des personnes a été particulièrement nette : 13,5 % du PIB en 1975, 9,4 % en 1994. Dans le même temps, le poids des cotisations sociales n'a pas sensiblement évolué. Ainsi la part des prélèvements proportionnels a augmenté au détriment des prélèvements progressifs. La taxation est modérée avec peu d'abattements (environ 70 % des ménages payent l'impôt sur le revenu).

Par ailleurs, dans le but de relancer l'investissement dans les PME, la loi de finances pour 1994-1995 exonère les plus-values lorsqu'elles sont investies en actions non cotées.

2.2. 2.2. Fiscalité des entreprises

En 1994, a été institué un régime propre aux « quartiers généraux » (*International Headquarters Companies*), destiné à attirer les capitaux étrangers en exonérant d'ACT les redistributions de dividendes de source étrangère réalisées par une telle société. Contrairement à ce que son nom indique, ce régime est ouvert à toute société résidente, quelle que soit son activité, dès lors que son capital est détenu à plus de 80 % par des non-résidents.

Le taux plein de l'impôt sur les sociétés a été réduit de 33 % en 1991 (25 % pour les petites entreprises) à 30%, pour les bénéfices réalisés à compter du 1er avril 1999 (20 % pour les PME).

2.3. 2.3. Le cas particulier de l'Ecosse

Suite à l'élection du gouvernement Blair en mai 1997, un référendum sur la dévolution en Ecosse a approuvé la création en 2000 d'un Parlement écossais, avec un pouvoir considérable sur la vie quotidienne en Ecosse.

Le Parlement aura le pouvoir de lever son propre impôt (sous forme de centimes additionnels aux impôts nationaux). Le Parlement pourra augmenter ou diminuer le taux standard (*basic rate*) de l'impôt sur le revenu de 3 % (en cas d'ajustement à la baisse, la diminution des recettes fiscales sera répercutée sur le niveau des dépenses publiques). Seuls les salaires seront concernés par la mesure. Les revenus sur l'épargne, le capital, les loyers seront exonérés.

Les personnes physiques résidant en Ecosse c'est-à-dire celles qui passent au moins la moitié de l'année en Ecosse ou dont la résidence principale se situe en Ecosse seront imposées. L'impôt sera collecté par le biais de PAYE pour les employés et par voie déclarative pour les indépendants.

LES GRANDES ÉTAPES DE LA RÉFORME FISCALE BRITANNIQUE

A/ L'imposition des sociétés

La loi de finances pour 1965 a déterminé les fondements de l'impôt sur les sociétés par un système autonome d'imposition des profits (notion recouvrant les bénéfices et les plus-values en capital).

1973 : mise en place du nouveau système (Imputation system) : obligation de verser un avoir fiscal (Advance Corporation Tax, « ACT ») quand une société paie un dividende : pré-paiement de l'ACT et crédit d'impôt remboursable pour l'actionnaire.

1982 : durcissement des règles d'amortissement des matériels donnés en location à des non-résidents pour éviter le financement des opérations de leasing international localisées au Royaume-Uni pour de simples raisons fiscales (à l'époque, possibilité d'amortir certains biens en totalité lors de la première année de propriété).

1984 : définition plus restrictive du « consortium » dans le cadre des dispositions relatives au « group income » et « group relief » concernant la fiscalité des groupes de sociétés (transferts de charges à l'intérieur d'un groupe) ;

- réduction importante du taux d'amortissement des matériels, équipements et immeubles industriels. En même temps, réduction progressive du taux de « corporation tax » de 50 % à 45 % (puis 40 % en 1985 et 35 % en 1988) ;

- législation sur les « Controlled Foreign Companies » visant à décourager les sociétés résidentes au Royaume-Uni d'utiliser des sociétés localisées dans des paradis fiscaux dans le but de soustraire certains de leurs bénéfices à l'impôt.

1988 : modification du critère de résidence fiscale :

Abandon du critère de direction centrale et de contrôle au profit de celui du lieu de constitution :

- notion renforcée par la loi de finances pour 1990-91 ;

- adoption d'un taux d'imposition réduit applicable au « small companies » (25 %) ;

- modifications apportées à la définition des charges déductibles :

- définition des charges expressément exclues du champ d'application de la déductibilité (redevances notamment) ;

- précision des conditions de forme de la déductibilité ;

1990 « capital Allowances Act » : loi consolidante sur le dispositif relatif aux amortissements, reprenant les dispositions de 1968.

1991 : taux normal de la « corporation tax » fixé à 33 %.

01/01/92 : entrée en vigueur de la directive CEE n° 90/434 du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports partiels d'actifs et échanges d'actions.

- Deuxième loi de finances pour 1992-93 : limitation des possibilités de transfert de charges entre sociétés d'un même groupe (intérêts d'emprunt et déductions pour amortissements non déductibles alors chez la société bénéficiaire du transfert).

01/10/93 : nouveau système de paiement de l'impôt, « Pay and File » (la « Corporation Tax » calculée avant déduction de l'ACT devient exigible dans les neuf mois suivant la clôture de l'exercice sans émission d'un rôle par le fisc).

1994 : mise en place du régime des « International Headquarters Companies ».

- Suppression de l'obligation d'acquitter l'« Advance Corporation Tax » en cas de redistribution de dividendes de source étrangère (Foreign Income Dividends).

23/03/95 : entrée en vigueur du nouveau régime relatif aux gains et pertes de change.

Intégration dans le revenu des écarts de change sur les actifs et passifs monétaires

1997 : Le principal changement apporté par le nouveau gouvernement de Tony Blair concerne le taux plein d'IS : il est réduit de 33 % à 31 % (23 % à 21 % pour les PME) pour les bénéfices réalisés à compter du 1er avril 1998, puis loi de finances pour 1998 : 30 % pour les bénéfices réalisés après le 1er avril 1999. (20 % pour les P.M.E.).

Projet de loi de finances pour 1998 : suppression de l'ACT, remplacé par le paiement en quatre acomptes annuels. Pour les PME, le paiement intervient 9 mois après la clôture de l'exercice.

B/ L'imposition sur le revenu et sur les plus-values.

1943 : introduction du système de paiement de l'impôt PAYE (Paye As You Earn), institution fondamentale de la fiscalité britannique pour les salariés.

- mécanisme de retenue à la source sur les salaires prenant en compte les déductions personnelles auxquelles peuvent prétendre les contribuables (régularisations rarement nécessaires).

1962 : introduction d'un impôt sur les plus-values pour les investissements détenus pendant moins de trois ans : première taxation des plus-values des particuliers.

1965 : introduction de la « Capital Gains Tax » (CGT : plus-values à long terme seulement).

1971 : inclusion des plus-values à court terme dans le calcul des gains soumis à la CGT.

1973 : institution d'un système d'imposition des revenus distribués comparable au système français (paiement par la société distributrice de l'Advance Corporation Tax, impôt sur les sociétés anticipé assimilable au précompte, et versement d'un dividende assorti d'un crédit d'impôt d'un montant égal à celui de l'ACT payé).

1982 : introduction du mécanisme d'indexation en matière de CGT permettant d'éliminer de la plus-value imposable l'appréciation fictive du bien due à l'inflation.

1984 : abolition de la surtaxe frappant les revenus au-dessus d'un seuil.

1989 : modification des règles de territorialité de la CGT (renforcement du dispositif d'imposition).

- extension de l'imposition des non-résidents.
- personnes quittant le Royaume-Uni : imposition étendue à la période s'étendant entre le départ effectif et l'année fiscale suivante.
- imposition des plus-values latentes et des transferts d'actifs de sociétés résidentes de deux Etats.

1990 : mise en place du système d'imposition séparée obligatoire (chaque contribuable est imposé séparément ; prise en compte du mariage par une simple déduction spécifique ; nombre d'enfants à charge sans incidence sur la détermination du revenu imposable ; système valable tant pour l'imposition des revenus que pour celle des plus-values).

04/12/91 : précision par l'Inland Revenue des critères d'appréciation de la qualité de résident ordinaire et institution de règles dérogatoires concernant la notion de résident :

- taxation of « Chargeable Gains Act » de 1992 : regroupement des précédents textes de loi concernant l'imposition des plus-values (Capital Gains Act de 1979 ; Income and Corporation Tax Act de 1970 ; lois de finances annuelles depuis 1970) ;
- poursuite de l'effort de codification et de simplification des textes fiscaux ;
- pas de modifications de fond apportées aux dispositions des précédents textes.

1994 :

- instauration d'un régime d'exonération sous condition de emploi lorsque des plus-values dégagées par des particuliers sont réinvesties en actions de sociétés non cotées, dans le but de relancer l'investissement dans les PME ;
- mise en place d'une disposition visant à interdire que le jeu de l'indexation relatif à la CGT (Cf. ci-dessus) puisse entraîner une perte en capital ou l'augmentation d'une perte en capital existante.

B - ALLEMAGNE : UNE RÉFORME EN COURS

La structure des prélèvements obligatoires en 1997 est assez proche de la situation française. Elle montre donc tout l'intérêt d'une analyse de la fiscalité directe allemande, dont l'évolution ne peut au demeurant que concerner son premier partenaire économique.

Fig. 5 : Le poids relatif des impôts en Allemagne

	1990	1997
Impôts sur le revenu	27,5 %	23,2 %
Impôts sur le bénéfice des sociétés	4,8 %	4,7 %
Sécurité sociale	37,6 %	41,6 %
Impôts sur le patrimoine	3,4 %	2,8 %
Impôts sur les biens et services	26,7 %	27,7 %
Total	100,0 %	100,0 %

Source : Statistiques de l'OCDE, (annexe 1).

En 1997, l'impôt sur le patrimoine a été supprimé et le taux de la TVA relevé de 15 à 16 %. L'impact de ces mesures ne sera perceptible qu'en 1998.

1. Un système proche du système français, malgré son caractère fédéral

La répartition des recettes fiscales caractérise effectivement le fédéralisme allemand ; ainsi les produits de la taxe sur la valeur ajoutée et des impôts sur le revenu et sur les sociétés sont répartis par moitié entre le *Bund* et les *Länder*, après attribution d'une partie de l'impôt sur le revenu aux municipalités.

1.1. 1.1. Personnes physiques

On distingue deux catégories de contribuables :

- ceux soumis à une obligation fiscale illimitée, résidents allemands principalement ;
- ceux soumis à une obligation fiscale limitée, (non-résidents allemands).

Le calcul du revenu imposable est comparable à celui que l'on connaît en France (étapes de détermination successives). Le revenu net imposable est égal au revenu global imposable, diminué des abattements pour enfants à charge (sur option depuis le 1er janvier 1996, en remplacement du versement d'allocations familiales).

Fig. 6 : Barème de l'impôt sur le revenu en Allemagne

Le barème de l'impôt est progressif. Il comprend quatre tranches :

Revenu imposable	Taux
Inférieur à 12 095 DM (6 100 écus)	Exonéré
Entre 12 095 et 55 728 DM (de 6 100 à 28 200 écus)	25,9 %
Entre 55 728 et 120 042 DM (de 28 200 à 60 700 écus)	33,5 %
Au-delà de 120 042 DM (60 700 écus)	53,0 %

Source : Barème pour les revenus de 1996 ; cours de l'écu au 2 février 1998.

Une surtaxe de solidarité (de 7,5 % en 1996) du montant de l'impôt a par ailleurs été instituée en 1991 après la réunification.

L'impôt sur le revenu afférent aux traitements et salaires, à certaines catégories de revenus mobiliers et la surtaxe de solidarité sont retenus à la source. L'impôt frappant les autres revenus est acquitté sous la forme de quatre acomptes, calculés sur la base de l'impôt acquitté l'année précédente (système comparable au système français).

1.2. 1.2. Sociétés

L'assujettissement à l'impôt sur les sociétés suit les mêmes règles que celui à l'impôt sur le revenu : assujettissement illimité entraînant une imposition sur le bénéfice mondial avec un système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt allemand ; assujettissement limité, entraînant une imposition sur les seuls bénéfices de source allemande, des sociétés non-résidentes principalement.

En Allemagne, seules les sociétés de capitaux sont assujetties à l'impôt sur les sociétés. Les sociétés de personnes sont toujours transparentes fiscalement.

Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 45 % sur les bénéfices mis en réserve et de 30 % sur les bénéfices distribués. Il s'agit là d'une spécificité allemande, qui s'oppose au régime applicable en France jusqu'en 1992.

Le bénéfice imposable des sociétés est déterminé selon les principes d'une comptabilité commerciale.

Les règles de déductibilité sont proches de celles appliquées en France. Sont ainsi déductibles les dépenses liées à l'exploitation de l'entreprise. La déductibilité ne dépend cependant pas du caractère normal ou nécessaire de la dépense.

Les déficits peuvent être reportés sur les deux exercices précédents dans la limite de 10 millions de DM, le solde pouvant s'imputer sur les bénéfices futurs sans limitation de durée.

1.3. 1.3. Fiscalité locale

Les caractéristiques de la taxe foncière allemande sont très proches de la taxe française. Elle s'applique à tous les immeubles bâtis et non bâtis, sa base étant fixée proportionnellement à la valeur de l'immeuble prise en compte pour l'imposition sur la fortune. Les exonérations sont peu nombreuses.

L'impôt est déterminé par application à l'assiette d'un taux fédéral et d'un taux local, variable selon les communes. Ces dernières perçoivent l'intégralité du produit de la taxe foncière.

Il n'existe pas de taxe d'habitation en Allemagne.

Par ailleurs, les personnes physiques résidentes d'Allemagne sont redevables d'un impôt culturel. Cet impôt est essentiellement prélevé à la source, en même temps que l'impôt sur le revenu afférent au salaire. L'impôt d'Église constitue une charge déductible de l'impôt sur le revenu.

Les bases imposables de la taxe professionnelle ont été modifiées en 1997. Précédemment, elle était assise sur deux éléments : 0,2 % du capital d'exploitation et 0,5 % du bénéfice industriel et commercial (barème progressif pour les sociétés de personnes), chacune de ces deux composantes étant déterminée selon des règles propres. En 1997, le premier élément a été supprimé. Chaque commune applique son coefficient propre à la base ainsi calculée et perçoit le produit de la taxe.

2. Des projets ambitieux de réforme

L'impôt sur la fortune, qui s'appliquait aux particuliers mais aussi aux entreprises, a été supprimé à compter du 1er janvier 1997. Mais plus largement, l'Allemagne a manifesté, durant les derniers mois, la volonté de s'engager dans une réforme profonde de sa fiscalité.

Le schéma retenu est digne d'intérêt, tant une réforme fiscale allemande allant jusqu'à son terme aurait un impact sur les choix faits en France.

Une commission gouvernementale pour la réforme fiscale a été constituée en juillet 1996 afin de concrétiser la volonté du gouvernement d'opérer des changements radicaux du système fiscal allemand. Le principal objectif poursuivi était de relancer l'économie allemande en abaissant massivement les impôts et en diminuant les charges sociales sur le coût du travail pour dynamiser le marché du travail, par le biais d'un fort allègement de la ponction opérée sur les entreprises. Le volume global des diminutions d'impôt envisagées alors s'élevait à 90 milliards de marks.

Plus précisément, afin de rendre l'Allemagne plus concurrentielle et plus attractive vis-à-vis des investisseurs étrangers, les objectifs étaient les suivants :

- réussir à simplifier le système fiscal dans le sens d'une plus grande équité et d'une plus grande transparence ;
- réduire les taux d'imposition de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés et supprimer certaines exonérations ;
- améliorer la structure des prélèvements fiscaux en renforçant le poids des impôts indirects dans les recettes fiscales (taxe sur la valeur ajoutée en particulier).

Le contenu du projet de réforme publié en janvier 1997 privilégiait la baisse des taux d'imposition :

- Impôt sur le revenu :
 - allègement du barème, le taux d'imposition minimal chutant de 25,9 % à 15 % et le taux marginal de 53 % à 39 % ;
 - baisse du taux d'imposition des bénéficiaires commerciaux des indépendants à 40 % dès 1998 au lieu de 47 % ;
 - baisse de la surtaxe de solidarité à 5,5 % à partir de 1998 au lieu de 7,5 %.
- Impôt sur les sociétés :
 - baisse du taux de l'IS sur les bénéfices distribués à 25 % au lieu de 30 % et à 35 % sur les bénéfices mis en réserve au lieu de 45 %.

Concomitamment à l'octroi de ces allègements d'impôts, s'est faite jour la nécessité de contreparties à cette réforme pour ne pas grever les recettes fiscales.

Outre le relèvement d'un point le taux normal de taxe sur la valeur ajoutée de 15 % à 16 %, ces contreparties concernaient la fiscalité des entreprises :

- allongement de la durée d'amortissement de certains immeubles, notamment à usage professionnel ;
- moindre déductibilité des provisions pour risques, pertes et charges ;
- réduction des possibilités de report des déficits ;
- introduction dans certains cas d'une obligation de réévaluation des actifs.

Ce projet de réforme a été discuté pendant toute l'année 1997 mais s'est heurté à des réticences de la part des grandes entreprises allemandes, pour lesquelles la réforme présentait le risque d'inciter à des délocalisations d'entreprises hors d'Allemagne et à la diminution des implantations d'entreprises étrangères. Par ailleurs, la réforme des reports déficitaires n'était pas acceptée sans contrepartie.

De plus, la réforme ayant des conséquences sur le mode de financement des *Länder*, elle devait être adoptée dans les mêmes termes par la Chambre des députés (*Bundestag*) et par celle des *Länder* (*Bundesrat*), laquelle était dominée par l'opposition. Celle-ci reprochant le caractère inéquitable de la réforme et le risque qu'elle présentait d'entraîner une redistribution du bas vers le haut, aucun consensus n'a pu aboutir.

Dès lors, le Chancelier Kohl a été contraint d'annoncer, le 7 janvier 1998, l'abandon de la réforme. Toutefois, le taux de la TVA a été relevé de un point, de 15 à 16 %, afin de financer le système de retraite.

Après les élections législatives de septembre 1998, le nouveau chancelier, Gerhard Schröder, a déposé un projet de loi de finances en novembre qui traduit ses priorités fiscales. Les mesures annoncées, dont certaines s'appliqueront dès janvier 1999, sont les suivantes :

- impôt sur le revenu : le revenu non-imposable est relevé au 1er janvier 1999 de 12 365 DM à 13 067 DM puis à 13 500 DM le 1er janvier 2000 et à 14 000 DM le 1er janvier 2002. Le taux d'imposition minimum est ramené de 25,9 % à 23,9 % en 1999, à 22,9 % en 2000 et à 19,9 % en 2002. Le taux d'imposition maximum ne sera diminué qu'en 2000, revenant de 53 % à 51 % puis à 48,5 % en 2002 ;
- impôt sur les sociétés : l'impôt sur les bénéfices est ramené de 45 % à 40 % au 1er janvier 1999. Une commission sera créée pour préparer une réforme de l'imposition des entreprises avant 2000, avec pour objectif de réduire ce taux à 35 %.
- épargne : le montant de l'épargne non soumise à impôt est ramenée de 6 000 DM pour les célibataires (12 000 DM pour les couples) à 3 000 DM (respectivement 6 000 DM) à partir du 1er janvier 2000.
- En contrepartie des allègements, 78 avantages et abattements fiscaux seront supprimés progressivement d'ici à l'an 2002 (limitation des réserves cachées et des provisions pour risques et charges notamment) ;

C - PAYS-BAS : UNE FISCALITÉ ATTRACTIVE POUR LES SOCIÉTÉS MULTINATIONALES

La structure des prélèvements obligatoires en 1997 est proche de celle de la France, notamment en matière d'imposition sur le revenu.

Fig. 7 : Le poids relatif des impôts aux Pays-Bas

	1990	1997
Impôts sur le revenu	24,7 %	15,7 %
Impôts sur le bénéfice des sociétés	7,6 %	10,5 %
Sécurité sociale	37,4 %	40,7 %
Impôts sur le patrimoine	3,6 %	4,6 %
Impôts sur les biens et services	26,4 %	28,0 %
Autres	0,3 %	0,5 %
Total	100,0 %	100,0 %

Source : Statistiques de l'OCDE, (annexe 1).

1. Un système fiscal simple et compétitif

1.1. 1.1. Personnes physiques : une imposition sur le revenu fortement progressive

Le barème est fortement progressif et appliqué au revenu net global et mondial (hors plus-values et dividendes ; sous réserve des conventions) de chaque contribuable (il n'existe pas de notion de foyer fiscal).

Fig. 8 : Barème de l'impôt sur le revenu aux Pays-Bas

Revenu imposable	Taux
Jusqu'à 45 960 florins (20 600 écus)	5,05 %
Entre 45 960 et 97 422 florins (de 20 600 à 43 700 écus)	50,0 %
Au-delà de 97 422 florins (43 700 écus)	60,0 %

Source : Barème applicable sur les revenus de 1997 ; cours de l'écu au 2 février 1998.

Le revenu net est déterminé après imputation des déductions personnelles (primes d'assurance-vie, frais pour charges de famille,...) et de l'abattement général, lequel varie en fonction de la situation familiale et professionnelle du contribuable.

Le paiement de l'impôt s'effectue par prélèvement à la source sur les salaires.

1.2. 1.2. Sociétés : des règles très souples pour les implantations étrangères

Toutes les entités qui exploitent une entreprise sont imposables à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le mode d'exploitation. Le bénéfice imposé est le bénéfice mondial sous réserve des dispositions des conventions fiscales bilatérales et de la réglementation fiscale révisée en 1995 visant à éviter les doubles impositions. Elle prévoit notamment l'exonération des bénéfices provenant de sociétés de personnes étrangères, ainsi que la déductibilité des impôts éventuellement payés à l'étranger.

Le taux de l'impôt sur les sociétés a été uniformisé à 35 % à partir de 1998.

1.3. 1.3. Fiscalité locale

La principale taxe perçue au niveau local est la taxe communale sur les biens immobiliers qui se divise en deux parties : la première est due au titre de la propriété du bien (comme la taxe foncière) et la seconde sur son utilisation (comme la taxe d'habitation et la taxe professionnelle).

La base d'imposition de cette taxe est le montant le plus élevé entre la valeur vénale des immeubles et leur valeur de remplacement.

2. Un plan de réforme en cours

La technique du « *ruling* » permet à l'administration fiscale néerlandaise de faire évoluer progressivement le système fiscal, tout en offrant des conditions d'implantation attractives et rapides à mettre en œuvre aux sociétés qui se créent. Il s'agit d'avis préalables de l'administration fiscale centrale hollandaise sur des opérations envisagées par les contribuables. Le « *ruling* » n'est en principe applicable qu'au contribuable qui l'a demandé et constitue pour lui une garantie absolue, puisque l'avis de l'administration fiscale est opposable à cette dernière en cas de contentieux.

Sept catégories de « *rulings* » standardisés avaient été mises au point depuis la fin des années 1980, dont les plus fréquemment rencontrées sont celles qui concernent :

- les *holdings* : le « *ruling* » consiste à obtenir de l'administration une confirmation *a priori* de la possibilité de bénéficier du régime de « participation-exemption ». Ainsi des critères précis ont été fixés : intervention manifeste dans l'administration et la gestion des filiales, financement par fonds propres à 15 % au moins, bénéfice imposable (hors dividendes et plus-values) au moins égal à 25 % des frais de gestion des participations. En d'autres termes, il n'est pas nécessaire que la société holding soit très active pour bénéficier du régime ;
- les sociétés financières : outre son activité de gestion de participations, la société tête de groupe peut assurer le rôle d'intermédiaire dans différentes opérations entre filiales : prêts, concession de brevets, etc. Dès lors, la marge réalisée par le *holding* est imposable aux Pays-Bas selon les conditions suivantes, si la société obtient un « *ruling* » :
 - 1/8 % des fonds prêtés pour les intérêts ;
 - 7 % du montant total des redevances perçues si leur montant est inférieur à deux millions de florins. Au-delà, le taux est dégressif jusqu'à 2 %.
- les prix de transfert pour des groupes ayant des activités auxiliaires, préparatoires, de distribution ou de coordination aux Pays-Bas : les sociétés transnationales peuvent demander un « *ruling* » à l'administration pour connaître le pourcentage de marge à respecter.

Le 17 février 1995, le ministre des finances a annoncé son intention de développer encore la pratique des « *rulings* » afin de promouvoir les investissements aux Pays-Bas.

Un plan de réforme de la fiscalité a par ailleurs été annoncé par le gouvernement le 11 décembre 1997 : il est envisagé d'augmenter la fiscalité indirecte, le taux de la taxe sur la valeur ajoutée passerait de 17,5 % à 19 % et d'introduire de nouvelles éco-taxes, ces recettes permettant de réduire l'impôt sur le revenu grâce à une diminution des tranches. Cette baisse prendrait en compte la suppression de la plupart des déductions fiscales, à l'exception des intérêts sur les prêts immobiliers.

Concernant les entreprises, l'impôt sur le capital des sociétés serait supprimé et les possibilités pour les sociétés cotées de racheter leurs actions seraient rendues plus concurrentielles.

D - ITALIE : UN SYSTÈME MODIFIÉ EN 1997

Le système fiscal italien est fondé sur un niveau d'imposition sur le revenu très élevé, même si cette situation est tempérée par l'importance de l'économie souterraine.

Fig. 9 : Le poids relatif des impôts en Italie

	1990	1997
Impôts sur le revenu	26,3 %	29,9 %
Impôts sur le bénéfice des sociétés	10,0 %	6,5 %
Sécurité sociale	32,9 %	33,5 %
Impôts sur le patrimoine	2,3 %	5,1 %
Impôts sur les biens et services	28,0 %	24,8 %
Autres	0,5 %	0,2 %
Total	100,0 %	100,0 %

Source : Statistiques de l'OCDE, (annexe 1).

1. Un système fiscal qui avait peu évolué depuis les années 1970

La fiscalité directe italienne actuelle résultait d'une refonte d'ensemble datant de 1973 et appliquée depuis 1974.

1.1. 1.1. Personnes physiques

Les personnes résidentes en Italie sont redevables de l'impôt sur le revenu - « *imposta sul reddito delle persone fisiche* » (IRPEF) - au titre de leurs revenus nets catégoriels mondiaux, chaque catégorie ayant des règles spécifiques.

En 1976, le Conseil Constitutionnel italien a déclaré, à la différence des dispositions de loi française, la règle d'imposition par foyer contraire aux principes d'égalité des citoyens devant la loi et devant les charges publiques. Depuis 1977, les époux sont donc imposés séparément.

Fig. 10 : Barème de l'impôt sur le revenu en Italie

Le barème d'imposition pour 1996 comprenait sept tranches :

Revenu imposable	Taux
Inférieur à 7,2 millions de lires (3 700 écus)	10 %
De 7,2 à 14,4 MI (3 700 à 7 400 écus)	22 %
De 14,4 à 30 MI (7 400 à 15 400 écus)	27 %
De 30 à 60 MI (15 400 à 30 800 écus)	34 %
De 60 à 150 MI (30 800 à 77.000 écus)	41 %
De 150 à 300 MI (77 000 à 144 000 écus)	46 %
Au-delà de 300 MI (144 000 écus)	51 %

Cours de l'écu au 2 février 1998.

Les contribuables bénéficient d'une réduction de leur cotisation brute au titre des charges de famille.

L'impôt sur le revenu dû au titre des salaires est retenu à la source, en fonction des réductions personnelles indiquées par l'employé à son employeur.

1.2. 1.2. Sociétés

Auparavant assis sur le capital et les bénéfices, l'impôt sur les sociétés - « *imposta sul reddito delle persone giuridiche* » (IRPEG) – s'applique depuis 1974 sur le seul bénéfice, dont les principales règles de détermination sont les suivantes : le bénéfice imposable est le bénéfice mondial, les impôts payés à

l'étranger ouvrant droit à un crédit d'impôt en Italie. Les plus-values sur cessions d'actifs détenus depuis plus de trois ans sont imposables au taux de droit commun mais peuvent être étalées sur cinq ans y compris, depuis 1995, les plus-values dégagées lors de la cession de participations financières. D'une manière générale et par analogie avec les dispositions de la loi française, les charges sont déductibles lorsqu'elles sont engagées pour l'acquisition du bénéfice imposable. En revanche, le régime de déduction des provisions est plus strict : elles ne sont déductibles que dans la mesure où la dépréciation est définitive ou pour faire face à des charges certaines.

Les déficits sont reportables sur les résultats des cinq exercices suivants.

Le taux de l'IRPEG est de 37 % depuis 1995.

En outre certains revenus, essentiellement les revenus commerciaux des grandes entreprises, sont imposables à l'impôt local sur le revenu (ILOR) qui est perçu, malgré son nom, au profit de l'Etat. L'ILOR frappe au taux de 16,20 % les revenus de source italienne. Les règles d'assiette de l'ILOR sont identiques à celles de l'IRPEG et de l'IRPEF. Dès lors, le taux de l'imposition des bénéfices des sociétés s'établit à 53,2 %.

1.3. 1.3. Fiscalité locale

Elle bénéficie aux communes, sous la forme de trois impôts.

L'ICI (impôt communal sur les immeubles) est assis sur la valeur patrimoniale, laquelle est déterminée à partir de la valeur cadastrale pondérée par un coefficient variable selon la nature et l'affectation du bien. Le taux est variable selon les communes : de 0,4 à 0,7 % de la valeur du bien.

L'INVIM porte sur les plus-values immobilières, réelles (droits de mutations) ou latentes (immeubles non nécessaires à l'exploitation détenus par une personne morale sur une période ininterrompue de 10 ans). La base d'imposition est constituée de la différence entre la valeur finale de l'immeuble et la somme de la valeur initiale réévaluée et des frais d'acquisition et de rénovation. Le taux est progressif et variable selon les communes (minimum : 3-5 %, maximum : 25-30 %).

Enfin, l'ICIAP (impôt communal pour exercice d'une activité) est assis sur les installations productives des entreprises ou des professionnels. Son champ d'application est proche de celui de la taxe professionnelle, même si les taux sont déterminés au niveau national.

2. La réforme de la loi de finances pour 1997

La loi de finances pour 1997 a changé d'importants aspects du système fiscal italien en introduisant une nouvelle taxe régionale sur les entreprises (IRAP) tout en supprimant d'autres impôts et en modifiant l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPEF) et celui sur les sociétés. L'objectif est de rationaliser et de simplifier le système fiscal, en augmentant son efficacité et son équité.

Les changements doivent s'analyser dans le contexte d'allègement des cotisations sociales, qu'ils sont destinés à compenser.

2.1. 2.1. En matière d'impôt sur le revenu

Le nombre de tranches d'imposition est revenu de 7 à 5 en début 1998 ; le taux maximum est abaissé de 51 % à 45 % et le taux minimum passe de 10 % à 19 %. Le fardeau fiscal a été allégé pour les familles nombreuses. En contrepartie, le taux normal de TVA est augmenté de 19 % à 20 %.

2.2. 2.2. Deux modifications ont affecté les sociétés :

- en 1998, l'IRPEG a été transformé en une imposition duale qui distingue les bénéfices réinvestis, taxés à 19 %, des autres bénéfices, taxés au taux de droit commun de 37 %. Le taux moyen de l'IRPEG ne peut cependant être inférieur à 27 % pour les sociétés bénéficiant du taux de 19 %. Par ailleurs, un taux d'imposition réduit de 7 % est accordé aux sociétés qui souhaitent entrer en bourse, avec un taux moyen minimum de 20 % ;
- un impôt régional sur les activités productives (IRAP) a été institué début 1998. Il s'agit de la principale mesure nouvelle concernant les entreprises. Le produit de l'IRAP sera directement versé aux régions et représentera environ 40 % de leurs dépenses. La base de l'IRAP est constituée du bénéfice net majoré des frais de personnel et des charges financières. Diverses modulations de la base sont cependant prévues. Le taux de l'IRAP est fixé à 4,25 %, avec un taux réduit de 3 % pour l'agriculture et un taux majoré de 5 % pour les activités financières. Ce nouvel impôt est neutre du point de vue de la combinaison des facteurs de production et également des sources de financement.

En contrepartie et afin de ne pas alourdir le coût du travail, les cotisations d'assurance-maladie sont supprimées ainsi que des impôts : taxe locale sur le revenu (ILOR) et taxe locale sur les sociétés et entreprises individuelles (ICIAP), certaines autres taxes locales et la taxe sur le capital des entreprises.

Une réflexion est actuellement en cours sur l'imposition des plus-values d'apport. L'objectif poursuivi est la neutralité fiscale des opérations d'apport. S'il devait y avoir une réforme, celle-ci aboutirait à une imposition qui diffère selon l'objet de l'opération. Dans le cas d'apport d'entreprises, la plus-value réalisée par la société apporteuse ne serait imposée qu'en cas de cession des participations dans la société apportée ou distribution de la plus-value à ses associés. Dans le cas d'apport de biens, la société apporteuse pourrait opter pour une imposition immédiate de la plus-value à un taux réduit n'excédant pas 27 %.

Signalons enfin quelques mesures simplificatrices prises par le gouvernement italien, dont la déclaration unifiée pour les impôts sur le revenu, les sociétés, pour la TVA et les cotisations sociales. La compensation entre certains impôts ou cotisations devient en outre possible.

*

* *

Au terme de cette analyse des systèmes fiscaux européens, il est difficile de définir un quelconque « modèle fiscal européen », dont la France n'aurait qu'à s'inspirer. En revanche, il apparaît assez nettement que, chez nos principaux partenaires, la conscience est désormais claire de l'importance de l'argument fiscal dans la compétition économique européenne.

Quelques constantes ressortent : qu'il s'agisse de l'absence quasi générale d'un impôt de même nature que la taxe professionnelle, ou de la simplicité plus grande de l'imposition sur le revenu des personnes physiques. Le système français d'impôt sur le revenu prend en compte beaucoup plus de déductions et de réductions ; il existe de ce fait des écarts importants entre la base imposable et la base imposée. En outre, le système du quotient familial n'existe nulle part ailleurs.

II - UN RÔLE CROISSANT DES INSTITUTIONS EUROPÉENNES

L'entrée en vigueur du marché unique et la perspective de l'union monétaire ont amené au premier plan du débat européen les conditions de concurrence fiscale entre les pays de l'Union. Force est de constater qu'en matière de fiscalité directe (cf. encadré sur les plus-values de cession des droits sociaux), les divergences sont de telle ampleur qu'elles appellent au moins à une réflexion et à un recensement, préalables à toute mesure d'harmonisation fiscale.

Fig. 11 : Imposition des plus-values de cession en Europe

Régime d'imposition des plus-values de cession de droits sociaux de sociétés résidentes réalisées par les personnes morales dans les pays de l'Union européenne (hors régimes particuliers des groupes fiscaux et des holdings).

Parmi les Etats de l'Union, 7 imposent les plus-values de cession de titres de participation au taux de droit commun, sans possibilité d'exonération : Allemagne, Autriche, Finlande, Irlande, Portugal, Royaume-Uni et Suède.

A l'inverse, les plus-values sont exonérées dans 6 autres Etats, sous réserve de respecter des conditions qui, dans la plupart des cas, sont peu contraignantes :

- Belgique : sans condition ;
- Danemark : si durée de détention supérieure à trois ans ;
- Espagne : si participation supérieure à 25 % et durée de détention supérieure à un an ;
- Grèce : si affectation à une réserve spéciale ;
- Luxembourg : exonération si participation supérieure à 25 % et durée de détention pendant au moins un an ou report d'imposition, si détention supérieure à un an et emploi de la plus-value dans les deux ans dans l'acquisition de titres ;
- Pays-Bas : exonération si participation supérieure à 5 % ou report d'imposition si emploi de la plus-value dans les quatre ans.

Enfin, un régime particulier est applicable dans deux pays : en France, où les plus-values de cession de titres de participation sont imposées au taux réduit si la durée de détention est supérieure à deux ans, et en Italie où l'imposition au taux de droit commun bénéficie d'un étalement sur cinq ans si les titres ont été détenus pendant plus de trois ans.

A - L'HARMONISATION RÉALISÉE EN MATIÈRE DE FISCALITÉ INDIRECTE

Le débat sur l'harmonisation a initialement porté sur la taxation des produits (taxe sur la valeur ajoutée essentiellement) et les accises (impôts spécifiques sur la consommation de certains produits). C'est dans ce domaine que le débat a par ailleurs le plus progressé.

Concernant **les accises**, aucune harmonisation coordonnée n'a cependant été mise en œuvre. Ces taxes spécifiques ont eu tendance à augmenter dans l'ensemble des pays de l'Union européenne, soit pour des motifs de santé publique (tabac et alcools), soit pour préserver l'environnement (carburants), mais principalement pour accroître les recettes publiques. Une certaine convergence des dispositions prises est néanmoins apparue, en ce sens que la plupart des accises ont été davantage augmentées dans des pays comme la France, où elles étaient initialement plus faibles. Malgré les écarts qui demeurent, il ne semble pas y avoir de fraude manifeste dans ce domaine.

S'agissant de la **taxe sur la valeur ajoutée**, quatre étapes sont à distinguer :

- à la signature du Traité de Rome : trois systèmes très différents de taxe à la consommation existaient dans les six Etats fondateurs de la CEE : le système cumulatif, avec lequel chaque transaction était taxée (Allemagne, Luxembourg et Pays-Bas), des systèmes mixtes en Belgique et Italie, systèmes pour lesquels le système cumulatif était progressivement remplacé par des taux uniques perçus à des stades déterminés de production ou de consommation. En France, la taxe sur

la valeur ajoutée coexistait avec la taxe sur la prestation de service, la taxe locale, la taxe locale au taux majoré, ainsi que 46 taxes uniques ou droits indirects ;

- la mise en place de la taxe sur la valeur ajoutée communautaire : la France était en avance suite à la loi interne sur la taxe sur la valeur ajoutée du 6 janvier 1966. Dès lors cette antériorité a fait qu'elle a servi de modèle, chaque pays apportant ses conceptions. De plus, les représentants français ont été pour beaucoup dans la rédaction des deux premières directives du 11 avril 1967. La première fixait les obligations des Etats membres ainsi que les délais et déterminait les principes généraux et les objectifs de la taxe sur la valeur ajoutée. La structure générale et les modalités d'application de la taxe sur la valeur ajoutée étaient définies par la deuxième directive. Ces directives laissaient une large autonomie aux Etats quant aux exonérations, aux taux et à l'assiette imposable ;
- une uniformisation plus poussée : la sixième directive du 17 mai 1977.

Suite aux résolutions du Conseil sur le rapprochement des fiscalités et à la décision de la Commission d'attribuer un pourcentage de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée au budget communautaire, des travaux d'harmonisation de l'assiette ont été réalisés, pour aboutir à la sixième Directive. D'une manière générale, c'est le texte original de la sixième Directive qui a déterminé les dispositions applicables aux opérations faites à l'intérieur d'un seul pays.

- la réalisation du grand marché intérieur pour la taxe sur la valeur ajoutée: le régime transitoire à compter du 1er janvier 1993.

Ce régime fixe les règles applicables aux opérations entre pays de l'Union. Deux difficultés politiques majeures subsisteront pour l'adoption du régime définitif : il s'agit de l'attribution des recettes de la taxe sur la valeur ajoutée, donc du recouvrement, et du rapprochement des taux.

Des restrictions ont cependant été posées sur ce dernier point : seuls deux taux (normal et réduit) sont admis, le taux majoré étant systématiquement aboli. Un plancher, fixé à 15 % pour le taux normal et 5 % pour le taux réduit, est institué. Cette disposition permet d'éviter des situations trop flagrantes de concurrence directe intra-communautaire sur les taux de la taxe sur la valeur ajoutée (cas du « moins disant fiscal »). Aucun plafond n'est toutefois imposé en la matière, contrairement aux propositions initiales de la Commission.

Les situations de surenchère fiscale à la baisse sur les taux de la taxe sur la valeur ajoutée ont été évitées depuis 1993 ; bien plus, les Etats membres ont été conduits à augmenter les taux de la taxe sur la valeur ajoutée pour remédier à la situation dégradée de leurs finances publiques. Les écarts de taux demeurent malgré tout importants et, au demeurant, l'assiette des différents taux n'est pas homogène.

Fig. 12 : L'harmonisation européenne en matière de TVA

(en %)	Au 1er avril 1987			Au 15 avril 1997	
	Taux réduit	Taux normal	Taux majoré	Taux réduit	Taux normal
Allemagne	7	14	-	7	15 (1)
Autriche				10/12	20
Belgique	1/6	19	25/33	1/6/12	21
Danemark	-	22	-	-	25
Espagne	6	12	33	4/7	16
Finlande				6/12/17	22
France	2,1/4/5,5/7	18,6	33,3	2,1/5,5	20,6
Grèce	6	18	36	4/8	18
Irlande	2,4/10	25	-	2,5/12,5	21
Italie	2/9	18	38	4/10/16	19
Luxembourg	3/6	12	-	3/6/12	17
Pays-Bas	6	20	-	6	17,5
Portugal	8	16	30	5/12	17
Royaume-Uni	-	15	-	8	17,5
Suède				12/21	25
Proposition Commission	4 à 9	14 à 20	-	-	-

(1)- Taux porté à 16 % dans le budget pour 1998.

Source : Commission européenne.

Le régime définitif devrait présenter des avantages significatifs par rapport au régime transitoire et répondre aux critères essentiels suivants :

- allègement des obligations administratives et simplification de la taxation ;
- pas de diminution des recettes fiscales des Etats membres ;
- pas de multiplication des risques de fraude fiscale ;
- maintien de la neutralité de la taxe en terme de compétitivité.

Si l'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée au plan communautaire n'est pas achevée, elle est en très bonne voie. L'avancée déjà réalisée trouve son explication dans plusieurs facteurs :

- pensée dès le Traité de Rome, c'est-à-dire il y a quarante ans, l'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée a bénéficié d'énormément d'attention de la part des responsables du projet, d'autant plus que cet impôt est celui dont le poids dans les finances publiques est le plus important. C'est ainsi que, très rapidement, tous les participants raisonnaient plus au plan communautaire et beaucoup moins au plan national ;
- il est plus facile de trouver un accord à six qu'à neuf, douze ou quinze ;

- si les systèmes étaient différents d'un pays à l'autre, les taxes sur le chiffre d'affaires étaient considérées dans chacun d'eux comme des taxes à la consommation et, dès lors, le principe fondateur était identique : les recettes fiscales de ces taxes étaient prélevées pour le compte de l'Etat dans lequel les marchandises étaient consommées ;
- désormais seules subsistent des différences importantes en matière de taux et de droit à déduction, le premier facteur n'étant d'ailleurs pas une différence sur le fond.

Un enseignement important est en tout cas à tirer pour les réflexions en cours sur la fiscalité directe : c'est le pays qui crée un impôt novateur (la France pour la taxe sur la valeur ajoutée) qui peut faire évoluer ses partenaires, d'où un enjeu important pour l'harmonisation de la fiscalité directe. Pour celle-ci, les différences de fond entre le système français et celui de ses principaux partenaires peuvent constituer un obstacle pour la France aux fins de jouer un rôle moteur.

B - LES PRISES DE POSITION SUR LA FISCALITÉ DIRECTE

1. Une réflexion ancienne

La nécessité d'une neutralité des règles fiscales, notamment pour ne pas fausser les investissements, a sous-tendu les orientations et les dispositions prises en la matière par le Conseil et la Commission.

Dès 1975, la Commission avait présenté un projet de directive visant à l'harmonisation des systèmes d'impôt sur les sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes³. Ces propositions s'inscrivaient dans une optique d'harmonisation complète des impôts directs. De fortes réticences des pays membres n'ont pas permis à ces travaux d'aboutir.

Des avancées ponctuelles ont cependant été enregistrées depuis cette date. Deux directives et une convention ont en effet été adoptées en 1990 : la première directive institue un régime commun aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (dividendes) ; la seconde instaure un régime commun en matière de fusions, scissions, apports partiels d'actifs et échanges d'actions entre sociétés d'Etats membres différents. La convention adoptée prévoit des dispositifs d'élimination des doubles impositions (redressement des bénéficiaires).

Ces textes s'inscrivent dans une logique radicalement différente : la démarche globale et ambitieuse a été abandonnée. La nouvelle approche de la Commission repose ainsi sur la recherche d'une harmonisation minimale, compte tenu notamment du principe de subsidiarité. L'harmonisation ne devra dès lors porter que sur des points précis et limités, porteurs de distorsions, dont l'identification devra faire l'objet d'une étude approfondie.

2. Le rapport « *Ruding* »

Le Comité de réflexion sur la fiscalité des entreprises, mandaté par la Commission, a rendu ses conclusions en avril 1991. Elles reposent sur le constat

³ 23 juillet 1975 : JOCE n° C253, 5 novembre 1975.

selon lequel les régimes des différents Etats membres reposent sur des principes communs : similitude de la définition des produits imposables, organisation comparable des systèmes de charges déductibles. Sur certains points, en revanche, des différences importantes existent : cinq Etats seulement disposent d'un régime de report en arrière des déficits, l'élimination de la double imposition économique n'est pas assurée par quatre Etats, il existe une incitation aux activités financières dans trois Etats (Belgique, Irlande, Luxembourg).

Les conclusions du rapport Ruding présentent quatre axes de recherche de l'harmonisation en matière d'imposition des entreprises :

- le taux de l'impôt sur les sociétés ;
- la base de l'impôt ;
- les incitations fiscales ;
- la double imposition économique société-associé.

La Commission s'est cependant montrée en retrait par rapport à ces conclusions. Seules les mesures concernant les incitations fiscales ont réellement retenu l'attention de la Commission. C'est dans ce domaine que le Comité a identifié les risques les plus évidents de distorsion de concurrence, en ce qu'elle porte préjudice au marché unique, et a montré expressément du doigt les régimes spéciaux adoptés par l'Irlande, le Luxembourg et la Belgique.

3. Les rapports « *Monti* »

En prélude au Conseil européen de Vérone, le premier document du commissaire européen responsable de la fiscalité avait orienté en avril 1996 la réflexion sur une nouvelle stratégie fiscale de l'Union. A la demande des Etats membres, la question de la fiscalité directe a resurgi dans les débats sous l'effet d'une concurrence fiscale de plus en plus perceptible à l'approche de l'union monétaire.

Le rapport donnait « *un aperçu général des problèmes qui se posent dans le domaine de la fiscalité* » et avait pour objectif de « *constituer la base d'un débat ouvert* »...« *sur une approche globale des questions fiscales* ».

Trois enjeux ont été identifiés :

- la stabilisation des recettes fiscales des Etats membres : la concurrence déloyale a un impact négatif sur les recettes fiscales, dans la mesure où les bases imposables sont transférées vers d'autres pays (du fait des écarts entre taux d'imposition) ou vers l'économie parallèle (du fait du niveau absolu de ces taux).

Pour maintenir leur niveau de recettes, les Etats membres ont jusqu'alors compensé les pertes sur les bases d'imposition les plus mobiles (travailleurs indépendants et capital) par une augmentation de l'imposition des bases moins mobiles comme le travail. *« Entre 1980 et 1993, le taux d'imposition implicite du travail salarié pour l'ensemble de la Communauté s'est accru de près d'un cinquième alors que ce même indicateur dans le cas des autres facteurs de production a diminué de plus d'un dixième » ;*

- le bon fonctionnement du marché unique : *« à mesure que les barrières réglementaires et économiques sont levées, la fiscalité est perçue, à juste titre, comme une entrave résiduelle de plus en plus importante à la pleine réalisation »* des objectifs fondamentaux du marché unique. En effet, dans la situation future de monnaie unique, la fiscalité restera, sur le plan strictement financier, l'unique critère de sélection des investisseurs.

En outre, signale le rapport, *« dans le domaine de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, un véritable marché unique exige un traitement non-discriminatoire entre les travailleurs frontaliers et les autres contribuables non-résidents »*.

A cet égard, la décision du gouvernement français d'assujettir à la CRDS et à la CSG les revenus des travailleurs frontaliers résidant en France fait actuellement l'objet d'un recours de la Commission européenne devant la Cour de Justice européenne. Le gouvernement français considère que les deux prélèvements ont la nature d'une imposition et sont donc applicables selon les critères habituels de résidence, alors que, selon la Commission, il s'agirait de contributions sociales auxquelles seules sont assujetties les personnes relevant de la législation de sécurité sociale française.

- la promotion de l'emploi : *« en souscrivant aux objectifs du Livre blanc sur la croissance, la compétitivité et l'emploi, les Etats membres ont souligné la nécessité de mettre fin à la surimposition relative du travail afin de promouvoir l'emploi à l'intérieur de l'Union européenne »*.

Ce rapport constitue donc surtout une sensibilisation accrue des Etats membres aux problèmes posés par des systèmes fiscaux par trop différents. Si le principe de souveraineté de l'Etat en matière fiscale n'est pas remis en cause, la règle de l'unanimité pour l'adoption de mesures fiscales apparaît toutefois comme très rigoureuse.

4. Les décisions prises par le Conseil européen

L'idée d'un plan d'action combinant plusieurs mesures a été approuvée par le Conseil européen d'Amsterdam le 16 juin 1997. Elle a conduit le commissaire à mener de nouveaux travaux, aboutissant à des « éléments de discussion » pour la réunion du Conseil Ecofin de septembre 1997.

4.1. 4.1. Le Conseil Ecofin de septembre 1997

Ce deuxième rapport Monti a reçu un accueil très favorable et le Président du Conseil a exprimé l'intention d'aboutir à des décisions avant la fin de l'année.

Face à l'échéance de la monnaie unique (1er janvier 1999), la coordination des politiques des Etats membres en matière fiscale apparaît de plus en plus comme un impératif.

Le Conseil informel ECOFIN de septembre 1997 a reconnu cette nécessité et accepté l'adoption d'un « code de conduite » dans ce domaine. Un consensus est apparu sur le besoin d'une approche globale surmontant les intérêts nationaux divergents et sur la prise en compte nécessaire des effets négatifs de la concurrence et de la fraude fiscale sur l'emploi. Une concurrence fiscale exacerbée est en effet la source d'un alourdissement croissant de la charge fiscale sur le travail, dont le niveau excessif expliquerait en partie l'augmentation du chômage au sein de l'Union européenne.

Par ailleurs, le principe d'harmonisation a été abandonné au profit d'une approche de coordination des politiques fiscales nationales, et ce pour respecter le principe de souveraineté des Etats membres en matière fiscale.

Suite au Conseil, la Commission des Communautés Européennes a émis une communication qui peut être résumée ainsi :

« Conformément à l'approche définie dans le plan d'action, les mesures fiscales envisageables pourraient être les suivantes : un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, une série de dispositions visant à éliminer les distorsions au niveau de l'imposition des revenus du capital, des mesures visant à supprimer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre entreprises et d'autres encore destinées à éliminer des distorsions importantes en matière de fiscalité indirecte ».

a) Code de conduite

« L'adoption d'un code de conduite s'impose de toute évidence pour aider à limiter la concurrence néfaste concernant l'imposition des activités mobiles ».

« L'accord est général sur le fait qu'il devrait s'agir d'un instrument non contraignant sur le plan juridique, mais qui lie les Etats membres au niveau politique ».

« Il serait utile que les Etats membres soient informés des mesures fiscales qui risquent d'être préjudiciables et aient la possibilité de formuler des observations ». En d'autres termes, il conviendrait de définir la notion de régime fiscal préférentiel.

Par ailleurs, il reste à traiter dans ce code de conduite le cas des aides d'Etat, certaines d'entre elles étant assurément des formes d'incitation fiscale.

b) Imposition des revenus du capital

Des mesures apparaissent nécessaires, compte tenu notamment de la mobilité des bases imposables, mais ces mesures ne sont pas détaillées dans le rapport. *« La Commission soumettra en temps utile une proposition révisée, qui*

tienne compte des discussions en cours, au sein du groupe de politique fiscale notamment. Une combinaison de deux approches possibles est envisagée, à savoir le maintien d'un niveau minimum d'imposition de l'épargne des non-résidents et l'échange d'informations entre les États membres ».

c) Intérêts et redevances

« La Commission présentera bientôt une nouvelle proposition de directive sur les paiements d'intérêts et de redevances. Dans le cadre du train de mesures fiscales, on pourrait envisager que soit pris l'engagement politique de travailler à une adoption rapide de cette proposition ». Cette directive a été déposée en mars 1998.

Pour l'avenir, le rapport préconise d'obtenir dans un premier temps « la prise d'engagements politiques par les États membres ». « Pour faciliter ce processus, la Commission avancera un certain nombre de principes qui pourraient fournir la trame d'un accord politique volontaire et dont pourraient être tirées, ultérieurement, les grandes lignes de dispositions législatives ».

4.2. 4.2. Le Conseil Ecofin du 1er décembre 1997

Ce Conseil a confirmé les prises de position de septembre 1997.

Les ministres sont parvenus à un accord de principe sur la nécessité d'identifier, de geler puis de démanteler les mesures fiscales visant à attirer des capitaux d'autres États membres. Ce démantèlement devra intervenir d'ici à cinq ans, avec des dérogations dans les « cas exceptionnels ».

En revanche, les indications concernant la fiscalité de l'épargne sont plus précises. En effet, le « code de conduite » défini lors de ce conseil engage les Quinze sans autre suite législative alors que, sur l'épargne, la Commission a présenté le 20 mai 1998 une proposition de directive sur la base dégagée le 1er décembre. Cette proposition repose sur le modèle dit de la « coexistence » de deux régimes : les États membres pourront, soit appliquer une retenue à la source d'au moins 20 %, soit fournir aux autres États membres des informations sur les revenus de l'épargne versés aux résidents de ceux-ci.

Même modeste, l'avancée réalisée par les ministres des finances de l'Union constitue un pas important vers une coordination des politiques fiscales et nationales. Au-delà du « code de conduite » sur le dumping fiscal, les États membres sont désormais tenus de coopérer pleinement dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.

5. Le rôle unificateur des juridictions européennes

Depuis maintenant près d'une dizaine d'années, l'actualité fiscale française est largement rythmée par l'influence du droit communautaire. Notre droit fiscal est presque quotidiennement influencé par les décisions des juridictions communautaires dans les domaines qui sont de leur compétence.

Cette influence est surtout le fait de la Cour de Justice des Communautés Européennes, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée qui est un impôt «quasi-communautaire», depuis l'entrée en vigueur de la sixième directive adoptée par le Conseil des Communautés Européennes le 17 mai 1977, mais aussi, plus récemment, de la Cour Européenne des Droits de l'Homme.

5.1. 5.1. La Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE)

Depuis le 20 octobre 1989 et l'arrêt *Nicolo* rendu par le Conseil d'Etat, on sait que le Traité de Rome est une norme de droit supérieure à la loi interne, même postérieure. Cette prédominance a été étendue aux directives communautaires dont la suprématie a tout d'abord été affirmée par la Haute Juridiction à l'égard des actes réglementaires (CE 3 février 1989, *Alitalia*, à propos de la sixième directive «taxe sur la valeur ajoutée» dont les dispositions s'imposent aux Etats membres de l'Union Européenne), puis des lois (CE 28 février 1992, *Rothmans et Philip Morris*).

Enfin, il est de principe désormais établi que les dispositions législatives et réglementaires nationales doivent être interprétées, si cela est nécessaire, à la lumière des objectifs fixés par les directives communautaires (CE 22 décembre 1989, *Caserne Mortier*).

Dans ces conditions, la CJCE est de plus en plus fréquemment amenée à apprécier la compatibilité du droit interne avec le droit communautaire et à interpréter notre droit interne au regard des objectifs des directives européennes lorsque ce droit interne constitue la transposition desdites directives. La CJCE joue alors un rôle unificateur dans la mesure où elle est chargée de s'assurer que chaque Etat membre a correctement transposé les directives au regard des objectifs que s'étaient assignés les instances européennes.

Ce rôle est d'autant plus important que les décisions de la CJCE sont ensuite relayées par les juridictions nationales, notamment lorsque ce sont ces juridictions qui ont saisi la CJCE en application de l'article 177 du Traité de Rome relatif au renvoi pour questions préjudicielles.

Bien entendu, c'est dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée que l'apport de la CJCE est le plus décisif. Ainsi, la Cour a été amenée à préciser le champ d'application de cette taxe, notamment au regard des subventions et des cotisations perçues par les organismes privés ou publics en l'absence de «lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue» (CJCE 8 mars 1988, aff. 102/86 *Apple & Pear Development Council*).

Il n'est pas trop fort de prétendre que cette décision, dont la motivation a ensuite été reprise par le Conseil d'Etat (CE 9 mai 1990, Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du Bassin Parisien), a révolutionné le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux associations sans but lucratif et aux organismes publics ou parapublics notamment.

Le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux sociétés holdings a, lui aussi, été complètement bouleversé par plusieurs décisions de la CJCE qui ont exclu du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée les dividendes provenant de la gestion de leurs participations (CJCE 22 juin 1993, affaire 333/91 SA Satam), puis les intérêts provenant de la simple détention d'obligations (CJCE 6 février 1997, affaire 80/95, Harnas & Helm CV), ce qui a pour conséquence d'interdire le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les dépenses engagées pour la perception de ces produits.

La Cour de Justice a également eu l'occasion de se prononcer sur la règle de l'affectation qui conduit à exclure la récupération de la taxe sur la valeur ajoutée pour des opérations exonérées de cette taxe, ce qui peut être extrêmement pénalisant pour les entreprises, notamment quant à la taxe sur la valeur ajoutée grevant les frais d'intermédiaire et de conseil exposés à l'occasion de cessions de titres exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée au sens de l'article 13 de la 6^{ème} directive (CJCE 6 avril 1995, affaire 4/94 BLP Group Plc).

Enfin, plus récemment, la CJCE a eu l'occasion d'interpréter l'article 19-2 de la même directive qui exclut du calcul du pourcentage de déduction les produits financiers accessoires (CJCE 11 juillet 1996, affaire 306/94, Régie Dauphinoise).

Les décisions de la CJCE permettent donc d'éclairer les textes communautaires applicables aux Etats membres afin qu'une interprétation uniforme en soit donnée par les différentes juridictions nationales, ceci dans le but d'assurer la neutralité du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée au sein de l'Union Européenne.

Cette influence de la CJCE se retrouve également en matière de droits d'apport au regard des directives européennes concernant la fixation et la perception d'impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, notamment à l'occasion d'opérations de restructuration de sociétés (directive 69/335 du 17 juillet 1969 modifiée à plusieurs reprises et en dernier lieu le 10 juin 1985).

Ne s'étant pas conformé à ces directives en maintenant dans sa législation, jusqu'au 15 octobre 1993, les droits de 1,20 % sur les fusions et de 3 % sur les incorporations de bénéfices et de réserves au capital social, l'Etat français s'est vu sévèrement condamné par la CJCE le 13 février 1996 (affaire 197/94 et 252/94, Société Bautiaa), ce qui induit des conséquences financières importantes pour le budget (8 à 12 milliards de francs), l'Etat étant tenu de reverser les droits ainsi indûment perçus, majorés des intérêts moratoires.

Pour autant, le rôle unificateur de la CJCE est jusqu'à présent limité aux impôts et taxes pour lesquels il existe une harmonisation européenne sous la forme de directives applicables aux Etats membres, à l'exclusion notable, par conséquent, des autres impôts directs (impôt sur les bénéfices des sociétés, impôt sur le revenu des personnes physiques, etc.) et de la fiscalité de l'épargne.

5.2. 5.2. Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH)

Depuis quelques années, la Cour de Strasbourg est régulièrement saisie de contentieux relatifs à l'applicabilité de l'article 6-1 de la convention européenne

de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales aux litiges fiscaux.

Cet article prévoit que « toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi qui décidera soit des contestations sur ces droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle ».

Sur la base de ces dispositions, la CEDH a eu l'occasion de se prononcer sur le refus d'octroi d'avantages fiscaux à une entreprise française alors même que des avantages de nature identique avaient été accordés à des entreprises concurrentes par l'Etat (CEDH 26 mars 1992, affaire n°58/1990/244/380 *Éditions Pariscope c/France*) ; sur la régularité de saisies douanières menées en application du Code des douanes (CEDH 25 février 1993, affaire n°1254) ; sur la procédure suivie devant la commission des infractions fiscales (CEDH 26 septembre 1996, affaire n°47/1995/553/639, *Miaillhe c/France*) et, enfin, sur la compatibilité avec la convention européenne des droits de l'homme de la validation rétroactive de dispositions fiscales par le Parlement britannique (CEDH 23 octobre 1997, affaire 117/1996/736/933 à 935, *National et Provincial Building Society c/Royaume-Uni*).

Mais l'apport le plus novateur de la CEDH en matière fiscale concerne l'applicabilité aux pénalités fiscales de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme.

En effet, la CEDH assimile les sanctions fiscales qui ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice à « une accusation en matière pénale » au motif que ces sanctions (majoration pour mauvaise foi, pénalité pour manœuvres frauduleuses, pénalité pour abus de droit, etc.) entraînent des conséquences financières considérables dont le défaut de paiement expose à la contrainte par corps (CEDH 24 février 1994, aff. n°3/1993/398/476, *Bendenoun c/France*).

Compte-tenu de ce caractère pénal attribué aux sanctions fiscales, il a été également jugé que la règle de la présomption d'innocence leur était applicable (CEDH 29 août 1997, affaire 75/1996/684/886, *EL, RL et JOL c/Suisse*).

Cette jurisprudence de la CEDH a connu un écho retentissant dans notre droit interne avec la décision de la Cour de Cassation du 29 avril 1997 (n°1068 PB, *Ferreira*), l'une des décisions les plus importantes que la Cour ait rendu en matière fiscale. Aux termes de cette décision, les juges ont entendu remettre en cause, à propos de l'amende fiscale prévue en cas de défaut de vignette automobile, le caractère automatique (dans leur principe et/ou leur montant) de certaines sanctions fiscales assimilables à une punition lorsqu'il n'est pas permis à un tribunal de se prononcer sur le principe et le montant desdites sanctions.

Cette décision, directement fondée sur l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'homme et la jurisprudence de la CEDH, ouvre la porte à un contentieux abondant sur le caractère automatique de l'application des sanctions fiscales.

Cette jurisprudence de la CEDH a également trouvé un écho favorable auprès du Conseil Constitutionnel qui a annulé le paragraphe IV de l'article 85 de la loi de finances pour 1998 qui instituait des amendes spécifiques en matière de règles de facturation au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, au motif que les principes des droits de la défense n'étaient pas suffisamment respectés, reconnaissant ainsi le caractère pénal de ces sanctions (Décision n°97-395 DC du 30 décembre 1997).

De fait, la CEDH joue maintenant un rôle régulateur important au niveau européen quant à la protection des droits et libertés individuels en matière fiscale notamment dans les domaines des pénalités infligées aux contribuables et du recours contentieux.

CHAPITRE II

LES CRITIQUES AUJOURD'HUI ADRESSÉES À NOTRE FISCALITÉ DIRECTE

La pression pour une réforme de la fiscalité directe vient très largement d'un mouvement commun à la plupart des pays de l'Union européenne ; de ce fait elle résulte de l'intégration croissante de nos économies.

Cette pression est d'autant plus forte que notre système, marqué par des réformes substantielles qui remontent au début de la Vème République (qu'il s'agisse de la fiscalité locale, de celle des personnes et de celle des sociétés), n'a que peu évolué depuis le milieu des années 1970.

Au fur et à mesure, le système s'est compliqué de « strates fiscales » successives, qui ont tenté d'adapter les règles aux évolutions économiques et sociales, ou ont voulu modifier les taux de prélèvement, mais sans toucher aux principes fondamentaux qui régissent les différents impôts directs. L'entrée en vigueur du marché unique, la mobilité des salariés, la modification des structures familiales, la décentralisation sont autant de contraintes qui ont émergé au fil du temps, sans qu'il ait été apporté une réponse globale aux problèmes qu'elles soulevaient.

Une analyse, presque « géologique », de l'accumulation des règles fiscales est donc indispensable pour expliquer les principales critiques portées aujourd'hui au système fiscal : sa lourdeur, sa complexité, son manque de lisibilité, qui pénalisent notre économie dans le cadre européen.

I - LA FISCALITÉ DES PERSONNES PHYSIQUES : UNE LÉGITIMITÉ DE MOINS EN MOINS PERCEPTIBLE

A - UN SYSTÈME QUI S'EST PROGRESSIVEMENT COMPLIQUÉ ET ALOURDI

1. L'impôt sur le revenu

Il constitue, depuis le début du siècle, le fondement du système fiscal touchant les particuliers. Mais sa nature, autant que son niveau, ont évolué au cours du temps. D'un impôt simple, universel et modéré, il s'est transformé en un prélèvement dont le taux réel, par le jeu des déductions et réductions, a été déconnecté du taux apparent et s'apparente désormais, plus qu'à un impôt de citoyenneté (il a été instauré en 1917 en contrepartie de « l'impôt du sang » prélevé par la première guerre mondiale), à un impôt sur les classes moyennes, auquel échappent plus de la moitié des foyers fiscaux, ainsi qu'un certain nombre de très hauts revenus.

Fig. 13 : Les caractéristiques de l'impôt sur le revenu

Le revenu sur lequel il est assis est :	
- Global :	somme des revenus catégoriels déterminés avec des règles propres.
- Familial :	prise en compte de la situation familiale du contribuable pour déterminer son revenu (somme des revenus de la famille) et sa contribution (système du quotient familial).
- Net :	Article 13 du Code Général des Impôts : les revenus bruts doivent être diminués des « dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu », les règles de déductibilité des charges variant d'une catégorie de revenu à l'autre.
- Disponible :	principe : recours à la comptabilité de caisse pour les ménages et comptabilité d'engagement pour les exploitants individuels et les entreprises.
- Annuel :	
	- Ménages : encaissements de l'année civile.
	- Professionnels : bénéfiques du dernier exercice clos (sauf pour la majorité des professions libérales).
Les différents revenus catégoriels soumis à l'IR se répartissent de la façon suivante :	
Revenus catégoriels	% brut global
Traitements et salaires	63,7
Pensions et rentes.....	22,8
Bénéfices industriels et commerciaux.....	3,4
Bénéfices non commerciaux	3,3
Bénéfices agricoles	1,2
Revenus fonciers.....	2,6
Revenus de capitaux mobiliers	2,6
Autres (hors plus-values)	0,4
TOTAL (Revenu brut global)	100,0

Source : Service de documentation du Trésor.

1.1. 1.1. La complexité de l'impôt sur le revenu s'est accrue au moment où il était envisagé de l'alléger

L'article 13-1 du Code Général des Impôts définit le revenu imposable de la façon suivante : « le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ».

En pratique, les contribuables bénéficient d'allègements de leur cotisation d'impôt sur le revenu, grâce aux différentes mesures de déductions du revenu imposable ou de réductions d'impôt. Ces allègements peuvent être classés selon leur nature en allègements techniques (dans le respect des termes de l'article 13 du CGI), économiques et sociaux.

a) Allègements techniques :

- **au réel** : un associé, s'il exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, est autorisé à déduire les frais financiers qu'il a supportés personnellement pour l'acquisition de ses parts ;

- **au forfait** : l'exemple le plus courant est la déduction forfaitaire de 10 %, plafonnée, bénéficiant aux salariés au titre des frais professionnels. Ce forfait a pour but de simplifier le calcul du revenu net, mais le contribuable conserve la possibilité de déclarer ses frais réels s'il peut y trouver un intérêt.

b) Allègements à finalité économique ou sociale

Certaines dépenses ne répondent pas aux critères de l'article 13 et viennent néanmoins alléger la charge d'impôt, par le biais d'une déduction des revenus catégoriels, d'une déduction du revenu global ou encore via une réduction d'impôt. Certaines mesures trouvent leur origine dans la volonté d'orienter et d'inciter les dépenses des contribuables :

- allègements liés au secteur de l'immobilier : déduction du revenu global des frais de grosses réparations, réduction d'impôt pour investissement dans l'immobilier locatif ;
- allègements liés à la création d'entreprises ou à l'emploi : déduction des intérêts d'emprunt contractés par les salariés pour le rachat de leur entreprise, réduction d'impôt pour emploi d'un salarié à domicile ;
- allègements liés à une activité ou une zone spécifique : déduction du revenu imposable pour souscription de parts de SOFICA ou pour investissement dans les DOM-TOM ;
- allègements liés à l'épargne financière : réduction d'impôt pour versements sur un contrat d'assurance-vie ;
- allègements liés aux œuvres sociales : réduction d'impôt au titre des dons aux œuvres ou affectés à la fourniture de repas ou logement ;
- le système du quotient familial est une spécificité française qui consiste à diviser le revenu imposable d'un contribuable en un certain nombre de parts, ce nombre étant fonction du nombre de personnes pouvant être considérées comme étant à charge. L'objet du quotient familial est de proportionner l'impôt aux facultés contributives de chaque foyer fiscal, le principe étant que les différents membres d'une famille se partagent son revenu global de façon à jouir chacun du même niveau de vie. La portée du système est toutefois limitée par le plafonnement de l'avantage que peut en tirer le contribuable.

Encore faut-il ajouter que ces allègements sont soumis à des conditions d'application précises et que leurs modalités de calcul sont parfois très complexes. Dans le cas des investissements dans les DOM, certaines dispositions spécifiques aux entreprises concourent à la complexité du système, notamment :

- l'agrément préalable des investissements dans certains secteurs ou d'un montant supérieur à 10 MF (depuis le 1er janvier 1998, 30 MF auparavant) ; ces agréments ne valent que pour certaines entreprises n'exerçant pas dans les DOM depuis deux ans au moins (dispositions d'agrément différentes pour les autres sociétés) ;
- les conditions d'octroi d'avantages fiscaux dans le cas de souscription en numéraire réalisées à l'occasion de la constitution ou de

l'augmentation de capital de certaines catégories de sociétés (SODERAG, SODERE, etc.).

De même pour les particuliers :

- le taux de réduction annuelle d'impôt applicable aux investissements dans les logements à caractère d'habitation principale diffère selon la période d'investissement (50 %, et non 25 % entre 1993 et 1996) ;
- la multiplicité et la complexité des conditions d'octroi des avantages fiscaux relatifs aux investissements dans un logement neuf destiné à la location.

Si certaines déductions sont utiles (par exemple pour aider à la création d'entreprise) il en existe d'autres dont la légitimité est contestée :

- déduction supplémentaire pour certaines professions : la loi de finances pour 1997 prévoyait la suppression progressive des déductions forfaitaires supplémentaires pour frais professionnels accordées à certains salariés ; la loi de finances pour 1998 a reporté la mise en place de ce dispositif d'un an ;
- réduction d'impôt pour frais de scolarisation des enfants à charge : cette réduction est variable selon le niveau de scolarité de chaque enfant : 400 F s'il est au collège, 1 000 F au lycée et 1 200 F s'il fréquente un établissement d'enseignement supérieur. Cet allègement se cumule à l'application du quotient familial. La loi de finances pour 1997 prévoyait de le supprimer sur deux ans, mais la loi de finances pour 1998 a abandonné cette mesure d'abrogation.

Au-delà des exemples cités, il est possible d'affirmer que certaines déductions visent seulement à favoriser une catégorie de contribuables ou à jouer un rôle incitatif, ce qui est contraire à la justification fondamentale, la prise en compte des dépenses ayant contribué à la formation ou au maintien du revenu. En outre, on peut remettre en cause l'équité de ces mesures, ces subventions cachées profitant souvent à ceux qui devraient contribuer et favorisant parfois des activités peu rentables. En fait, dans beaucoup de cas, elles visent à soigner l'effet (limiter l'évasion fiscale) plutôt que la cause (le poids et la complexité du prélèvement).

Souvent, seuls les titulaires de revenus les plus élevés et bénéficiant des conseils d'experts fiscalistes peuvent tirer un profit optimal des mesures telles que les investissements dans les DOM-TOM ou les SOFICA.

Pour autant, cette question dépasse le cas des très hauts revenus, puisque le nombre de foyers fiscaux ne déclarant aucune déduction ni aucune réduction d'impôt est limité : 4 580 000 en 1993, 4 173 000 en 1994 et 4 524 000 en 1995 (estimations) sur environ 30 millions de foyers fiscaux⁴.

Parmi les 62 milliards de francs de charges déclarées comme déductions du revenu brut global en 1994 par l'ensemble des contribuables (imposés et non imposés), 65,7 % concernent les pensions alimentaires versées, 23,3 % sont constituées de déficits antérieurs reportés et 11 % d'autres déductions.

⁴ Réponse ministérielle à M. Brard parue au J.O. le 11 août 1997.

Le montant des charges déclarées comme ouvrant droit à réduction sur l'impôt sur les revenus de 1994 se répartit entre les principales rubriques suivantes : assurance-vie (47,1 %), intérêts d'emprunts (18,0 %), investissements dans l'immobilier locatif et parts de SCI (8,7 %) et dépenses de grosses réparations (7,7 %).

Fig. 14 : Un exemple de complexité : l'imposition des plus-values

NATURE DES BIENS	RÉGIME APPLICABLE
Titres de sociétés soumises à l'IS	
⇒ Le cédant possède moins de 25 % du capital social (<i>CGI art. 92 B et 92 J</i>).	Taxation IR (BNC) 16 % (+ contributions additionnelles), soit 26 % à compter de 1998 (50 000 F au titre de 1998) sous réserve de différés.
⇒ Le cédant possède plus de 25 % du capital social (<i>CGI art. 160</i>).	Taxation IR (BNC) 16 % (+ contributions additionnelles) sous réserve d'exonération conditionnelle et de report d'imposition.
Titres de sociétés non soumises à l'IS	
⇒ Associé exerçant une activité professionnelle dans la société.	Application du régime des plus-values professionnelles : Plus-value long terme : taxation de 16 % (+ contributions additionnelles), soit 26 % à compter de 1998 . Plus-value court terme : taxation selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu sous réserve d'exonération dans le cadre de cession de petites entreprises personnelles.
⇒ Associé simple apporteur de capitaux (<i>CGI art. 92 K</i>).	Taxation IR spécifique de 16 % (+ contributions additionnelles), soit 26 % à compter de 1998 .
Titres de sociétés immobilières (autres que les SICOMI) non cotées en bourse (<i>CGI art. 150 A bis</i>).	Application du régime des plus-values immobilières : taxation selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu (exonération lorsque les titres sont détenus depuis plus de 22 ans)

1.2. 1.2. Alourdissement et concentration

Outre la complexité accrue de l'impôt sur le revenu, son poids tend à augmenter dans le prélèvement fiscal, même si cette part reste plus faible que dans les autres pays de l'Union européenne.

Ainsi, la part de l'impôt sur le revenu dans le PIB a évolué de la façon suivante :

Fig. 15 : Poids de l'impôt sur le revenu dans le PIB (en %)

1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
3,7	4,2	4,5	5,4	5,7	5,2	5,9	6,0	6,1	6,2	6,1	6,6	6,8

Source : statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1997

Cet accroissement a élargi le poids de l'impôt dans les recettes fiscales :

Fig. 16 : Poids de l'impôt sur le revenu dans les recettes fiscales (en %)

1965	1970	1975	1980	1985	1990	1991	1992	1993	1994	1995
10,6	12,0	12,3	12,9	12,8	11,8	13,5	13,7	13,9	14,0	13,9

Source : statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1997

Cet accroissement du poids de l'impôt sur le revenu ne touche pas l'ensemble des contribuables : 15,3 millions de foyers fiscaux ont été imposés sur leurs revenus de 1995 sur un peu plus de 30 millions.

Fig. 17 : Nombre de contribuables réellement imposés

Années	Imposés		Non imposés		Total (millions)
	Nombre (millions)	%	Nombre (millions)	%	
1980	15,4	63,8	8,7	36,2	24,1
1985	15,3	59,4	10,4	40,6	25,7
1995	15,3	50,8	14,8	49,2	30,1

Source : Direction générale des impôts

En conclusion, l'impôt sur le revenu se caractérise aujourd'hui par :

- la multiplicité des déductions et réductions à la légitimité incertaine, qui aboutit à exclure la moitié des contribuables de l'impôt. Cette situation, pour l'impôt-symbole de notre système fiscal, va donc à l'encontre de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme : *« Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les citoyens à raison de leurs facultés »* ;
- la complexité du système rend illusoire une autre garantie, celle qui est posée par l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme de 1789 : *« Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de*

la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » ;

- cette complexité est accrue par les liens existant entre la non-imposition sur le revenu et l'attribution ou le niveau de certaines prestations sociales. Elle crée des rigidités avec un effet de seuil très important lors du passage à l'imposition (perte de pouvoir d'achat lors de l'imposition). Toute modification imposerait toutefois de revoir l'attribution des prestations sociales en fonction de la non-imposition.

Ce manque de transparence de l'impôt sur le revenu, autant que son poids, est nuisible à sa légitimité. Or celle-ci est la condition la plus importante pour un système fiscal efficace et compétitif, au-delà même du montant du prélèvement.

2. La fiscalité locale

La fiscalité locale, seule forme d'imposition directe pour un grand nombre de foyers, est inégale entre les contribuables et renforce leur sentiment d'incompréhension, d'autant plus qu'il existe de nombreuses possibilités d'exonération ou de dégrèvement.

2.1. 2.1. Inégalité entre contribuables

a) Inégalités liées à l'assiette imposable

L'absence d'actualisation des bases locatives, pour la fiscalité locale, est sans doute l'exemple le plus frappant de l'inégalité entre contribuables en matière d'assiette. L'assiette actuellement utilisée est la valeur locative au 1er janvier 1970, et même au 1er janvier 1961 pour le foncier non bâti. L'assiette est actualisée chaque année pour tenir compte de l'évolution des loyers, mais le coefficient d'actualisation est national et ne permet pas de pondérer les bases imposables en fonction de l'évolution de la cote du bien imposable. Dès lors, les inégalités perdurent et ont même tendance à s'accroître.

b) Inégalités liées au taux d'imposition

Fig. 18 : Les fourchettes de taux des impôts locaux en 1996

Taux régionaux	Habitation	Foncier bâti	Foncier non bâti	Taxe professionnelle
Taux maximum	3,62	5,07	12,93	3,27
	Martinique		Limousin	
Taux minimum	1,04	0,92	1,60	1,09
	Ile de France			
Taux départementaux	Habitation	Foncier bâti	Foncier non bâti	Taxe professionnelle
Taux maximum	11,46	26,08	97,37	11,92
	Guyane		Lozère	Guyane
Taux minimum	3,96	4,22	5,71	4,22
	Réunion	Rhône	Alpes M.	Réunion
Taux semi-globaux	Habitation	Foncier bâti	Foncier non bâti	Taxe professionnelle
Taux maximum	40,68	44,60	198,80	29,53
	St-Pol/Mer	Angoulême	Mende	Vichy
Taux minimum	4,68	1,69	2,28	3,18
	Courbevoie		Neuilly/Seine	

Les taux semi-globaux sont les taux des communes correspondant à la somme des taux communaux et de ceux des organismes de coopération intercommunale (dotés ou non de fiscalité propre).

Source : Notes Bleues de Bercy du 1er au 15 juin 1997.

La libre administration des collectivités territoriales, principe fondé par la Constitution, a conduit à adopter la règle de la fixation des taux par ces dernières, même si un encadrement (par des moyennes) permet d'éviter des écarts trop importants. Pour autant, la question de l'inégalité des contribuables devant l'impôt local se pose, même si elle est plus sensible pour les prélèvements sur les entreprises, et même si la rupture d'égalité devant les charges locales d'impôt n'est pas nécessairement synonyme de non-conformité au regard de la Constitution.

2.2. 2.2. Incompréhension liée à la multiplicité des exonérations et des dégrèvements

A la multiplicité des taux fixés par chaque niveau de collectivité, s'ajoutent les nombreux cas d'exonérations et de dégrèvements qui contribuent à accroître la complexité de la fiscalité locale.

Le lien entre l'assiette imposable théorique et le prélèvement réel tend à se distendre, pour aboutir à une situation où le montant de l'impôt, bien que calculé à partir d'une valeur locative, est de facto fondé sur le revenu.

Fig. 19 : La multiplicité des régimes dérogatoires

Taxe d'habitation :*(1) Abatements à la base pour charges de famille :*

- 10 % de la valeur locative moyenne des habitations situées dans le ressort de la collectivité pour chacune des deux premières personnes à charge ;
- 15 % de cette même valeur pour les personnes à charge suivantes ;
- + 5 ou 10 points sur décision de la collectivité.

Abattement général facultatif à la base :

Le taux peut être fixé à 5 %, 10 % ou 15 % de la valeur locative moyenne des habitations situées dans le ressort de la collectivité considérée.

Abattement spécial facultatif en faveur des personnes de condition modeste :

Abattement de 5, 10 ou 15 % de la valeur locative moyenne des habitations situées dans le ressort de la collectivité si :

- contribuable non passible de l'IR au titre de l'année précédant l'imposition à la taxe d'habitation ;
- valeur locative inférieure à 130 % de la valeur locative moyenne des habitations situées dans le ressort de la collectivité considérée (+ 10 points par personne à charge).

(2) Dégrèvement partiel :

- 100 % de la cotisation excédant le seuil de 2 066 F en 1997 pour les contribuables dont les revenus 1996 sont inférieurs à 43 080 F + 11 530 F par demi-part supplémentaire ; le seuil est ramené à 1 500 F pour les contribuables dont les revenus n'excèdent pas 25 000 F + 10 000 F pour chaque demi-part supplémentaire ;
- 50 % de la cotisation excédant le seuil de 1 951 F en 1996 pour les contribuables dont les revenus 1996 sont inférieurs à 48 950 F + 11 530 F par demi-part supplémentaire.

(3) Plafonnement en fonction du revenu :

La cotisation de taxe d'habitation d'une année est plafonnée à 3,4 % du revenu de l'année précédente, si ce revenu est inférieur à 102 370 F en 1997 (+ 12,9 % par rapport à 1996) + 23 920 F pour la première demi-part supplémentaire (+ 23 %) + 18 630 F pour les demi-parts suivantes (idem 1996).

Le dégrèvement ainsi calculé ne peut dépasser 50 % de l'imposition.

Taxes foncières*Exonérations et dégrèvements spéciaux :*

- personnes âgées et de condition modeste : exonération si le contribuable est âgé de plus de 75 ans et non assujetti à l'IR ou s'il est bénéficiaire des allocations supplémentaires (ancienne allocation supplémentaire du fonds national de solidarité) ;
- dégrèvement en cas de vacance ou d'inexploitation ;
- propriétés non bâties : pertes de récolte sur pied et jeunes agriculteurs sous conditions.

Il est à noter que, depuis la loi de finances pour 1997, les exonérations et dégrèvements sont fonction du revenu lui-même et non plus de l'impôt sur le revenu acquitté.

Enfin, cette multiplication d'exonérations et de dégrèvements n'obscurcit pas le système fiscal local uniquement pour le contribuable directement concerné, mais également pour la représentation nationale, qui doit intégrer la compensation par l'Etat des exonérations et abattements.

L'avis présenté au nom de la Commission des lois constitutionnelles de l'Assemblée Nationale sur le projet de loi de finances pour 1998, par M. René Dosière, résume les critiques que l'on peut faire au système actuel : *« cette substitution progressive est à l'évidence malsaine, car elle aboutit, dans les faits, à une véritable déresponsabilisation des élus locaux, dont les choix, par exemple en matière de fixation des taux de la taxe professionnelle et de la taxe d'habitation – déjà largement encadrés par la loi - perdent une grande part de leur signification politique, dès lors qu'une part croissante de la charge de l'impôt repose sur l'Etat et non sur les contribuables locaux ».*

3. L'impôt de solidarité sur la fortune

Créé en 1988, cet impôt est le successeur de l'impôt sur les grandes fortunes instauré en 1982 et qui avait été supprimé en 1986. En Europe, l'Espagne, la Finlande, la France, le Luxembourg, les Pays-Bas et la Suède perçoivent actuellement un impôt sur le patrimoine ; le Danemark, l'Allemagne et l'Italie ont supprimé cet impôt respectivement en 1995, 1997 et 1998.

Toute personne physique possédant, au 1er janvier de l'année d'imposition, un patrimoine excédant 4,7 millions de francs (en 1998) est redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune. Ce seuil prend en compte l'ensemble du patrimoine des personnes physiques domiciliées en France et le patrimoine situé en France de personnes physiques domiciliées à l'étranger.

L'ensemble du patrimoine doit être pris en considération, sous réserve des exonérations suivantes :

3.1. 3.1. Biens professionnels :

- les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ;
- les parts ou actions de sociétés dans lesquelles le contribuable exerce son activité principale, à condition qu'il détienne directement ou indirectement 25 % au moins des parts ou que la valeur des parts détenues représente au moins 75 % de son patrimoine imposable ;
- les biens ruraux donnés par bail à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants, lorsqu'ils sont utilisés par le preneur dans l'exercice de sa profession principale.

3.2. .

3.2. Autres biens

- objets d'antiquité, d'art ou de collection ;
- droits de la propriété littéraire et artistique et, lorsqu'ils sont détenus par leur inventeur, les droits de la propriété industrielle ;
- placements financiers en France des non-résidents ;
- rentes viagères assimilables à des pensions de retraite et sommes ou rentes allouées à titre de réparation de dommages corporels.

Au total, la base taxable est donc partielle et comporte essentiellement des biens immobiliers.

Le barème de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) applicable pour 1998 est identique à celui de 1997 et s'établit comme suit :

Fraction de la valeur nette taxable du patrimoine	Tarif applicable
N'excédant pas 4 700 000 F	0 %
Comprise entre 4 700 000 F et 7 640 000 F	0,5 %
Comprise entre 7 640 000 F et 15 160 000 F	0,7 %
Comprise entre 15 160 000 F et 23 540 000 F	0,9 %
Comprise entre 23 540 000 F et 45 580 000 F	1,2 %
Supérieure à 45 580 000 F	1,5 %

Depuis 1995, une majoration égale à 10 % du montant des cotisations d'ISF est due par toutes les personnes redevables de cet impôt.

Le produit de l'ISF a atteint 10,06 milliards de francs en 1997 et 179 899 redevables l'ont acquitté, sur une base taxable de 1976 milliards de francs.

Fig. 20 : Comparaison de l'ISF 1996 et de l'ISF1997
(en milliards de francs)

	1996	1997
Produit de l'ISF (1)	9,92 MDF	10,06 MDF
Nombre de redevables	173.629	178.899
Patrimoine taxable	1 843 MDF	1 976 MDF

Source : Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

(1) Y compris la majoration exceptionnelle de 10 %

4. Les droits de mutation

4.1. 4.1. Les mutations à titre onéreux

Sont notamment soumises aux droits d'enregistrement :

- **les cessions de fonds de commerce** : les droits sont calculés selon un barème progressif :

Fig. 21 : Droits d'enregistrement sur les fonds de commerce

Fraction du prix	Taux
- n'excédant pas 150 000 F	0 %
- comprise entre 150 000 F et 700 000 F	7,0 %
- supérieure à 700 000 F	11,4 %

- **les cessions d'immeubles** : les droits sont proportionnels.

Il convient de distinguer les ventes d'immeubles à usage professionnel de ceux à usage d'habitation. Dans les deux cas il s'agit du taux le plus courant, les départements et les régions pouvant moduler le taux de leur ressort.

Fig. 22 : Droits de mutation sur les immeubles

	Usage professionnel	Usage d'habitation
- Taxe départementale (taux courant)	15,40 %	4,20 %
- Taxe communale (taux imuable)	1,20 %	1,20 %
- Taxe régionale (taux maximum)	1,60 %	1,60 %
- Prélèvement de l'État pour frais d'assiette (taux courant)	0,385 %	0,105 %
Taux global courant	18,585 %	7,105 %

4.2. 4.2. Les mutations à titre gratuit

Les mutations sont considérées comme étant à titre gratuit lorsque le transfert de propriété d'un bien n'entraîne pas le versement d'une somme d'argent du cessionnaire au cédant. Les donations et les successions sont des mutations à titre gratuit.

Les donations et les successions sont soumises au même régime fiscal, en particulier sur les points suivants :

- le tarif des droits (tranches de part nette taxable, différentes selon que la mutation est réalisée en ligne directe ou entre époux) ;
- les abattements à effectuer sur l'actif objet de la mutation ;
- la réduction des droits (dispositions spécifiques).

Des différences de régime existent cependant, relatives en particulier à la valeur des biens transmis, à l'évaluation des certains biens transmis (bijoux, objets d'art) ou au calcul des droits (abattements spécifiques).

4.3. 4.3. Observations générales

Les différents régimes des droits de mutation engendrent des distorsions importantes, pouvant amplifier les effets négatifs, voire inégalitaires, des droits applicables. A titre d'exemple, les actes de donation supportent, outre les droits de donation, la taxe départementale de publicité foncière (0,6 %) majorée de 2,5 % lorsque les actes portent sur des immeubles. Par ailleurs, la cession d'un immeuble à usage professionnel implique un droit d'environ 20 %, alors que la cession de parts de SCI détenant ce type de biens n'est soumise qu'à un droit de 4,8 %.

Des mesures d'atténuation ont cependant été adoptées depuis peu afin de corriger certaines inégalités flagrantes. Ainsi, la réduction des droits sur la donation-partage a été étendue aux donations simples au profit d'enfants uniques, précédemment exclues de cette disposition particulière.

Par ailleurs, au-delà de la question des droits de mutations proprement dits, se pose le problème de la transmission d'entreprises. Des aménagements et allègements ont été apportés chaque année sur des points particuliers, mais sans toucher au régime général, ajoutant encore à la complexité de l'ensemble.

Trois principales critiques peuvent ainsi être adressées aux régimes des droits de mutation :

- leur juridisme et leur complexité ;
- leur absence de neutralité ;
- le frein qu'ils constituent à la mobilité des biens et à l'adaptation des structures juridiques à la vie des entreprises⁵.

B - DES TENTATIVES DE SIMPLIFICATION DEPUIS LES ANNÉES 1990

La contestation du poids et du mode de calcul de l'impôt sur le revenu, l'apparition de nouveaux modes de prélèvements sur le revenu (Contribution sociale généralisée (CSG) et Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)) ont conduit, depuis le début des années 1990, à une réflexion sur l'ensemble de l'imposition des personnes. Pour autant, malgré la multiplication de travaux novateurs, ce mouvement de réforme n'a pas abouti et a, de surcroît, été contrarié par l'augmentation des taux rendue nécessaire par le retournement de la conjoncture économique.

1. L'imposition des revenus

L'apparition de prélèvements proportionnels, prélevés à la source et partiellement destinés au budget de l'Etat (CSG et CRDS) contribue à accroître la complexité du système. En effet, si un impôt à taux fixe est plus facile à gérer qu'un impôt progressif, il en va différemment quand impôts progressif et proportionnel sont cumulés (incompréhension des contribuables, problème de justice fiscale de l'impôt proportionnel,...).

⁵ Notamment en raison du niveau de leur taux (jusqu'à 40 % en ligne directe, 60 % sinon).

1.1. 1.1. Les prélèvements à caractère social sur le revenu (CSG et CRDS) : une nouvelle forme d'impôt sur le revenu

L'instauration de la contribution sociale généralisée (CSG) a été motivée par :

- l'incapacité des cotisations sociales à prendre en compte les revenus non salariaux, à un moment où la structure des revenus a fortement évolué (les revenus du patrimoine représentent 11 % de revenus des ménages en 1993 contre 7 % en 1970). De plus, de nombreuses rémunérations échappaient aux cotisations : participation, stock options, contributions patronales de retraite et prévoyance,...
- les limites du prélèvement par l'impôt sur le revenu : faible rendement (réductions et exonérations diverses) et 50 % des ménages non imposés.

En outre, la moitié des revenus de la propriété ne supportait aucun impôt sur le revenu, l'autre moitié ne contribuant que faiblement, tandis que les revenus de transfert et de remplacement étaient peu sollicités.

La création de la CSG a permis de prendre en compte ces différentes formes de revenus, tout en instaurant un mode de recouvrement nouveau pour des impositions sur le revenu :

- efficace : prélèvement à la source donc peu d'impayés et peu de fraudes ;
- rapide : prélèvement à la source mensuel, permettant de suivre de près les capacités contributives ;
- recouvrement peu coûteux : l'administration n'a pas à établir la base d'imposition, le nombre de redevables est limité et pas de seuils de mise en recouvrement entraînant des pertes de recettes fiscales. De plus, pas de charge supplémentaire pour les débiteurs.

La CSG, instaurée par les articles n° 127-135 de la loi de finances de 1991⁶ est bien une imposition au sens qu'a ce mot dans la Constitution, mais elle est affectée à des fins de protection sociale⁷. Elle figure d'ailleurs dans le Code de la Sécurité Sociale et le Code Général des Impôts ne fait que rapporter au précédent. Toutefois, nous avons vu que cette qualification est remise en cause par la Commission européenne, qui considère la CSG comme étant de nature sociale.

a) 1991-1997 : l'alourdissement progressif

Le début des années 1990 a été marqué par la mise en place de la CSG, en plusieurs étapes successives qui en accroissent le taux sans en modifier les fondements.

Le taux et l'affectation de la CSG ont évolué ainsi :

⁶ Loi n°90-1198.

⁷ Par une décision du 28 décembre 1990, le Conseil constitutionnel a affirmé que les trois contributions qui forment la CSG étaient des impôts et non des cotisations sociales.

- Caisse nationale d'allocations familiales (1991) :	1,1 %	non déductible (réduction des cotisations sociales à due concurrence)
- Fonds de solidarité et de sauvegarde de la protection sociale (loi de Finances rectificative pour 1993) :	1,3 %	non déductible
- Régime obligatoire d'assurance maladie (loi de financement de la Sécurité sociale du 26 décembre 1996) :	1,0 %	déductible

	3,4 %	

La CSG est complétée par la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS). Instaurée initialement pour 13 ans par l'Ordonnance du 24 janvier 1996, la CRDS a été prolongée de cinq ans par la loi portant financement de la Sécurité Sociale pour 1998. Elle s'élève à 0,5 %, non déductible.

Destinée à apurer le déficit du régime général de la Sécurité sociale des années 1994 et 1995, ainsi qu'une partie du déficit prévisionnel de 1996 (ces déficits sont repris par l'Etat), elle alimente la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES).

b) la réforme de la CSG en 1997 (loi de finances pour 1998) : la réorientation du prélèvement

A l'occasion de la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998, le Gouvernement a opté pour un basculement quasi intégral des cotisations maladie vers la CSG.

Cette réforme a impliqué :

- une majoration de 4,1 points de la CSG portant sur les revenus d'activité, de placement et du patrimoine ;
- une majoration de 2,8 points de la CSG portant sur les revenus de remplacement ;
- le point d'équilibre ayant été fixé à 4,75 points de cotisation d'assurance maladie sur les revenus d'activités et à 2,8 points de cotisation pour les revenus de remplacement, la loi a supprimé purement et simplement ces cotisations lorsque le taux est inférieur ou égal à ces seuils. Pour les salariés, les cotisations maladie sont ramenées à 0,75 point qui serviront à financer les revenus de remplacement.

En termes de financement de la sécurité sociale, l'opération n'est pas neutre. Elle doit se traduire par un gain net de 4,5 milliards de francs si l'on se fonde sur les chiffres retenus par la Commission des comptes de la sécurité sociale.

La majoration de la CSG de 3,4 % à 7,5 % appelle quatre remarques :

- cette opération s'est faite sans que l'assiette de la CSG soit modifiée, à l'exception des produits des jeux ;
- cette opération favorise un prélèvement dont le recouvrement est quasi parfait ; selon le Conseil des impôts, le taux global de recouvrement de la CSG est de 99,7 % ;
- l'assiette de la CSG n'est pas homogène pour toutes les catégories de contribuables. Au surplus, elle ne tient pas toujours compte du revenu réellement disponible ;
- enfin et surtout, la CSG devient, par son produit, le premier impôt direct d'autant que son assiette est plus large que celle de l'impôt sur le revenu. Le produit de la CSG sera d'environ 335 milliards de francs, soit nettement plus que l'impôt sur le revenu (292 milliards en 1997).

1.2. 1.2. L'élargissement du débat à l'ensemble de l'imposition sur le revenu : les rapports Ducamin et la Martinière

Ces deux rapports ont été successivement rédigés en 1994 et 1996, pour définir les règles d'une simplification du système fiscal.

Le rapport Ducamin a été commandé par M. Sarkozy, ministre du Budget, fin 1993. Il a été remis au ministre en janvier 1995.

Ce rapport était destiné à souligner les injustices ou incohérences du système fiscal français, et particulièrement de l'impôt sur le revenu, y sensibiliser le public et proposer, dès lors, des axes de réforme.

Le rapport La Martinière avait été demandé début avril 1996 par le Premier Ministre, M. Juppé, et remis fin mai de la même année.

Ces deux rapports ont abouti à un plan de simplification de l'impôt sur le revenu prévu sur cinq ans par le gouvernement Juppé, et dont certaines mesures ont commencé à s'appliquer dès 1995.

LES RAPPORTS DUCAMIN ET LA MARTINIÈRE	
Préconisations des rapports	Mesures mises en oeuvre
Maintien de la progressivité de l'IR.	Maintien
Allègement du barème Taux marginal maximum préconisé : 50 % dans le rapport Ducamin ; 40 % dans le rapport La Martinière.	La baisse des tranches est effective pour les revenus de 1996 et planifiée jusqu'en 2001, pour aboutir à un taux marginal maximum de 47 % (loi de finances pour 1997), mais la loi de finances pour 1998 est revenue sur cette réforme.
Suppression de la décote.	Diminution de la décote (loi de finances pour 1997) et suppression prévue pour 2000. Stable en francs courants pour l'impôt sur les revenus de 1997 (loi de finances pour 1998)
Ducamin : maintien de l'abattement de 20% pour les salariés. La Martinière : incorporation de l'abattement dans le barème.	Maintien de l'abattement plafonné de 20 %.
NB : Risque d'évasion fiscale en cas de suppression de l'abattement de 20 % : la plupart des titulaires de BIC et de BNC adhérente à un Centre de Gestion Agréé pour bénéficier du même abattement que les salariés. Ils n'adhéreraient plus en cas de suppression, d'où une déperdition fiscale, du fait de l'absence de contrôle.	
Suppression des déductions forfaitaires supplémentaires.	Limitation progressive des déductions, pour aboutir à leur suppression au titre de l'imposition des revenus de 2000 (loi de finances pour 1997). Réforme différée d'un an par la loi de finances pour 1998.
Suppression des réductions d'impôt, sauf : - dons aux œuvres d'intérêt général ; - salarié à domicile - pensions versées à des tiers ; - dépenses engagées dans certains établissements de soins.	Loi de finances pour 1997 : Suppression des réductions pour : - intérêts des prêts contractés à compter de 1997 (pour l'achat de logements neufs) ou 1998 (logement ancien) ; - versement de cotisations aux fonds salariaux ; - frais de scolarisation (suppression progressive prévue initialement, mais maintien par la loi de finances pour 1998). Aménagement de la réduction pour les primes d'assurance-vie.
La Martinière : financement de l'assurance maladie par création d'un prélèvement proportionnel unifié sur tous les revenus (à l'exception des minima sociaux). Pas de déductibilité de la CSG et de la CRDS avant la montée en puissance du nouveau prélèvement maladie.	Augmentation d'un point de la CSG (loi de financement de la Sécurité sociale), toutefois déductible. Loi portant financement de la Sécurité sociale pour 1998 : augmentation de 4,1 points

Fig. 23 : Impact marginal des nouvelles mesures votées sur le budget de l'Etat
(en milliards de francs)

	1995	1996	1997	1998
Mesures fiscales				
Suppression 1/2 part aux célibataires et divorcés en concubinage avec enfant à charge		1,3		
Suppression de la réduction d'impôt au titre des dépenses d'assurance-vie pour les contribuables dont l'IR > 7 000F		0,2	4,4	
Allègement du barème et de la décote de l'IR (abandonné par la loi de finances pour 1998)			- 26,2	
Imposition des indemnités journalières de maternité			1,2	
Mesures sociales				
Elargissement de l'Organic		2,0		
Augmentation du taux de l'Organic	2,8			
CRDS		21,5	4,1	
Suppression de la remise forfaitaire de 42 F	2,3	5,7		
Hausse des cotisations maladie		6,0	7,5	
Elargissement de l'assiette de la CSG			6,9	
Majoration du taux de la CSG compensée par une baisse des cotisations maladie			- 1,7	4,5
Total	5,1	36,7	- 3,8	4,5

Les aménagements apportés à l'impôt sur le revenu ont eu pour principal effet d'exonérer de nouvelles catégories de la population, donc de réduire la portée de l'impôt progressif.

Par ailleurs, il faut relever que le nombre de tranches, même s'il est en diminution, reste supérieur à celui d'autres pays (trois tranches en Grande-Bretagne).

En définitive, les modifications apportées à l'imposition sur le revenu après la publication de ces deux rapports sont restées très modestes. Elles n'ont pas remis en cause la plupart des règles qui la régissent.

2. La fiscalité locale : une situation bloquée, malgré des tentatives de réforme

L'exemple le plus frappant de ce blocage est fourni par l'actualisation des bases locatives, qui constituent l'assiette de toute la fiscalité locale.

Les bases d'imposition des taxes foncières et de la taxe d'habitation n'ont pas été révisées depuis 1970, voire depuis 1961 pour les propriétés non bâties.

La loi n° 90.669 du 30 juillet 1990 prévoyait la révision générale des immeubles retenus pour la détermination des bases des impôts locaux. La révision avait pour objectif de mieux assurer le respect du principe d'égalité devant l'impôt mais en raison des modifications radicales des situations individuelles qu'elles étaient susceptibles d'entraîner, cette loi n'a encore jamais été mise en application. Ainsi :

- le projet de loi de finances pour 1993 a retardé l'incorporation des nouvelles bases au motif que les collectivités locales ne disposaient

pas des délais suffisants pour mesurer les conséquences des modifications d'assiette sur leur politique des taux ;

- les mesures habituelles de revalorisation ont été utilisées aux termes de la loi de finances pour 1994, la date d'intervention dans les rôles des résultats de la révision n'étant pas fixée ;
- la loi sur l'aménagement du territoire du 4 février 1995 prévoyait, dans son article 68, une incorporation dans les rôles au plus tard le 1er janvier 1997 ;
- néanmoins, les mesures habituelles de revalorisation forfaitaire ont été utilisées dans la loi de finances pour 1997, puis prorogées en 1998, même si la loi de finances limite les coefficients de revalorisation à 1 pour les propriétés non bâties et à 1,011 pour les propriétés bâties.

L'avis de la commission des lois sur le projet de loi de finances pour 1998 déjà cité fait apparaître les conséquences qui résulteraient des travaux de révision sur les impositions (à fiscalité constante) :

Fig. 24 : Locaux autres qu'HLM

(en francs) Catégorie du logement	Foncier bâti			Taxe d'habitation		
	Avant	Après	Ecart	Avant	Après	Ecart
- Luxe	2 801	3 381	+ 580	6 625	8 599	+ 1 974
- Confortable	2 010	2 110	+ 100	3 174	3 241	+ 67
- Moyen	1 178	1 304	+ 126	1 809	1 819	+ 10
- Médiocre	483	575	+ 92	714	843	+ 129

Fig. 25 : Logements H.L.M.

(en francs) Catégorie du logement	Foncier bâti			Taxe d'habitation		
	Avant	Après	Ecart	Avant	Après	Ecart
- Assez confortable	1 680	1 164	- 516	2 307	1 407	- 900
- Ordinaire	1 349	957	- 392	1 720	1 218	- 502

Source : Rapport au Parlement sur les conséquences de la loi de 1990.

L'ensemble constitue donc une situation complexe, pour laquelle une réforme est indispensable. Elle sera pourtant difficile, devant concilier des principes qui peuvent apparaître comme contradictoires :

- prise en compte du poids très variable de la fiscalité d'une commune à l'autre (potentiel fiscal, c'est-à-dire base imposable par habitant, variant de 1 à 850 entre les communes) ;
- limitation des différences de traitement entre contribuables tout en assurant à tous les contribuables un égal accès aux services publics. Il s'agit d'éviter le danger d'une personnalisation de l'impôt au niveau local par les collectivités elles-mêmes ;
- respect de la diversité et de la flexibilité des finances locales pour conserver un véritable pouvoir fiscal décentralisé.

Enfin, il ne semble pas nécessaire de remettre en cause la répartition globalement satisfaisante du poids des quatre impositions directes locales entre entreprises et particuliers.

3. Les droits de mutation

Seules deux mesures d'allégement ont été adoptées récemment.

Aux termes de la loi du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, la taxe d'État sur les mutations de fonds de commerce ou de clientèles a été ramenée de 11,80 % à 9 % pour la fraction de la valeur taxable qui dépasse 700 000 F. Le taux marginal s'élève désormais à 11,4 % contre 14,2 % auparavant.

Par ailleurs, dans le but de favoriser les transmissions de patrimoine, la loi de finances pour 1997 a institué un abattement de 100 000 F par part pour les donations consenties par des grands-parents à leurs petits-enfants.

II - LA FISCALITÉ DES PERSONNES MORALES : UN EFFORT INACHEVÉ

La fiscalité des sociétés est fondée sur un prélèvement principal, l'impôt sur les sociétés (IS), pour ce qui concerne l'État, complété notamment, pour la fiscalité locale, par la taxe professionnelle.

La première cause de complexité du système d'imposition directe des sociétés réside dans le fait que celle-ci s'articule autour de plusieurs impositions distinctes.

L'impôt sur les sociétés est la première d'entre elles. Celui-ci est un prélèvement sur le résultat fiscal, défini comme la différence entre produits imposables et charges déductibles, à la variation d'actif net, corrigée des apports ou prélèvements des actionnaires (art. 38 CGI).

Il frappe les bénéfices des sociétés de capitaux et des personnes morales qui leur sont fiscalement assimilées, quel que soit leur objet⁸. Cet impôt est exigible lors de la réalisation des bénéfices, quelle que soit l'affectation qui leur est donnée par la société (report à nouveau, mise en réserve, distribution, etc.).

La loi de finances pour 1993 a fixé le taux normal de l'IS à 33,1/3 %, qui frappe l'ensemble des bénéfices, distribués ou non. Dans un souci de simplification, et contrairement aux dispositions en vigueur dans d'autres pays de l'Union Européenne comme l'Allemagne, la France a supprimé la distorsion de taux existant entre l'imposition des bénéfices distribués et non distribués.

Un taux d'imposition réduit (19 %) s'applique par ailleurs sur les plus-values nettes à long terme, réalisées lors de cessions de titres de participation ou de concessions de licences d'exploitation de brevets par des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés.

Des règles particulières à l'IS, édictées pour la détermination du bénéfice imposable, viennent encore accentuer la complexité et le caractère peu lisible du système. Outre le principe de territorialité de l'IS qui sera développé plus loin,

⁸ Il faut souligner que certains autres secteurs économiques, les banques et les assurances par exemple, supportent en outre des impôts particuliers : la taxe sur les salaires et la contribution des institutions financières (cf. Avis du Conseil économique et social sur le rapport de M. Jean-Pierre Moussy concernant « L'avenir du système bancaire en France dans le contexte de la monnaie unique »).

ces dispositions concernent : les revenus mobiliers encaissés par les sociétés (existence d'un régime général et d'un régime spécifique aux sociétés mères permettant d'éviter une double imposition), les limitations dans la déduction des rémunérations des dirigeants de sociétés et des intérêts des comptes d'associés (destinées à lutter contre les abus) et le système du report déficitaire (avec là encore deux régimes différents applicables).

Les entreprises sont par ailleurs redevables de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA). Calculée en fonction du chiffre d'affaires réalisé, elle est exigible même en l'absence de bénéfices. Un lien existe cependant entre l'IS et l'IFA : l'IFA peut en effet, selon le cas, présenter le caractère d'une avance récupérable dans la mesure où elle peut être imputée sur les sommes dues au titre de l'IS. Dans le cas contraire, elle représente donc une charge définitive, qui, de plus, ne constitue pas pour la société une charge déductible de ses résultats imposables.

La loi de finances pour 1998 a en outre relevé le barème de l'IFA pour les sociétés dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de francs, de telle sorte que la charge minimale d'impôt est augmentée pour ces sociétés.

Enfin, des contributions supplémentaires ont été instaurées récemment.

La taxe professionnelle est fondée pour l'essentiel sur la masse salariale et les immobilisations. A cet égard, elle est pénalisante pour l'investissement et l'emploi. Certains secteurs apparaissent comme étant particulièrement pénalisés : 1 % à peine des contribuables supporte plus de la moitié de la taxe professionnelle : ce sont les entreprises industrielles qui ont des investissements lourds et des coûts de main d'œuvre importants.

Fig. 26 : Les bases de la taxe professionnelle

Répartition de la base brute d'imposition	1995
Valeur locative (matériel et outillage)	49,2 %
Salaires et indemnités	35,4 %
Valeur locative (biens passibles de taxe foncière)	12,3 %
Recettes	3,1 %

Chaque niveau de collectivité vote son taux, avec une limitation du plafonnement final sur l'entreprise en fonction de la valeur ajoutée, compensé par l'Etat. En 1995, le coût de la taxe professionnelle pour l'Etat était égal au montant des dégrèvements accordés au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (40 milliards) majoré de celui des compensations (18 milliards), mais diminué des rôles émis au profit de l'Etat, de la majoration de la cotisation de péréquation, et depuis 1997 de la cotisation minimum, ce qui donne un montant total de taxe professionnelle à la charge de l'Etat pour 1995 de 44,4 milliards soit 27,5 % du montant des rôles émis. A l'inverse, une cotisation minimale égale à 0,35 % de la valeur ajoutée touche les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions de francs.

Les entreprises sont tenues de déterminer leurs bases d'imposition par site d'exploitation, ce qui peut rendre le traitement très lourd dans certains cas.

Le taux de la taxe professionnelle ne peut, par rapport à l'année précédente, être augmenté dans une proportion supérieure à l'augmentation du taux de la taxe d'habitation ou, si elle est moins élevée, à celle du taux moyen de la taxe d'habitation et des taxes foncières, pondéré par l'importance relative des bases de ces trois taxes pour l'année d'imposition.

A l'inverse, le taux doit être diminué, par rapport à l'année précédente, dans une proportion au moins égale, soit à la diminution du taux de la taxe d'habitation ou à celle du taux moyen pondéré de la taxe d'habitation et des taxes foncières, soit à la plus importante de ces diminutions lorsque ces deux taux sont en baisse.

Enfin, les taux votés par les conseils municipaux ne peuvent excéder un taux plafond égal à deux fois le taux moyen de cette taxe constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des communes.

A - L'INTERRUPTION DE LA BAISSÉ DU TAUX DE PRÉLÈVEMENTS AMORCÉE DEPUIS LE MILIEU DES ANNÉES 1980

1. La baisse du taux de l'IS à partir de 1986

Alors qu'il était stable à 50 % depuis 1958, le taux de l'impôt sur les sociétés a connu sa première baisse pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1986. Il a alors été porté à 45 %. Il a ensuite connu des baisses successives qui peuvent être résumées dans le tableau suivant :

Fig. 27 : Les baisses de l'IR

Exercices ouverts	Taux d'IS	
	Bénéfices non distribués	Bénéfices distribués
- entre le 1/01/86 et le 31/12/87	45 %	45 %
- entre le 1/01/88 et le 31/12/88	42 %	42 %
- entre le 1/01/89 et le 31/12/89	39 %	42 %
- entre le 1/01/90 et le 31/12/90	37 %	42 %
- entre le 1/01/91 et le 31/12/91	34 %	42 %
- entre le 1/01/92 et le 31/12/92	34 %	34 %
- à compter du 1/01/93	33,1/3 %	33,1/3 %

A partir de 1993, le taux d'IS en France était donc devenu l'un des plus bas en Europe.

2. Une remise en cause depuis 1995

Si le taux marginal d'IS n'a pas été modifié depuis 1993, des contributions particulières s'y sont ajoutées, cumulant les deux inconvénients d'une telle méthode : complexité du mode de calcul et alourdissement du prélèvement sur le résultat.

En ce qui concerne la contribution exceptionnelle, les personnes morales redevables de l'IS sont assujetties à une contribution égale à 10 % de l'IS calculée sur leurs résultats imposables au taux normal et au taux réduit, ainsi que sur les bénéfices capitalisés des PME. Cette contribution a été instituée par la première loi de finances rectificative pour 1995. Elle ne constitue pas un complément d'IS dans la mesure où elle est juridiquement distincte de cet impôt.

L'assiette et le calcul de cette contribution rendent également complexe le régime de l'impôt sur les sociétés. Notons à titre d'exemple l'impossibilité, pour les entreprises assujetties, de déduire de la contribution exceptionnelle les avoirs fiscaux et crédits d'impôt afférents à l'exercice au titre duquel la contribution est due, de même que l'imposition forfaitaire annuelle (présentée ci-après) ou la créance née du report en arrière des déficits. Elle ne constitue par ailleurs pas une charge déductible des résultats imposables à l'IS. A ce titre, la contribution exceptionnelle a un impact direct pour les entreprises en termes de trésorerie.

La contribution exceptionnelle a été complétée en 1997 par un prélèvement de 15 % complémentaire assis sur l'IS pour les sociétés dont le chiffre d'affaires dépasse 50 millions de francs. Cette contribution supplémentaire, destinée à respecter les critères de convergence européens pour la mise en place de l'Union monétaire, serait ramenée à 10 % pour 1999, puis supprimée.

B - UN SYSTÈME QUI RESTE COMPLEXE

1. L'accumulation des dispositions fiscales

A titre d'exemple, les modalités de versement de l'IS, de l'imposition forfaitaire annuelle et de la contribution exceptionnelle sont généralement similaires. Ces impôts sont calculés par la société elle-même et versés spontanément par elle au percepteur. Il n'y a donc pas émission préalable d'un rôle par le service des impôts, comme c'est le cas pour l'impôt sur le revenu. Cependant, par exception au principe général, l'impôt sur les sociétés est recouvré par voie de rôle dans certains cas (pour le complément d'impôt dû en cas de redressement du bénéfice par exemple).

Par ailleurs, les dates d'exigibilité sont différentes d'un impôt à l'autre, ce qui est un facteur de complication.

Des dispositifs d'exonérations ont également été institués pour ces trois impositions et contribuent à la complexité et au caractère peu lisible du régime.

Pour l'IS, certaines personnes morales qui seraient normalement passibles de cet impôt sont soit exonérées, soit placées hors du champ d'application de l'IS (cas des entreprises nouvelles ou créées pour la reprise d'entreprises en difficulté par exemple).

Signalons en outre que ces mesures d'exonération ne sont pas strictement communes aux trois impositions précédemment exposées. A titre d'exemple, les centres de gestion agréés et les associations de gestion sont en principe soumis à l'IS tout en étant dispensés d'IFA.

L'imposition des sociétés se caractérise donc par un système d'autant plus complexe qu'il ne se limite pas au seul impôt sur les sociétés au sens strict. Il convient de fait de ne pas considérer le seul impôt sur les sociétés pour évaluer la charge fiscale qui pèse en France sur les sociétés et la comparer à celle qui existe dans les autres pays de l'Union Européenne. Hors IFA, le taux d'imposition normal des sociétés atteint en fait 41,2/3 %.

Un empilement des impositions des sociétés existe également dans d'autres pays de l'Union européenne, tels que l'Allemagne ou l'Italie.

En Allemagne, les bénéfices sont soumis à l'impôt sur les sociétés (avec un taux d'imposition sur les bénéfices distinct selon qu'ils sont distribués ou non distribués), à une partie de la taxe professionnelle et à la surtaxe destinée à financer la réunification.

En Italie, coexistent les régimes de l'imposition sur la fortune des entreprises, de l'impôt local et de l'impôt d'Etat sur les bénéfices.

Un exemple de complexité du régime fiscal illustre bien cette situation. C'est celui du crédit-bail immobilier.

Fig. 28 : Le crédit bail immobilier

Différents régimes fiscaux caractérisent la complexité du système, dont celui du crédit-bail immobilier.

Les réformes successives apportées au régime du crédit-bail immobilier ont accentué le manque de lisibilité du système.

Ainsi, les aménagements introduits par la loi du 4 février 1995 obligent à distinguer les contrats conclus avant et après le 1er janvier 1996. De plus, pour les contrats conclus avant le 1er janvier 1996, la loi du 22 décembre 1989 introduit une distinction entre le régime applicable aux sociétés ayant le statut de SICOMI et les autres.

Par ailleurs, les aménagements apportés à la situation fiscale du crédit-preneur par la loi du 4 février 1995 ont institué trois régimes distincts d'imposition : le régime général, le régime applicable aux immeubles de bureaux en Île-de-France et le régime applicable aux immeubles situés dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire et acquis par des PME. Depuis l'instauration du régime du crédit-bail immobilier en 1967, les réformes successives ont donc conduit à opacifier les dispositions initiales, rendant le régime difficilement compréhensible pour les entreprises.

2. La prise en compte partielle des groupes de sociétés

Des dispositions fiscales tendent à prendre en compte les entités économiques que forment les groupes de sociétés sans pour autant leur accorder une existence juridique. Le législateur français a institué deux principaux régimes d'imposition : le régime fiscal des groupes de sociétés (régime d'intégration fiscale) et celui du bénéfice fiscal consolidé.

Le premier permet à une société dite « tête de groupe » de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés à raison du résultat d'ensemble réalisé par le groupe qu'elle forme avec les sociétés dont elle détient au moins 95 % du capital. Ce régime, applicable sur option de la société mère, permet donc essentiellement une compensation intégrale des résultats bénéficiaires et déficitaires à l'intérieur du groupe.

La notion de groupe est également prise en compte dans d'autres pays européens. Ainsi, en Grande-Bretagne existent des dispositions relatives au *group relief* permettant une certaine compensation des impositions des membres d'un groupe, mais pas une consolidation complète tel que le système français. En revanche, en Allemagne, le régime de l'*Organschaft* offre la possibilité de compenser les bénéfices et les pertes au sein d'un groupe. De plus, le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et de la taxe professionnelle peut lui aussi être consolidé.

Au niveau européen, cependant, la notion de groupe de sociétés n'est que partiellement reconnue et prise en compte. C'est toujours la référence à l'entité juridique que constitue chaque entreprise qui prévaut. Les éléments de réforme sont ainsi limités à :

- la directive du 23 juillet 1990 relative au régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales situées dans d'autres Etats membres ;
- un projet de directive relatif aux pertes des filiales et établissements situés dans d'autres Etats membres, qui n'a toujours pas vu le jour.

La poursuite des réformes dans le sens d'une reconnaissance des groupes de sociétés en matière fiscale adapterait le système d'imposition applicable en la matière à une réalité économique de plus en plus évidente pour la vie des entreprises. Cependant, les régimes fiscaux des groupes de sociétés contribuent au manque de transparence et de simplicité de la fiscalité des sociétés. La charge fiscale d'un groupe doit en effet être appréciée en fonction de son taux effectif d'imposition, qui est généralement différent du taux légal.

C - UN EXEMPLE SIGNIFICATIF : L'INDISPENSABLE RÉFORME DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

Depuis son institution par la loi du 29 juillet 1975, la taxe professionnelle a soulevé de nombreuses critiques. L'une d'entre elles porte sur l'absence d'un impôt équivalent pour les concurrents des entreprises françaises implantées en Europe.

1. Le contexte européen

Dans aucun des pays il n'existe un impôt comparable à la taxe professionnelle, tant sur le plan de l'assiette qu'en terme d'impact sur le résultat des entreprises.

Aux Pays-Bas et en Grande-Bretagne, les impôts locaux s'apparentent à la taxe foncière. Plus précisément, les entreprises aux Pays-Bas sont redevables d'une taxe municipale sur les biens immobiliers en Grande-Bretagne, il existe une taxe foncière assise sur la valeur locative des immeubles dont les entreprises sont propriétaires.

En Allemagne, les entreprises sont soumises à une taxe professionnelle, dont les modalités de calcul sont très différentes de son homologue français puisqu'elle se décomposait en deux éléments indépendants :

- *Gewerbeertragsteuer* : 5 % du bénéfice de l'entreprise, après retraitements pour réintégrer 50 % des intérêts, neutraliser la quote-part des résultats de sociétés de personnes et reporter d'éventuels déficits (sans limitation de durée).
- *Gewerbekapitalsteuer* : 0,2 % sur la valeur de l'actif net affecté à l'exploitation diminué d'un abattement de 120 000 DM ; cet élément a été supprimé en 1997.

Il existe des exonérations en faveur des entreprises implantées dans les Länder de l'ex-Allemagne de l'Est.

En Italie, le nouvel impôt local sur les sociétés (IRAP) est une taxe sur la valeur nette du chiffre d'affaires, fixée à 4,25 %.

En Espagne, l'impôt sur les activités économiques est calculé par application de quotas forfaitaires (selon le nombre de salariés, la superficie des locaux,...) avec un système de plafonnement à 15 % du bénéfice moyen observé dans la branche d'activité.

2. Les prises de position en France

Le Conseil des Impôts, dans son XV^e rapport sur la taxe professionnelle (1997), a procédé à une analyse de cet impôt, dont les principales conclusions sont les suivantes :

- caractère inégalitaire de la taxe : l'essentiel de la charge pèse sur un faible nombre d'entreprises, généralement de grande taille et relevant du secteur industriel ; moins de 10 % des entreprises, actuellement, acquittent plus de 80 % du montant total de l'imposition ; on dénombre 2,1 millions de redevables contre 1,5 million d'entreprises exonérées ;
- caractère antiéconomique : il existe des différences de productivité des indices de la taxe professionnelle entre secteurs d'activité et entre entreprises : masse salariale, immeubles et biens d'équipement ;
- inégalité entre les contribuables : il existe des secteurs surimposés (transports, production d'énergie, industries) et des secteurs favorisés (certains services) ; l'inégalité affecte également les régions ;
- coût prohibitif pour l'Etat et déresponsabilisation des collectivités territoriales. L'Etat a pris en charge la moitié de l'augmentation de la taxe entre 1988 et 1995 (coût des compensations et dégrèvements en 1995 : 53,5 milliards de francs, dont plus de 30 milliards de francs au titre du plafonnement à la valeur ajoutée) ; l'Etat prend ainsi en charge plus du tiers des sommes perçues par les collectivités locales. Entre 1988 et 1995, alors que le produit perçu par les collectivités augmentait de 71 %, le coût net pour l'Etat progressait de 110 %.

Le Conseil des impôts préconise notamment l'instauration d'un taux unique de taxe professionnelle, complété par une réforme de son assiette, qui prendrait en compte la valeur nette comptable des équipements et biens mobiliers.

Le rapport La Martinière, quant à lui, proposait d'écarter la solution consistant à remplacer l'assiette actuelle de la taxe professionnelle par la valeur ajoutée. En revanche, il serait possible d'instituer une part nationale et un approfondissement de l'intercommunalité pour réduire les inégalités entre communes.

En pratique, il a été instauré une cotisation minimale de 0,35 % de la valeur ajoutée de l'année précédente (loi de finances pour 1996).

Par ailleurs, aux termes du projet de loi de finances pour 1999, la part salariale serait progressivement exclue de la base d'imposition pour aboutir à une suppression totale en 2003. Des mesures seraient prises parallèlement dans le but de réduire le coût, pour l'Etat, de cet allègement (suppression progressive de la réduction de base par embauche et investissement, hausse du taux de cotisation minimale...).

La question de la réforme de la taxe professionnelle s'inscrit évidemment dans le cadre plus vaste de la réforme des impôts locaux (déjà évoquée en ce qui concerne les particuliers). Le poids croissant des diverses compensations par l'Etat rend cette réforme d'autant plus impérative que ce poids grève les finances publiques, tout en faisant perdre une grande partie de sa signification au principe de libre administration des collectivités territoriales, dont la contrepartie est bien évidemment une responsabilité des organes élus, notamment dans le vote de l'impôt.

Fig. 29 : Prise en charge par l'Etat de la fiscalité directe locale :
(dégrèvements et compensations)

Année (en M de F)	Taxe professionnelle	Taxe d'habitation	Foncier bâti	Foncier non bâti	Divers	Total
1980	5,8	1,7	3,9	0,1	-	11,5
1985	18,4	4,9	4,9	0,2	-	28,4
1990	32,0	13,4	5,1	0,7	-	51,2
1991	38,3	13,4	4,9	1,8	-	58,4
1992	44,6	13,2	4,2	1,4	-	68,4
1993	50,5	14,5	3,7	2,1	-	70,8
1994	54,8	15,2	3,9	1,8	-	75,7
1995	60,0	16,1	3,9	2,3	2,8	85,1
1996	60,8	16,9	3,7	2,9	3,1	87,4
1997	62,1	17,2	3,7	3,0	0,9	86,9
1998	63,7	19,0	3,8	4,4	1,1	90,0

NB : Les données pour 1997 sont des prévisions et celles pour 1998 des estimations.

Source : Avis présenté au nom de la Commission des lois constitutionnelles de l'Assemblée Nationale sur le projet de loi de finances pour 1998 du 9 octobre 1997, par M. René Dosière, Député.

III - LES CHOIX EN MATIÈRE DE CONTRÔLE ET DE PERCEPTION CONDITIONNENT L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME FISCAL DIRECT

La question des méthodes de recouvrement de l'impôt est liée à celle de la redéfinition des prélèvements eux-mêmes. Un impôt plus transparent et plus compréhensible par le contribuable est plus facilement recouvrable.

Par ailleurs, les méthodes de contrôle fiscal constituent un argument fiscal « qualitatif » important dans la concurrence européenne, comme l'illustre l'exemple des « *rulings* » aux Pays-Bas. La tradition fiscale française privilégie des règles fiscales rigides, complexes et nombreuses, amendées par un contrôle a posteriori et l'intervention du juge. Il serait possible de la faire évoluer vers des règles plus simples (rendant d'ailleurs plus effectif le contrôle du Parlement sur les règles fiscales), combinées avec un pouvoir d'adaptation plus étendu au bénéfice de l'administration fiscale, lui permettant de répondre plus rapidement aux questions des contribuables.

A - LE DÉBAT ENTRE PERCEPTION PAR VOIE DE RÔLE ET PRÉLÈVEMENTS À LA SOURCE

Ce débat concerne essentiellement l'impôt sur le revenu, aujourd'hui perçu par voie de rôle.

La question du passage au prélèvement à la source sur les revenus, tel qu'il se pratique dans le plus grand nombre des pays européens, a été examinée, notamment par la commission Ducamin.

Les motivations pour une mise en place d'une retenue à la source sont nombreuses :

- pour l'Etat, elle pourrait permettre la diminution des coûts de gestion (transfert aux employeurs et caisses de retraite d'une partie des charges de recouvrement), l'amélioration de l'efficacité du recouvrement (fraude et erreurs mieux évitées) ;
- pour les contribuables, elle serait la condition d'une meilleure gestion prévisionnelle de leurs dépenses (suppression du décalage d'un an entre année de perception des revenus et leur imposition) et d'une perception régulière de leur contribution aux charges publiques.

Aucune décision de réforme n'a cependant été prise à ce jour, principalement en raison de difficultés :

• **techniques :**

- évaluation de la pression fiscale moyenne pesant sur chaque contribuable (particularité de la situation salariale et familiale de nombreux contribuables, déductions et réductions d'impôt).

• **politiques :**

- impact d'une telle réforme sur l'opinion publique (communication de renseignements personnels à l'employeur, etc.) ;
- perte d'une manifestation marquante de la contribution de chaque contribuable aux charges publiques. Comme l'a souligné M. Ducamin lors de son audition par le Conseil économique et social le 18 juin 1997 : *« Il y a un aspect de citoyenneté : nous estimons en effet que l'impôt sur le revenu est typiquement l'impôt citoyen qui doit être un peu cruel. Nous ne faisons pas de la cruauté pour le plaisir, mais nous pensons qu'il n'est pas mauvais que le contribuable sache ce qu'il paie et ait à le payer ».*

• **économiques :**

- perte théorique pour l'Etat d'une année de recettes fiscales ou paiement par le contribuable de deux années d'impôt lors de la mise en place ;
- surcoût pour les entreprises en raison des charges de recouvrement ;
- en pratique, ce débat sur le passage au prélèvement à la source a perdu une grande partie de son acuité avec la généralisation de la mensualisation chez les contribuables (près de 50 % en 1995 contre 30 % en 1982).

Celle-ci a pour conséquence le lissage des flux de ressources pour l'Etat et l'amélioration de la gestion de leurs dépenses par les contribuables.

B - LES METHODES DE CONTRÔLE FISCAL

Elles sont les garantes de l'égalité de traitement entre contribuables. Pour autant, leur évolution n'échappe pas à l'intégration croissante des sociétés européennes. Elles doivent donc désormais prendre en compte l'échelon européen pour une plus grande efficacité.

Trois facteurs nouveaux sont en effet apparus :

- des évolutions économiques, concernant principalement la vie des entreprises (internationalisation des activités), ayant des conséquences directes en matière fiscale ;
- la multiplication des schémas d'évasion ou de fraude fiscale possibles⁹ (exemple : sur la taxe sur la valeur ajoutée intra-communautaire) ;
- le développement des groupes internationaux de sociétés pose la question des prix de transfert.

Des dispositifs existent déjà au niveau international pour améliorer le contrôle. Ils sont pour l'essentiel issus des moyens donnés aux Etats par les conventions fiscales :

- échange de renseignements ;
- assistance au recouvrement ;
- clauses visant à éviter un usage abusif de ces conventions.

Par ailleurs, des dispositions plus spécifiques bénéficient à l'Union européenne :

- convention multilatérale d'assistance au sein des pays de l'OCDE et du Conseil de l'Europe (8 octobre 1987) ;
- directive du 15 mars 1976 prévoyant l'assistance au recouvrement dans le cadre des conventions fiscales.

Pour autant, et en restant dans le cadre de l'Union européenne, ces outils de mise en œuvre du contrôle fiscal intégré restent très incomplets :

- la convention multilatérale d'assistance n'a pas été ratifiée par l'ensemble des pays membres de l'union et n'est donc toujours pas entrée en vigueur ;

⁹ Toutefois, le projet de loi de finances pour 1999, introduit un nouveau dispositif destiné à lutter contre l'évasion fiscale internationale :

- les plus-values deviendraient imposables en France lorsque le contribuable transfère son domicile hors du territoire national ;
- les personnes physiques fiscalement domiciliées en France seraient imposées à partir de 1999 à raison de la fraction des revenus à laquelle ouvre droit la participation dans des entités étrangères soumises à un régime fiscal privilégié, même si ces revenus ne sont pas effectivement distribués.

- la directive du 15 mars 1976 est applicable uniquement en matière de la taxe sur la valeur ajoutée (directive du 6 décembre 1979), de créances dans le cadre du FEOGA et de prélèvements bien spécifiques.

Enfin, les conventions fiscales type OCDE conservent, même entre pays de l'Union, un caractère strictement bilatéral.

Les freins au développement d'un contrôle fiscal coordonné restent donc très forts, traduisant le souci de chaque Etat de maintenir sa souveraineté fiscale, même si les règles applicables tendant à s'uniformiser sous l'effet de la concurrence fiscale. Au-delà il est clair que reste forte la volonté de préserver des recettes fiscales nationales faces aux dispositions offertes par les pays à fiscalité privilégiée.

Ces réticences renforcent cependant la nécessité du code de bonne conduite fiscale à l'échelle européenne. Celui-ci constitue un premier pas vers l'adoption de règles de redressement compatibles et cohérentes avec celles des administrations étrangères et de principes communs pour éviter les situations de double imposition ou de double non-imposition.

En la matière, la question des prix de transfert est l'une des plus délicates. Les prix de transfert sont les prix auxquels sont facturées les prestations entre sociétés d'un même groupe. Dans un souci d'optimisation fiscale, un groupe peut chercher à localiser ses bénéfices là où ils seront le moins imposés. Les techniques les plus usuelles de transfert de bénéfices sont les ventes à prix insuffisant, les redevances excessives, les avances à faible intérêt, etc.

La difficulté d'une définition uniforme du prix jugé normal est manifeste (OCDE/Etats-Unis) :

- divergences de points de vue entre les administrations fiscales concernant les modalités de contrôle à mettre en œuvre ;
- France/Etats-Unis : cas de la loi du 26 juillet 1968 au regard des obligations déclaratives récentes imposées par les autorités américaines en la matière.

C - LA PLACE DE L'APPRÉCIATION A PRIORI PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Depuis plusieurs années, des possibilités de consultation a priori de l'administration ont été ouvertes aux contribuables avec l'objectif principal de le sécuriser préalablement à la réalisation d'une opération.

Si des progrès ont été réalisés, le système actuel connaît des limites. Il est pour autant utile de l'analyser, pour le replacer dans un contexte européen où l'appréciation a priori des situations fiscales joue un rôle croissant et constitue un facteur d'attractivité fiscale non négligeable, comme le montre l'exemple des Pays-Bas.

1. Le système existant

1.1. 1.1. La procédure du rescrit

Instauré par la loi du 8 juillet 1987, le rescrit permet au contribuable de se protéger contre la procédure de répression des abus de droit.

Il convient de rappeler ici que l'administration a la possibilité de requalifier un contrat qui n'aurait été conclu qu'aux fins de se soustraire à l'impôt (notion d'abus de droit). Outre le paiement de l'impôt sur l'opération mise à nue, le contribuable se voit appliquer une majoration de 80 %. L'exemple d'abus de droit le plus connu est la donation d'un immeuble déguisée sous la forme de vente dans le but de réduire l'impôt à payer. En effet, les droits applicables aux ventes d'immeubles sont limités à 7,1 % alors qu'ils peuvent atteindre 60 % sur les mutations à titre gratuit.

Le contribuable a la garantie que la procédure de répression des abus de droit ne sera pas appliquée à l'opération qu'il envisage si l'administration n'a pas répondu dans les six mois qui suivent sa consultation. Celle-ci doit répondre aux quatre conditions suivantes :

- elle doit porter sur les conséquences fiscales d'un contrat ou d'une convention ; le contribuable doit exposer sa propre analyse et demander si elle recueille l'accord de l'administration ;
- la consultation doit être préalable à la conclusion de la convention ;
- la demande doit être adressée par écrit à la Direction générale des impôts (service du contentieux) ou au Service de législation fiscale ;
- enfin, elle doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération, c'est-à-dire un exposé complet de l'opération envisagée, la désignation des parties concernées, la description des liens existant entre elles et la copie de tous les projets de documents utiles pour apprécier la portée de l'opération.

Lorsque l'administration n'a pas répondu dans le délai de six mois, la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable à l'opération décrite par le contribuable. En revanche, l'administration conserve la possibilité d'effectuer des redressements au titre de l'opération en cause, mais sur un autre fondement.

1.2. 1.2. Les accords tacites de l'administration

La loi du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a institué un dispositif d'accords tacites, opposables à l'administration, en faveur des contribuables souhaitant bénéficier de certains régimes spéciaux limitativement énumérés.

Ces accords préalables visent à sécuriser les entreprises et à rationaliser leurs décisions d'investissement.

Ainsi le contribuable doit demander l'accord de l'administration pour bénéficier des régimes suivants :

- possibilité de pratiquer un amortissement exceptionnel sur certains biens tels que des matériels utilisés dans des opérations permettant des économies d'énergie ou une réduction du niveau acoustique ou sur certains immeubles construits dans des zones de revitalisation rurale ou de redynamisation urbaine ;
- possibilité de bénéficier du régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices lors de la création d'une entreprise dans des zones prioritaires d'aménagement du territoire (exonération totale pendant vingt-quatre mois, puis dégressive pendant les trente-six mois suivants) ;
- possibilité d'intégrer des dépenses au bénéfice du crédit d'impôt recherche.

Au-delà des pures conditions de forme (demande précise et complète, exposée de bonne foi et préalablement à l'opération), le principe de l'agrément tacite est simple : en l'absence de réponse de l'administration dans les trois mois (six mois pour le crédit d'impôt recherche), l'opération est réputée acceptée et est opposable à l'administration en cas de redressement ultérieur.

1.3. 1.3. Les agréments fiscaux

Certaines opérations, intéressant essentiellement la restructuration des sociétés, sont nécessaires pour bénéficier d'une exonération ou d'un régime fiscal de faveur. Tels sont les cas de certaines fusions ou opérations assimilées, de la possibilité de report des amortissements réputés différés en cas de transfert d'activité, ou encore de certains investissements dans les DOM supérieurs à 10 millions de francs.

La demande, établie d'après un modèle fourni par l'administration, doit être préalable à l'opération et préciser l'opération prévue ainsi que l'avantage fiscal demandé.

S'il est fondé sur la vérification des conditions posées par le législateur, l'agrément est dit de droit. La décision de refus de l'administration doit alors être motivée.

A l'inverse, les autres agréments donnent à l'administration un pouvoir discrétionnaire et les décisions de refus n'ont pas à être motivées.

En cas de refus de la part de l'administration, le contribuable peut attaquer la décision au moyen de recours pour excès de pouvoir, mais il ne dispose d'aucun recours juridictionnel à l'heure actuelle. Toutefois, à cet égard, la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) a jugé dans un arrêt du 17 juillet 1997 (affaire Leur-Bloem) que le pouvoir discrétionnaire de l'administration néerlandaise au cas particulier de refuser l'application d'un régime de faveur, s'oppose à l'existence de droit de la possibilité de bénéficier de ce régime. Ainsi, aux termes de l'arrêt, la décision de l'administration « doit pouvoir faire l'objet d'un contrôle juridictionnel », de telle sorte que les droits du contribuable soient renforcés.

1.4. 1.4. Prise de position formelle de l'administration sur la valeur d'une entreprise faisant l'objet d'une donation

Afin de faciliter la donation par un chef d'entreprise de son outil de travail, une instruction administrative du 8 janvier 1998 permet au contribuable de s'assurer a priori de l'évaluation qu'il fait de la valeur vénale de son entreprise et qui sert d'assiette aux droits de mutation à titre gratuit. Ainsi, le donateur peut consulter l'administration sur la valeur à laquelle il estime son entreprise.

La procédure mise en place par l'instruction est proche de la procédure du rescrit développée ci-dessus, à la différence principale près que l'absence de réponse de l'administration à l'expiration d'un délai de neuf mois ne vaut pas acceptation tacite. Une réponse négative n'est pas nécessairement motivée. En revanche, une réponse positive est opposable à l'administration, à la condition que l'acte de donation soit conclu dans les trois mois et soit conforme au projet sur lequel le service a statué.

2. Les limites

2.1. 2.1. Un champ d'application encore insuffisamment étendu

Seuls les cas limitativement visés par les textes permettent d'obtenir un accord a priori de l'administration.

Le champ d'application ne cesse de s'agrandir depuis une dizaine d'années mais la France reste très en retard sur d'autres pays de l'Union européenne tels que les Pays-Bas ou la Grande-Bretagne, où la pratique des « *rulings* » est courante et beaucoup plus étendue.

2.2. 2.2. Une capacité d'adaptation de la législation restreinte

Même si les contribuables ont la possibilité de demander son avis au Service de législation fiscale sur les conséquences fiscales des opérations qu'ils envisagent, cette consultation est par nature ponctuelle et les accords obtenus ne sont applicables qu'à l'opération particulière soumise à l'avis de l'administration et ne peuvent être étendus à toutes les opérations de nature similaire réalisées par d'autres entreprises. En effet, les avis ainsi rendus par l'administration ne sont pas publiés au Bulletin officiel des impôts.

TITRE II

**LA FISCALITÉ FRANÇAISE EN EUROPE ET LE
RISQUE DE DÉLOCALISATION FISCALE**

La première partie de ce rapport a abouti à la conclusion que notre système fiscal présente deux caractéristiques.

La première est qu'il est le fruit de notre tradition fiscale (existence d'une taxe professionnelle, du quotient familial, rôle réduit de l'impôt sur le revenu), et, à ce titre, il traduit un particularisme très fort, comme d'ailleurs l'ensemble des systèmes fiscaux nationaux, qui reflètent chacun l'état d'une société, une histoire et une culture.

La seconde caractéristique réside dans la complexité de nos règles et de nos procédures fiscales. Il en résulte une situation qui peut devenir de plus en plus inconfortable à mesure que nos partenaires sont, pour la plupart, engagés dans un processus d'allègement et de simplification de leur fiscalité. Dès lors, le principal risque qui pèse sur notre système, dans le cadre de la concurrence européenne, est celui de la délocalisation fiscale.

Celle-ci déborde d'ailleurs les frontières de l'Union, puisque l'OCDE y a consacré récemment des travaux. Cette organisation considère en effet qu'en créant des distorsions artificielles de prix de revient, le dumping fiscal constitue une entrave au commerce et à l'investissement, ces derniers ne se répartissant pas seulement selon l'utilisation optimale des facteurs de production, mais aussi au gré des mesures fiscales proposées : c'est la notion de « shopping fiscal ». Pour autant, l'enjeu est d'abord propre à l'Union européenne, puisque la libre circulation des hommes, des biens et des capitaux a d'ores et déjà facilité la concurrence fiscale ; le passage à la monnaie unique, de manière progressive et sur le moyen terme, accentuera ce mouvement.

Pour cela, une réflexion doit être menée sur la méthode à retenir, à la fois sur le plan intérieur, pour améliorer les règles et procédures fiscales existantes, et sur le plan extérieur, pour la défense de nos intérêts dans le cadre de l'Union Européenne et de l'OCDE.

La deuxième partie de ce rapport s'attachera donc, dans un premier temps, à préciser en quoi consiste le risque croissant de délocalisation fiscale au sein et à l'extérieur de l'Union européenne et à présenter les travaux menés par l'OCDE en matière de concurrence fiscale. Dans un second temps, seront évoqués les objectifs majeurs que le système fiscal français doit se fixer dans son processus d'adaptation aux enjeux européens.

CHAPITRE I

LE RISQUE CROISSANT DE DÉLOCALISATION FISCALE

I - LES DISPOSITIONS PROPRES AUX PAYS DE L'UNION EUROPÉENNE

Comme il a été souligné un peu plus haut, la concurrence fiscale joue à plein dans l'espace économique européen. En effet, la fiscalité, qui demeure l'un des déterminants de l'implantation d'activités, n'a pas encore fait l'objet d'une harmonisation entre Etats-membres (c'est aussi le cas pour les cotisations sociales, l'ensemble déterminant largement le coût du travail).

En préalable, il faut d'abord relever, pour les développements qui vont suivre, l'existence, dans beaucoup de pays européens, d'une fiscalité à deux vitesses, l'une pour le secteur domestique, l'autre pour des activités exposées à la concurrence internationale.

En pratique, deux types d'entreprises peuvent bénéficier d'une fiscalité destinée à attirer les investissements : celles dont les facteurs de production sont mobiles et celles dont l'activité n'oblige pas à se trouver à proximité des clients ou des fournisseurs. Il est clair que le secteur des services, en particulier financiers, se prête particulièrement à une fiscalité de ce type. Dans le même esprit, la concurrence fiscale, en ce qui concerne les particuliers, bénéficie particulièrement à une population jeune, mobile, d'un niveau élevé de formation, qui constitue un potentiel précieux pour une nation.

Le risque de délocalisation, qui va être examiné sous l'angle comparatif, doit donc être appréhendé au regard de chaque catégorie de contribuables ; ainsi, aux Pays-Bas, coexistent un régime très favorable aux sociétés multinationales et une fiscalité des ménages proche du système français. Par ailleurs, les cadres salariés expatriés en Grande-Bretagne bénéficient d'un régime fiscal d'autant plus favorable lorsqu'ils sont célibataires et bénéficient d'un revenu élevé.

A - LES PRINCIPALES DISPOSITIONS CONCERNANT LES ENTREPRISES

La délocalisation d'entreprises, notamment pour des raisons fiscales, a mis en évidence les dangers que faisait courir la concurrence en matière d'impôts et taxes aux économies des Etats membres de l'Union. Ces derniers ont donc souhaité fixer des règles du jeu pour encadrer cette concurrence.

C'est pourquoi le code de conduite, adopté par le conseil Ecofin en décembre 1997, constitue une avancée importante pour les Etats-membres de l'Union qui, par ailleurs, ont demandé à la Commission Européenne de revoir sa politique en matière d'aides d'Etat à caractère fiscal.

Cette requête concrétise la volonté de certains Etats-membres de ne pas laisser sans effet l'engagement politique que représente ce code de conduite. Le Traité de Rome permet à la Commission de combattre toute mesure fiscale dommageable à une « concurrence loyale ». Elle traduit donc aussi une inquiétude communément partagée (même si, selon les Etats-membres, elle peut porter sur des secteurs différents de la fiscalité), du jeu à sommes négatives que constitue la mise en œuvre de mesures fiscales ayant pour objectif essentiel l'attraction d'activités ou de salariés.

Dans une communication d'octobre 1997, la Commission Européenne avait déclaré :

- *« continuer à appliquer sans défaillances les règles concernant les aides d'Etat, y compris celles de nature fiscale... comme il est indiqué dans le Plan d'action pour le Marché unique » ;*
- *par ailleurs, « conformément au Traité de la Communauté Européenne, la Commission, en coopération avec les Etats membres, reverra ses décisions passées et pourra, si nécessaire, proposer que les Etats membres modifient ou suppriment les aides si le développement ou le fonctionnement du Marché unique l'exige. En outre, elle s'associera à l'engagement pris par les Etats membres à travers le code de conduite et répondra positivement à leur demande en présentant notamment de son côté une communication qui clarifie et affine sa politique sur l'application des règles concernant les aides d'Etat aux mesures fiscales, à la lumière du développement du Marché unique. »*

Il apparaît donc clairement que, dans le cadre de la construction du Marché unique, l'existence de distorsions de concurrence entre Etats sous forme d'aides de nature fiscale va être progressivement prise en compte, alors que jusqu'à présent, la régulation européenne portait sur les seules aides directes.

Il n'existe pas encore de doctrine de la Commission définissant sous l'angle fiscal les critères d'examen des aides d'Etat, c'est-à-dire les versements, par une quelconque personne publique, au bénéfice d'une entreprise et venant perturber le jeu du marché, contrairement aux règles posées par les traités.

En tout état de cause, ces critères ne seront pas définis précisément avant plusieurs années d'expérience. Pour autant un travail d'anticipation est indispensable, de la part de la France, à la fois pour protéger ou transformer les régimes fiscaux existant dans notre pays de manière à préserver les capacités de l'Etat à lever l'impôt et pour développer, au niveau de l'Union, une vigilance suffisante tant vis-à-vis des régimes des autres Etats membres que des décisions de la Commission.

Les questions qui se posent dans l'immédiat sont les suivantes :

- un régime bénéfique pour une région est-il dommageable pour d'autres régions de l'Union ? En effet, favoriser l'implantation dans certaines zones ne peut-il pas nuire à d'autres zones, limitrophes ou présentant les mêmes caractéristiques ? Ainsi, les dispositions propres à la zone franche de Toulon ne sont-elles pas dommageables pour

d'autres zones portuaires méditerranéennes ?

- l'activité bénéficiant de l'aide a-t-elle un réel handicap par rapport à celle n'en bénéficiant pas ? L'aide a-t-elle pour objectif de rétablir l'équilibre ou est-elle à l'origine de nouvelles distorsions ?
- quelles sont les décisions relevant de l'Etat central et des collectivités territoriales ?
- la discrimination à rebours, qui consiste à réserver des mesures fiscales aux non-résidents, est-elle légitime, si elle est faite au détriment des autres pays membres ?

C'est à la lumière de ces interrogations qu'il convient d'examiner le panorama des deux grandes catégories d'aides fiscales aux entreprises que l'on retrouve dans l'Union européenne : celles qui sont destinées à favoriser une région de l'Union, celles qui bénéficient à certaines catégories d'activités.

1. Les mesures visant à favoriser certaines zones géographiques

Dans la plupart des Etats de l'Union, de nombreuses dispositions visant à attirer les investisseurs non-résidents existent, au bénéfice de régions présentant des caractéristiques particulières.

1.1. 1.1. Zones périphériques

Les zones périphériques de l'Union, dans le cadre notamment de la politique européenne de développement régional (FEDER), ont depuis toujours bénéficié d'interventions en fonds publics, nationaux ou européens. En revanche, le développement d'incitations fiscales est plus récent.

- **dans l'ex-RDA**, la période récente a vu la multiplication des mesures dont l'objet est d'inciter les entreprises à investir dans les nouveaux Länder. Ces mesures peuvent prendre plusieurs formes : subventions, crédits préférentiels, garanties bancaires, prise en charges de certains frais, allègements fiscaux. Pour les entreprises situées sur le territoire de l'ex-RDA, les principales dispositions de nature fiscale consistent principalement en des règles d'amortissement spécifiques (amortissement accéléré de certains biens à hauteur de 50 % la première année). Par ailleurs, ces mêmes entreprises bénéficiaient d'une exonération de taxe professionnelle jusqu'au 31 décembre 1997.
- **les départements français d'outre-mer** bénéficient eux aussi de dispositions dérogatoires à la réglementation fiscale nationale. Les différents types d'impôts directs sont concernés :
 - impôt sur le revenu : à l'impôt progressif calculé selon les règles prévues en métropole s'ajoute une réduction de 30 ou 40 % selon les départements, pratiquée sur le montant de l'impôt ;
 - impôt sur les sociétés : exonération totale ou partielle d'impôt pendant dix ans pour les sociétés qui créent une activité nouvelle dans les DOM avant le 31 décembre 2001 ; agrément permettant d'assurer la stabilité des charges fiscales des entreprises ayant pour objet la recherche et l'exploitation minière ; déduction du montant des

investissements réalisés dans certains secteurs d'activités (hotellerie, pêche, tourisme...). Par ailleurs, un abattement d'un tiers est appliqué aux résultats des exercices clos jusqu'au 31 décembre 2001, ainsi qu'aux déficits imputables ;

- impôts directs locaux : les DOM bénéficient de plusieurs dérogations par rapport aux dispositions applicables en métropole. Parmi celles-ci, un système de plafonnement des cotisations de taxe professionnelle en fonction de la contribution aux anciennes patentes a été déterminé suivant des règles plus favorables.
- **le Mezzogiorno italien** : les sociétés qui s'implantent dans le but de créer une activité industrielle dans le Mezzogiorno sont totalement exonérées d'IRPEG et d'IRAP¹⁰ pendant dix ans.

1.2. 1.2. Zones franches

Des dispositions spécifiques ont par ailleurs été prises pour favoriser l'aménagement de certaines zones géographiques confrontées à de graves difficultés économiques ou sociales. Elles se traduisent par des mesures dérogatoires, tant fiscales que sociales. Elles s'appliquent généralement à des entités géographiques plus restreintes que les régimes s'appliquant aux zones périphériques.

Ces zones franches doivent faire l'objet d'un accord formalisé de la Commission, qui contrôle par là même l'absence de mesures «dommageables à une concurrence loyale» entre différentes zones géographiques européennes. C'est la situation économique difficile des régions désignées comme «zones franches» qui vient alors justifier les distorsions de régime fiscal. Plusieurs situations ont abouti à la création de telles zones.

- **France**

En 1986, la création des zones d'entreprises dans les bassins d'emploi de Dunkerque, Aubagne-La Ciotat et Toulon-La Seyne-sur-Mer a joué un rôle précurseur. Les entreprises implantées avant 1992 dans ces zones ont bénéficié d'une exonération de l'impôt sur les sociétés et de l'imposition forfaitaire annuelle pendant dix ans, à condition d'exercer une activité industrielle et commerciale et d'employer au moins dix salariés.

En 1993, la région Nord-Pas-de-Calais a bénéficié d'un régime dans lequel les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés créées pour exercer une activité industrielle et commerciale et créant dix emplois bénéficient d'un crédit d'impôt égal à 22 % de l'investissement réalisé sur les trois premières années ; ce régime était ouvert aux implantations réalisées jusqu'au 14 mai 1998.

¹⁰ IRPEG : impôt sur les sociétés.

IRAP : impôt régional sur les activités productives (Cf titre I - Chapitre I - I/D).

Depuis 1995, il a été institué des zones géographiques prioritaires, liées à la politique d'aménagement du territoire, qui ont bénéficié de mesures dérogatoires en matière d'impôt sur le revenu et sur les sociétés, de taxe professionnelle et de droits d'enregistrement (Cf annexe 1).

Enfin, dans la zone franche de Corse, les activités professionnelles existantes ou créées avant le 31 décembre 2001 bénéficient d'une exonération d'impôt sur les bénéfices, pendant cinq ans. Cette exonération est admise à condition que les bénéfices demeurent dans l'entreprise et que l'effectif soit inférieur, selon l'activité exercée, à 30 ou 50 salariés. Elle se limite à 400.000 francs (en base) par an. L'exonération est prolongée lorsque l'entreprise accroît ses effectifs.

En outre, les entreprises bénéficient d'une exonération de la part communale de taxe professionnelle pendant cinq ans, dans la limite d'un montant de base nette imposable de trois millions de francs par établissement.

Enfin, les entreprises en difficulté, c'est-à-dire celles qui font l'objet d'une procédure de redressement judiciaire ou dont la situation financière rend imminente la cessation d'activité, ont bénéficié, sur agrément, d'une exonération de trois ans dès lors que leur effectif est inférieur à 250 personnes.

Des mesures équivalentes ont été instituées dans d'autres pays membres de l'Union, s'agissant notamment des zones franches.

- **« Entreprise zones » au Royaume-Uni**

Pour faire face au déclin de certaines zones (ex : Newcastle), un régime fiscal privilégié a été instauré pour relancer l'activité économique et l'emploi. Ces zones ont été créées par le Secrétariat d'Etat à l'Environnement et sont opérationnelles pour une période de 10 ans.

Les constructions d'immeubles commerciaux ou industriels ouvrent droit à une déduction de 100 % dès la première année de l'investissement. De plus, ces immeubles sont exonérés d'impôts locaux et bénéficient de règles d'urbanisme plus souples (ex : la tour Canary Wharf à Londres).

Par ailleurs, les autres immobilisations corporelles font l'objet d'un amortissement selon les règles de droit commun.

- **zones d'emploi en Belgique**

Ce régime dérogatoire bénéficie aux entreprises dont le siège, ainsi que les différents établissements, sont situés dans les zones d'emploi. Seules les activités de recherche pour des produits de haute technologie sont possibles, et à condition d'employer au moins 10 salariés dans les deux ans, au plus 200. Dès lors, la société bénéficie d'une exonération d'impôt sur les bénéfices, de précompte et de droit d'apport pour les apports en capital.

- **Madère**

Contrairement aux îles anglo-normandes et aux Canaries, l'île de Madère fait partie de la Communauté Européenne. Y est appliqué un régime d'exonération de toute forme d'imposition, accordé jusqu'en 2011 aux activités exercées dans la zone franche. Ainsi, notamment, certaines activités sont

exonérées d'impôt sur les sociétés et de taxes locales, et les dividendes, intérêts ou redevances versés sont exonérés de retenue à la source.

Plusieurs activités sont visées par l'exonération :

- les activités industrielles : le seul impôt direct dont sont redevables les activités implantées dans la zone est un droit annuel de 13,5 US dollars par mètre carré ;
- les activités financières : elles peuvent concerner tout type d'opérations financières, à condition que l'entité implantée soit une succursale, c'est-à-dire exerçant une activité similaire à celle du siège, et non une filiale ;
- les prestations de services : les sociétés implantées peuvent exercer des prestations de toute nature.

- **zone de Shannon (Irlande)**

Un régime de faveur est réservé aux sociétés installées sur l'aéroport de Shannon en Irlande et exerçant certaines activités spécifiques limitativement énumérées : la réparation ou la maintenance d'avions ; les opérations commerciales contribuant à développer l'activité de l'aéroport de Shannon. Le régime de faveur consiste en l'application d'un taux d'impôt sur les sociétés de 10 %. Il est octroyé par les autorités sous forme d'attestation.

2. Les mesures visant à favoriser certaines activités

Au-delà du développement de zones jugées déshéritées, certains Etats souhaitent développer certains types d'activités. Celles-ci sont très variées. On peut ainsi citer la fiscalité des écrivains, très avantageuse en Irlande.

Les activités concernées relèvent généralement de catégories très spécifiques, ce qui rend encore plus aiguë la concurrence entre Etats-membres sur ces activités.

2.1. 2.1. Activités de quartiers généraux

Les quartiers généraux peuvent être créés par des groupes de sociétés dans le cadre de leurs activités internationales. L'objectif est de centraliser pour une zone géographique déterminée, les activités de coordination, d'administration ou de gestion. Ainsi des régimes spécifiques aux quartiers généraux ont été institués dans différents Etats membres.

Les conditions juridiques d'une telle implantation varient d'un pays à l'autre, mais sont dans l'ensemble peu contraignantes. Ainsi, en Belgique, il suffit d'un agrément, qui est accordé si le quartier général appartient à un groupe de sociétés, ce groupe présentant un caractère multinational (plus de quatre pays). En France, les activités entrant dans le champ d'application du régime des quartiers généraux sont nettement précisées : prestations de services à caractère administratif et informatique relatives au groupe, prestations à caractère stratégique, ressources humaines, communication et relations publiques, recherche et développement.

Il s'avère difficile de déterminer l'assiette fiscale de ces entités en raison du caractère difficilement comparable des prestations rendues entre entreprises liées ; en effet le groupe peut être tenté de valoriser ces prestations de manière à optimiser sa charge globale d'impôt. Pour éviter un tel écueil, les différents régimes de quartiers généraux instaurés en Europe relèvent du même principe : la détermination a priori de l'assiette fiscale, et donc de l'impôt, en fonction des charges de fonctionnement du quartier général, et non du résultat dégagé vis-à-vis des sociétés du groupe.

- **Belgique**

La base imposable forfaitaire est assise sur les dépenses et charges de fonctionnement, hors charges de personnel et charges financières. Les transferts « anormaux ou bénévoles » effectués entre les sociétés d'un même groupe sont intégrés dans la base imposable, de manière à éviter les transferts abusifs vers le centre de coordination. Le pourcentage des charges et dépenses retenu est généralement de 8 %.

Fig. 30 : La fiscalité des quartiers généraux en Belgique : un exemple

Prestations facturées au groupe :	2 500
(dont transferts « anormaux » ou bénévoles : 1 000)	
Charges de fonctionnement :	1 200
(dont charges de personnel et charges financières : 600)	
Résultat fiscal de droit commun :	1 300
Base imposable selon le régime des quartiers généraux :	128
(1 200-600+1 000) x 8 %	
(Base imposable hors retraitement des transferts : 48)	
(1 200-600) x 8 %	

Par ailleurs, le centre est exonéré, notamment, de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et certaines redevances qu'il verse. En revanche, une taxe spéciale sur les centres de coordination de quatre millions de francs belges a été instituée en 1993.

- **Pays-Bas**

Mise en place en 1985, la pratique du « ruling » avec l'administration fiscale permet de négocier au préalable la marge devant être pratiquée. Cette marge, déterminée en fonction des risques que supporte l'entité, est comprise entre 5 % et 25 % des dépenses de fonctionnement. Il est à noter que le quartier général peut détenir des participations et exercer ainsi parallèlement une activité de holding.

- **Royaume-Uni**

Il est possible de négocier avec l'administration britannique un régime d'imposition forfaitaire, assis sur le montant des dépenses de fonctionnement (marge de 10 à 15 % de ces charges).

- **Luxembourg**

Négociation avec l'administration après que celle-ci a examiné un dossier décrivant notamment les activités exercées, la liste des sociétés du groupe, la forme juridique et le nombre de personnes que la société envisage d'employer.

- **France**

Début 1997, l'administration a défini officiellement un régime spécifique au quartier général qui marque, au cas précis, une avancée importante ; en effet, les quartiers généraux peuvent obtenir a priori la garantie de l'administration que le montant de leur bénéfice imposable ne sera pas remis en question. Le bénéfice fiscal est assis sur une marge bénéficiaire, déterminée au cas par cas et généralement comprise entre 6 % et 10 % du montant des charges d'exploitation. Cette marge est révisable chaque année, à l'initiative de l'administration ou du contribuable.

Il convient de noter enfin que les régimes favorables d'imposition des quartiers généraux s'accompagnent généralement de mesures en faveur des salariés de ces entités (Cf infra).

2.2. 2.2. *Activités de main-d'œuvre*

Les régimes des quartiers généraux étudiés ci-dessus trouvent à s'appliquer à certaines autres activités. Ainsi, en France, le régime s'étend aux centres de logistique, qui sont définis comme exerçant des activités préparatoires et auxiliaires, c'est-à-dire à l'exclusion des fonctions affectées normalement aux unités de production ou de commercialisation. Aux Pays-Bas, le régime des quartiers généraux est également applicable aux activités préparatoires et auxiliaires. En Belgique, il en est sensiblement de même pour les centres de distribution ou de logistique.

Une étude du Centre de Recherches pour l'Expansion de l'Economie et le Développement des Entreprises (Rexecode¹¹) des entreprises induits par les différences de prélèvements obligatoires entre certains pays de l'Union européenne, met en évidence les différences de taux de charges sociales et fiscales dans trois Etats membres : France, Allemagne et Royaume-Uni. Il ressort de cette étude que le coût total pour un employeur d'un salaire net équivalent est sensiblement aussi élevé en Allemagne qu'en France, et plus faible au Royaume-Uni, mais en même temps on observe dans ce pays un niveau de prestations moindre.

Par ailleurs, il s'avère que les considérations fiscales influencent souvent le choix de localisation d'implantation. Néanmoins, toutes les fonctions de l'entreprise n'ont pas la même sensibilité au critère fiscal. Ainsi, la fiscalité est un élément important pour l'implantation d'un centre de services financiers ou de coordination, c'est-à-dire, d'une manière générale, pour les fonctions nomades. En revanche, le facteur fiscal intervient dans une moindre mesure pour l'installation d'une unité de production ou d'un point de vente. Dans ces deux cas, l'importance du critère fiscal est fonction de la nécessité de se trouver à proximité des fournisseurs ou de la clientèle. « *De même lorsqu'il s'agit*

¹¹ In Revue de Rexecode n°58, 1er trimestre 1998 (pages 1 à 36).

d'implanter ou d'étendre un centre de recherche-développement, c'est d'abord la qualité des personnels, l'environnement scientifique et technologique, la qualité de vie, le coût du travail,... qui déterminent le choix plutôt que des considérations fiscales¹². »

Pour autant, la fiscalité locale et nationale peut être un facteur de choix pour un investissement lourd en capital et en main-d'oeuvre, lorsque ces deux facteurs entrent de façon importante dans l'assiette fiscale. Pour exercer une activité de production liée à l'industrie chimique, la filiale d'un groupe pétrolier multinational, désireuse d'implanter une unité de production en Europe, a choisi, en 1998, un site en Angleterre plutôt qu'en France pour des motifs exclusivement fiscaux. En effet, le coût supplémentaire actualisé de l'investissement en France représentait un handicap d'environ 150 MF pour un investissement de 650 MF, cet écart ne pouvant, selon la société, être comblé par une meilleure productivité et une synergie avec les installations existantes.

2.3. 2.3. Activités financières

En France, le régime des quartiers généraux s'étend aux activités de back-office et d'analyse financière, mais les activités admises au bénéfice de ce régime sont limitativement énumérées, contrairement à d'autres Etats membres de l'Union. Sont notamment exclues du régime les transactions financières proprement dites, mais pas le contrôle de celles-ci au sein des entreprises. En revanche, en Belgique par exemple, certaines opérations financières telles que la gestion de trésorerie ou les opérations de financement bénéficient du régime des quartiers généraux. Ainsi, les intérêts qu'un quartier général perçoit au titre des avances consenties à une société du groupe sont exonérés d'impôt lors de leur distribution. Cette pratique n'est pas tolérée par l'administration fiscale française.

Les activités financières sont en revanche expressément visées dans le régime irlandais dit des Docks de Dublin :

Sur agrément préalable de l'administration fiscale irlandaise, et à condition de créer des emplois réservés en partie aux ressortissants irlandais, les sociétés exportatrices de services implantées dans l'*International Financial Services Centre* (IFSC, situé dans les Docks de Dublin), sont soumises à un taux réduit d'imposition de 10 %. Ce régime, qui a reçu l'agrément de la Commission européenne, est applicable jusqu'en 2005. Les activités visées par ce régime sont principalement les activités financières, telles que les opérations bancaires, le crédit-bail, les prêts, l'assurance,...

2.4. 2.4. Holdings

La Belgique, les Pays-Bas et le Luxembourg sont traditionnellement considérés comme des pays d'«accueil» des holdings. Contrairement à certaines opinions, la France se rattache à cette catégorie. Récemment, l'Allemagne et l'Espagne ont introduit un régime spécifique d'exonération des plus-values sous certaines conditions.

¹² Rexecode, citée supra.

Plusieurs critères fiscaux déterminent le choix de l'implantation d'une holding :

- le taux de prélèvement à la source du pays de localisation des filiales versant des dividendes ;
- le régime d'imposition des produits de participation ;
- le régime de redistribution aux actionnaires non résidents ;
- les possibilités de déduction des intérêts d'emprunt contracté par une holding ;
- les conventions fiscales signées par le pays d'accueil de la holding ;
- l'existence ou non d'une assistance administrative entre le pays d'accueil et l'Etat de résidence des actionnaires qui contrôlent le groupe.

Aucun des pays traditionnels d'accueil ne propose un régime satisfaisant à l'ensemble de ces avantages. Dès lors, le choix de l'implantation sera déterminé en fonction des priorités de l'entreprise désireuse de localiser une holding.

Fig. 31 : La fiscalité des holdings en Europe

Objectif poursuivi	Pays d'implantation possible
Imputation des retenues à la source	France
Echapper à l'impôt sur les plus values relatives à la cession de participations	Pays Bas / Belgique
Bénéficiaire d'un réseau de conventions fiscales important	France / Pays Bas
Déduction des intérêts d'un emprunt contracté par la holding	France / Belgique
Redistribution de dividendes en provenance de sociétés étrangères	Royaume Uni grâce au régime spécifique des <i>International Headquarters Companies</i>

(Se reporter à l'annexe 2 pour de plus amples développements).

En conclusion, chaque pays européen dispose de régimes fiscaux attractifs dans certaines zones géographiques ou pour certains types d'activités. De ce point de vue les pratiques de la France sont en phase avec le contexte européen.

En revanche, dans certains secteurs d'activité, des mesures spécifiques prises par d'autres Etats membres créent incontestablement un risque de délocalisation pour des raisons fiscales. Les activités implantées en France, qui ne sont pas contraintes par l'exigence de proximité d'un client ou d'un fournisseur (y compris la main-d'oeuvre), peuvent être sensibles à des avantages fiscaux spécifiques adaptés à leur situation.

B - LES PRINCIPALES DISPOSITIONS CONCERNANT LES PARTICULIERS

De l'aveu même des Etats-membres, les mesures prises pour améliorer leur compétitivité fiscale sont d'abord destinées aux entreprises, pour lesquelles l'enjeu, en termes d'assiette fiscale, est le plus important, tandis que les facteurs limitant la mobilité fiscale (langue, adaptation au régime juridique, familiarité culturelle) sont moins sensibles pour les entreprises que pour les particuliers. Pour autant, ces derniers sont aussi concernés par la concurrence fiscale intra-européenne. Avec la disparition progressive des devises nationales, le passage à la monnaie unique présente un enjeu majeur quant à la mobilité des épargnants et des salariés. Ceux-ci pourront en effet bénéficier d'opportunités plus importantes, sur l'ensemble du territoire des pays de l'Union. Cf annexe 3 : le calendrier de l'Euro.

1. Les dispositions concernant les revenus salariaux

Comme il est souligné dans l'étude citée de Rexecode, le facteur fiscal n'est pas seul en jeu, lorsqu'il s'agit d'apprécier la compétitivité de la fiscalité des revenus salariaux. Dans la plupart des pays européens, il convient de prendre en compte les cotisations sociales, ainsi que le fait que la plupart des salariés ne sont de toute façon pas mobiles.

La fiscalité à deux vitesses ne concerne que certaines catégories de salariés, disposant généralement de hauts revenus qui rémunèrent des qualités intellectuelles (salariés de quartiers généraux ou de services financiers) ou sportives (footballeurs).

1.1. 1.1. Salariés des services financiers

Une étude du Poste d'Expansion Economique de l'ambassade de France en Grande-Bretagne¹³ admet qu'eu égard aux différences existant entre les régimes fiscaux et sociaux français et britannique, « seul le marché financier offre aux particuliers de réelles opportunités accompagnées de réels avantages fiscaux que la France n'offre pas. S'il s'agit là d'un marché porteur et dynamique, il ne concerne qu'un nombre très restreint de personnes », c'est-à-dire les golden boys disposant de revenus élevés. Ainsi, à moins d'un million de francs de revenus par an, la Grande-Bretagne n'est pas un paradis fiscal, y compris pour ce type de salariés.

Les opérateurs de marchés financiers constituent une main d'œuvre mobile et exposée à la concurrence. Face au risque réel de les voir s'exiler outre-Manche, on peut relever que l'association Paris-Europlace a proposé diverses mesures d'allègement des prélèvements fiscaux qui pèsent sur eux, telles que la création d'un statut de cadre international exonérant les primes d'impôt sur le revenu et de charges sociales, à l'instar des dispositions prévues pour les salariés détachés à l'étranger.

¹³ « *Le shopping fiscal et social au Royaume-Uni : du mythe à la réalité* », octobre 1997.

1.2. 1.2. Salariés de quartiers généraux

Au même titre que l'activité de quartiers généraux elle-même, les salariés de ces structures bénéficient également de mesures d'allègement de leur charge d'impôt. Tel est le cas par exemple en France ou aux Pays-Bas.

Ainsi, en France, les indemnités accordées à un salarié de quartier général et liées à son expatriation (surcoût du logement ou de l'impôt sur le revenu) ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu si le salarié n'a pas été domicilié en France au cours des cinq années précédant son immigration. Les indemnités versées sont soumises à des règles spécifiques, de manière à rendre la situation des salariés attractive. En fonction de la catégorie à laquelle elles sont rattachées, elles sont :

- soit exonérées de toute imposition lorsqu'il s'agit de compensations de frais directement liés à la situation propre du salarié telles que le déménagement ou certains voyages entre le pays d'origine et la France ;
- soit exonérées d'impôt sur le revenu, mais imposables à la CSG et la CRDS pour le salarié, et soumises, en contrepartie à l'impôt sur les sociétés pour le quartier général lorsqu'il s'agit des indemnités destinées à couvrir les frais de logement et les prélèvements supplémentaires par rapport à ceux qui auraient été supportés par le salarié dans son pays d'origine.

De même, aux Pays-Bas, les salariés étrangers de quartiers généraux de groupes internationaux, exerçant leur activité aux Pays-Bas, bénéficient d'un abattement de 35 % sur leur salaire imposable. Cette mesure favorable est accordée pour une période maximale de cinq ans, renouvelable une fois.

1.3. 1.3. Sportifs

A l'instar d'autres sports, les clubs de football disposent de capitaux de plus en plus importants, en provenance de parrainages, de droits télévisuels, voire des marchés de capitaux pour ceux d'entre eux dont les titres ont été introduits en bourse. Ils sont dès lors en mesure d'offrir des salaires en nette augmentation aux joueurs, principaux artisans du spectacle. Dans ce contexte, la surenchère entre employeurs est défavorable aux clubs français, notamment pour des motifs fiscaux : une centaine de joueurs professionnels ont ainsi quitté la France depuis 1996 ; lors de la dernière Coupe du Monde, plus de la moitié des 22 champions du monde français évoluaient à l'étranger. Là encore, il s'agit d'une catégorie de contribuables extrêmement restreinte, pour laquelle la concurrence fiscale joue un rôle incontestable.

2. Les dispositions liées à la fiscalité de l'épargne

Contrairement à la concurrence en matière de fiscalité des revenus salariaux, celle sur l'épargne touche un grand nombre de contribuables, et ce nombre même est appelé à s'accroître durablement.

Le passage à l'euro va en effet avoir un rôle décisif sur les décisions d'affectation de l'épargne à l'intérieur de l'Union, donc sur la fiscalité de cette épargne.

Une volonté de limiter la concurrence fiscale déloyale existe cependant au niveau européen, avec le projet de directive sur les retenues à la source prélevées sur les dividendes et les intérêts versés à l'étranger.

L'union monétaire se concrétisera par la naissance d'un nouvel ensemble économique et financier représentant environ le quart du PIB mondial, 40 % du commerce international et 20 % de la capitalisation boursière. Selon une estimation de la banque Paribas¹⁴, une Europe de 11 membres représenterait une masse d'épargne brute de 1 396 milliards de dollars contre 1 167 milliards de dollars pour les Etats-Unis et 1 462 milliards de dollars pour le Japon. Avec quinze pays, l'Europe deviendrait alors le premier marché mondial en termes d'épargne, devant le Japon et les Etats-Unis. Avec l'avènement de la monnaie unique européenne, les gestionnaires verront de fait leur champ d'opportunité s'élargir à l'ensemble des produits de placement proposés par les pays membres de l'Union ayant adopté la nouvelle devise.

Dans son rapport présenté au nom de la Section des Finances du Conseil Economique et Social¹⁵, M. Jean-Jacques Bonnaud identifie quatre conséquences principales du passage à l'Euro. En premier lieu, «la disparition des coûts de transaction»; les commissions de change représentent actuellement un coût important pour les ménages et les entreprises. Autre conséquence: «la disparition du risque de change intra-européen», qui génère, pour les entreprises, des charges financières significatives liées aux opérations de couverture associées à ce risque. «Une autre conséquence de l'existence d'une seule monnaie pour plusieurs pays, avec une politique monétaire unique, sera d'unifier les taux d'intérêts auxquels les Etats emprunteront pour financer leurs déficits». Enfin, avec la création d'un «pôle monétaire international important et crédible», l'Euro pourra concurrencer le dollar et sa position de monnaie de référence internationale.

Devant l'imminence du passage à la monnaie unique, et pour tirer un avantage concurrentiel dans la gestion d'actifs au sein des pays membres de l'Union, les grandes places boursières européennes se réorganisent. Ainsi, Londres et Francfort ont conclu un accord de partenariat en juillet 1998, leur permettant de devenir un pôle d'attraction financière très compétitif à l'échelon international. Cet accord met en évidence les handicaps dont souffre la place financière de Paris, et que soulignait déjà le Conseil économique et social dans son rapport de novembre 1995¹⁶. Quelque peu contestée à l'étranger, sa position dans la concurrence internationale pâtit de l'étroitesse du marché financier national, de profits générés insuffisants et du poids important de l'Etat. Mais ce sont surtout les problèmes fiscaux qui peuvent constituer une entrave au

¹⁴ Source : Placements : ce qui changera avec l'Euro, Les Echos, 17 et 18 octobre 1997.

¹⁵ Les conditions d'une bonne acceptation de l'euro par les citoyens - juin 1998.

¹⁶ L'évolution de la place financière de Paris dans la perspective de l'instauration de la monnaie unique, rapport présenté au nom du Conseil économique et social par M. Edouard Salustro, Journal Officiel du 23 janvier 1996.

développement de la place financière de Paris. L'installation ou le maintien en France de financiers de haut niveau peut notamment apparaître désavantageuse¹⁷.

Dans ce domaine, la concurrence des places financières étrangères est certaine.

Ainsi, la Grande-Bretagne offre un régime fiscal et social plus attractif pour les « golden boys ». Aux Pays-Bas, 35% des revenus des personnes non résidentes y exerçant une activité de quartier général sont exonérés d'impôt.

Selon la législation britannique, la définition de la résidence fiscale permet d'attirer en Grande Bretagne de grandes fortunes étrangères. En effet, tout en étant résidentes en Grande Bretagne, les personnes physiques concernées échappent à l'impôt dans ce pays à raison de leur revenu d'épargne de source étrangère, à condition que ces revenus ne soient pas rapatriés en Grande Bretagne.

Rappelons également, dans le domaine de la fiscalité des sociétés, que les sociétés holding de placement bénéficient d'un régime fiscal très attractif au Luxembourg. Elles peuvent en effet constituer et gérer un portefeuille de valeurs mobilières en étant exonérées d'imposition sur le revenu ou les plus-values résultant de la cession de ces placements mobiliers. En outre, l'absence de retenue à la source permet de distribuer des intérêts et dividendes en franchise d'impôt.

Il existe donc bien, au sein de l'Union, une nette différence entre les régimes fiscaux des revenus de l'épargne. Face à la concurrence menée par certains Etats de l'Union en matière de fiscalité de l'épargne, un projet de directive, toujours en discussion, a été proposé au cours du Conseil Ecofin du 5 juin 1998.

Les principes énoncés en matière de retenue à la source sur les revenus de l'épargne visent à éliminer les possibilités pour un Etat membre d'attirer sur son territoire d'autres résidents de pays européen pour des motifs exclusivement fiscaux. Il est ainsi proposé aux Etats membres soit d'appliquer une retenue à la source à un taux uniforme (25% au moins selon les souhaits de la France), soit que chaque administration fiscale des Etats membres fournisse à celles des autres pays des informations sur les revenus d'épargne perçus par leurs ressortissants respectifs.

¹⁷ Exemple : coût total d'un bonus net de 100 000 francs versé à un opérateur
 en France = 426 000 francs
 en Grande-Bretagne = 200 000 francs
 en Allemagne = 232 000 francs
 en Suisse = 199 000 francs.

Source : Rapport du groupe de travail Paris-Europlace, présidé par M. Philippe Camus (Février 1998).

II - LES TENTATIONS FISCALES À L'EXTÉRIEUR DE L'UNION EUROPÉENNE

Il n'y a pas de zone comparable dans le monde ayant une intégration économique aussi poussée que l'Union européenne. L'effet de la concurrence fiscale joue donc à plein avec l'Union monétaire, atténuée cependant largement par des facteurs géographiques, politiques ou culturels. En réalité, en dehors de l'Union, la concurrence fiscale au sein de l'OCDE est la seule qui constitue un réel enjeu pour la France et pour l'Union européenne.

A - LES RISQUES DE DÉLOCALISATION PRÉSENTÉS PAR LES PARADIS FISCAUX

Les paradis fiscaux constituent un enjeu limité dans le cadre d'un examen de la concurrence fiscale. En pratique, seuls les paradis aux frontières de l'Union européenne ont une influence, bien que très réduite, sur le comportement fiscal des particuliers comme des entreprises.

1. Les paradis fiscaux aux frontières de l'Union Européenne

De nombreux territoires, situés en périphérie de l'Union européenne, présentent des caractéristiques communes constitutives d'un régime fiscal privilégié :

- un environnement économique et politique stable et sûr, assurant des possibilités permanentes d'accueil de capitaux, grâce à une organisation financière et bancaire structurée ;
- une législation attrayante, tant du point de vue commercial (libéralisme, domiciliation de sociétés aisée) que financier (opérations se déroulant sur leur territoire couvertes par le secret bancaire) ;
- enfin, une absence ou un faible niveau d'imposition qui peut prendre différentes formes :
 - totale, pour l'ensemble du territoire, résidents comme non-résidents ;
 - réservée aux non-résidents (sociétés « *off shore* ») ;
 - réservée à certaines catégories de revenus, à certains types d'opérations ou à certaines formes de sociétés.

De nombreux territoires, situés notamment en Europe, se caractérisent ainsi selon qu'ils entretiennent ou non des rapports privilégiés avec des pays de l'Union européenne.

Malte : Depuis 1988, les sociétés « *off shore* » sans activité commerciale sont exonérées d'impôt, celles exerçant une activité commerciale étant soumises à un taux d'imposition réduit de 5 %. Ces sociétés ne sont soumises à aucun autre droit ni à aucune retenue à la source. Par ailleurs, Malte a conclu dix-sept conventions fiscales avec des pays européens dont la France, permettant ainsi des montages fiscaux avantageux. Elle est toutefois soumise aux dispositifs anti-abus français et britannique.

A **Chypre**, les sociétés « *off shore* » ne sont soumises qu'à un impôt de 4,25 % au titre de leurs activités réalisées hors de l'île. Elles bénéficient par

ailleurs de nombreuses facilités pour travailler avec le Moyen-Orient et l'ex-URSS.

Monaco offre également un environnement favorable aux entreprises et aux particuliers. Toute personne physique de nationalité autre que française échappe à l'impôt sur le revenu. Seule une imposition forfaitaire est due pour les résidents de Monaco disposant d'habitations en France (égale à trois fois la valeur locative du bien concerné). Des dispositions spécifiques permettent cependant de se soustraire à cette règle. Les seuls impôts directs à la charge des entreprises sont :

- l'impôt sur les bénéfices, au taux de 35 %, dont la portée est limitée (sociétés exerçant à Monaco une activité industrielle ou commerciale dont 25 % au moins du chiffre d'affaires est réalisé hors du territoire de la Principauté ; sociétés dont l'activité à Monaco consiste à percevoir des produits de droits ou brevets) ;
- les droits d'enregistrement, de timbres ou d'hypothèque exigibles lors de la réalisation de certaines opérations.

Rappelons que Monaco est liée à la France, et de fait à l'Union européenne, par des accords particuliers, dont la convention fiscale du 18 mai 1963 (1er avril 1950 pour les droits de succession).

Les îles anglo-normandes qui, même si elles étaient amenées à utiliser l'euro à l'avenir, resteraient en tout état de cause en dehors de l'Union. A Jersey, le régime fiscal des sociétés n'exerçant aucune activité sur l'île ou des sociétés d'assurance captives est particulièrement attrayant (exonération d'impôt sur les sociétés à condition d'être détenues par des non-résidents ou d'être un fonds d'investissement collectif). Depuis le 1er janvier 1993, les « International Business Companies », considérées comme résidentes, sont taxées à 2 % au maximum et ne subissent pas de retenue à la source sur les dividendes ou intérêts versés.

Ainsi, le montant des dépôts dans les banques de Jersey s'élevait à 97 milliards de livres au 31 décembre 1997, en croissance de 8,5 % par rapport à 1996. 63 % de ces dépôts sont d'origine non britannique.

Le système en vigueur sur l'île de Guernesey est similaire à celui de Jersey.

Le régime fiscal **suisse** offre deux principales dispositions spécifiques relatives à l'impôt sur les sociétés :

- pour les sociétés de domicile et assimilées (sociétés ayant leur siège en Suisse sans y exercer d'activité) : allègements fiscaux au niveau cantonal (seul un impôt réduit sur le capital est dû) ;
- pour les entreprises nouvelles : allègements fiscaux négociés au cas par cas avec le canton concerné.

Les autorités suisses ont cependant pris des mesures visant à limiter les recours abusifs ou illégitimes à des avantages prévus par les conventions fiscales bilatérales.

*
* *

En raison de la diversité de leurs implantations, les groupes de sociétés ont la possibilité de bénéficier de dispositions fiscales étrangères plus favorables que les dispositions nationales. De nombreux montages de nature fiscale leur permettent ainsi de localiser une partie de leurs bénéfices dans des pays à fiscalité privilégiée. Les principaux moyens à la disposition des entreprises sont les suivants : majoration ou diminution des prix d'achats ou de vente ; versements de redevances excessives ou sans contrepartie ; octroi de prêts sans intérêts ou à taux réduit ; abandons de créances. Rappelons également l'opportunité offerte aux entreprises multinationales de demander un « ruling » à l'administration néerlandaise pour connaître le pourcentage de marge à respecter dans le cadre d'une transaction entre sociétés d'un même groupe.

Les possibilités qui s'offrent aux entreprises doivent cependant être nuancées. Les administrations des pays à fiscalité « normale », dont la France, disposent en effet de moyens de répression de ces formes d'évasion fiscale. La réglementation sur les prix de transfert permet ainsi à l'administration fiscale française de réintégrer les bénéfices indirectement transférés à une société « mère » ou filiale étrangère dans l'assiette de l'impôt. Par ailleurs, elle peut refuser la déductibilité de certaines charges (intérêts, redevances, rémunérations de services) au motif que le bénéficiaire du paiement est soumis à un régime fiscal privilégié.

2. Les autres paradis fiscaux

Deux principaux paradis fiscaux situés hors du territoire européen attirent les investisseurs étrangers : les Iles Caïman et les Bahamas.

Les îles Caïman ne connaissent ni impôt direct ni contrôle des changes. Deux formes principales de sociétés ont été créées pour permettre aux investisseurs étrangers, sous certaines conditions, de s'implanter sur ces îles : l'*exempt company* et l'*ordinary non-resident company*. En outre, les îles Caïman ayant le statut de colonie britannique, le régime des trusts y est applicable. De nombreuses banques y détiennent un établissement ; trois types de licences leur sont accordés par les autorités, moyennant un droit annuel fixe compris entre 7000 et 50 000 US dollars. Les sociétés captives d'assurance et de réassurance sont également fortement implantées sur ces territoires à fiscalité privilégiée.

Les dispositions fiscales spécifiques des **Bahamas** sont comparables à celles prises par les îles Caïman ; les entreprises peuvent s'y implanter sous la forme d' "*international business company* " ou de succursales "*off shore*". Elles acquittent alors un simple droit d'inscription ainsi qu'un droit annuel

L'enjeu représenté par ces autres territoires à fiscalité privilégiée n'est

cependant pas que fiscal : l'opacité des opérations financières qui y est préservée permet notamment le recyclage de fonds occultes. Précisons néanmoins que les Bahamas ont décidé, au début des années 1990, de renforcer les contrôles et de moderniser la législation applicable aux activités financières (*International Business Companies Act, Companies Act et Trusts Act* de 1990).

B - LES TRAVAUX AU SEIN DE L'OCDE EN MATIÈRE DE CONCURRENCE FISCALE

En mai 1996, les ministres des finances des pays membres de l'OCDE avaient décidé de « *mettre au point des mesures pour limiter les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions d'investissement et de financement et leurs conséquences pour la matière imposable au niveau national, et soumettre un rapport en 1998* ». Les conclusions des travaux du Comité fiscal de l'OCDE ont été rendues publiques en avril 1998¹⁸.

Dans son rapport, le Comité fiscal propose la création d'un « Forum sur les pratiques fiscales dommageables », qui aura pour mandat d'établir une liste des paradis fiscaux dans l'année suivant sa première réunion.

Précisons que la Suisse et le Luxembourg ont déclaré en avril 1998 n'être liés ni par le rapport du Comité fiscal, ni par la recommandation sur la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

1. Le bilan des réformes fiscales réalisées dans l'OCDE

La réforme de la fiscalité, devenue une préoccupation essentielle au sein des principaux Etats membres de l'OCDE, s'inscrit dans un mouvement dominant qui se manifeste également dans l'Union européenne. On peut ajouter que la réforme de la fiscalité est apparue urgente pour l'OCDE lorsque, au début des années quatre-vingt-dix, les Etats-Unis ont pris la mesure des excès entraînés par la compétition fiscale. Celle-ci a donné lieu à de nombreux rapports sur les systèmes fiscaux nationaux, tels que celui du comité Carter au Canada (1967), celui du comité Meade en Grande-Bretagne (1978) ou les rapports « Treasury I » et « Treasury II » aux Etats-Unis (1977 et 1984). Deux idées majeures ressortent de ces réflexions : la complexité des systèmes fiscaux, sujette à critiques, et la volonté des pays concernés d'alléger leur fiscalité. Par ailleurs, à la fin des années 1980, le besoin accru de recettes fiscales s'est fait ressentir dans de nombreux pays de l'OCDE, notamment en raison de la crise économique mondiale de l'époque.

Les réformes fiscales des vingt dernières années ont été influencées par quatre grandes tendances économiques :

- la mondialisation de l'économie tout d'abord, qui favorise l'optimisation et la délocalisation fiscale ;
- l'accès de plus en plus facilité à l'information a ensuite rendu moins coûteux le recouvrement des impôts tels que l'impôt sur les traitements et salaires et la taxe sur la valeur ajoutée ;

¹⁸ Source : Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial (document de l'OCDE - avril 1998).

- par ailleurs, les pays de l'OCDE ont progressivement pris la mesure de l'impact parfois contre-productif de certaines réductions d'impôts massives ;
- enfin de nombreux gouvernements ont été élus sur la base de programmes envisageant la réduction de la charge d'impôt et la simplification du système fiscal. Le poids des impôts et taxes n'a en effet cessé d'augmenter : ils représentaient 25 % du PIB des pays de l'OCDE en 1965 et 37,5 % en 1995¹⁹. Ces gouvernements ont prioritairement abaissé le taux marginal de l'impôt sur le revenu et simplifié le barème de celui-ci. La principale motivation de ces mesures a été le caractère jugé inégalitaire d'un taux marginal élevé, incitant à l'évasion ou à la fraude fiscale (Cf. tableau comparatif en annexe 4).

D'une manière générale, la diminution des taux marginaux de l'impôt sur le revenu a entraîné simultanément un accroissement de la base imposable. La réforme de 1986 aux Etats-Unis a ainsi annulé de nombreuses possibilités de déductions. Ce type de réforme a permis de supprimer certaines complexités et inégalités des régimes fiscaux. Parallèlement, on a assisté à une réduction du nombre de tranches d'imposition. C'est certainement dans ce domaine que la simplification des systèmes fiscaux au cours des années 1980 a été la plus marquée.

Dans ce mouvement de réforme, une autre tendance s'est manifestée sous la forme de l'aggravation du poids des taxes sur la consommation par rapport aux autres impôts. Elles présentent en effet l'avantage d'être facilement et efficacement recouvrables (Cf. tableaux comparatifs en annexe 4). Pour autant, l'augmentation de leur taux a suscité de nombreuses critiques au Canada et au Japon en raison de leur manque de progressivité. Le Japon et la Nouvelle-Zélande ont en outre élargi la base de la taxe sur la valeur ajoutée. Les Etats-Unis et l'Australie sont actuellement les seuls pays à ne pas avoir adopté une taxe assimilable à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les réformes menées en matière d'impôt sur les sociétés ont suivi les grandes lignes de celles réalisées en matière d'impôt sur le revenu : diminution des taux et élargissement de la base.

2. Les enjeux des réformes en cours

Les réformes en cours dans les pays de l'OCDE ont marqué une nette évolution par rapport aux décennies précédentes : la fiscalité n'est plus considérée comme un élément de politique nationale, mais comme une question internationale. Les tentatives ou les projets de coopération entre les différents pays membres de l'OCDE en matière de réforme fiscale témoignent de cette tendance (« code de conduite » adopté au niveau européen évoqué supra, etc.).

En matière de coopération fiscale internationale, la référence aux traités commerciaux s'est imposée en raison des similitudes entre les deux domaines. Il est de l'obligation des partenaires d'un traité commercial de ne pas créer de

¹⁹ Source : statistiques des recettes de l'OCDE.

distorsions de concurrence ni des dispositions visant à favoriser le marché national. Selon l'OCDE, ces principes devraient donc s'appliquer aux questions fiscales multilatérales, ce qui est déjà le cas pour les conventions fiscales bilatérales.

L'un des problèmes majeurs qui se pose aux Etats membres de l'OCDE est celui de l'imposition des revenus du capital, au regard notamment des phénomènes de double imposition. Les Etats membres de l'OCDE ont ainsi établi des principes de coopération multilatérale, entrés en vigueur le 1er avril 1995 (« Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale »), en matière de détermination et de recouvrement de l'impôt. Le régime des fonds d'investissement étrangers et des entreprises liées a été l'une des réponses à ce problème ; il vise à supprimer les avantages retirés de la localisation des bénéficiaires dans des zones à fiscalité privilégiée.

La volonté des principaux pays de l'OCDE de limiter l'évasion fiscale a cependant été tempérée. Afin de ne pas porter préjudice à la position compétitive des entreprises nationales à l'étranger, il est apparu nécessaire de limiter les dispositions relatives aux situations de fraude ou d'abus caractérisés.

La seconde difficulté rencontrée par les pays de l'OCDE dans la mise en œuvre de réformes est l'arbitrage entre le maintien des recettes publiques, grâce au niveau des prélèvements fiscaux, et la volonté d'attirer des investissements étrangers. Elle explique notamment les différences importantes de régime fiscal entre les différentes formes d'épargne. Face à cette difficulté, certains pays ont appliqué un régime fiscal homogène aux différents produits de l'épargne (Danemark, Finlande, Norvège, Suède). A l'inverse, d'autres ont choisi de privilégier certaines formes d'épargne (exemple français des livrets A et des PEP).

L'apparition récente d'une multitude de nouveaux instruments financiers n'a pas non plus contribué à faciliter la lisibilité des régimes d'imposition. Leur nature même ne permet pas de les rattacher à telle ou telle catégorie d'imposition existante. Actuellement, il n'existe pas de consensus international clair sur la façon de taxer ces nouveaux instruments financiers.

Diverses dispositions ont néanmoins été prises récemment afin de limiter les phénomènes de double imposition ou de non imposition entre les différents pays de l'OCDE. Elles concernent notamment les conventions fiscales bilatérales et les dispositions sur les prix de transfert.

3. Les perspectives

La première donnée majeure que devront prendre en compte les réformes fiscales à venir est le chômage persistant dans de nombreux pays de l'OCDE (principalement en Europe, en Amérique du Nord et dans certains pays asiatiques). Les études de l'OCDE sur l'emploi ont notamment conclu que le niveau actuellement élevé du chômage est la conséquence directe de l'inadaptation des pays à une compétition et des évolutions économiques mondiales. La question qui se pose est alors de savoir dans quelle mesure le système fiscal affecte la décision des employeurs de créer ou de supprimer des emplois ? L'enjeu pour les pays de l'OCDE est de parvenir à orienter les

réformes fiscales pour rendre le travail – le coût qu’il induit – «rentable» et compétitif. Aucun pays n’a, à ce jour, apporté de réelle solution à ce problème.

La mise en place de réformes fiscales doit prendre en compte le rôle de redistribution des revenus qu’on attribue traditionnellement à l’impôt. Depuis le début des années 1990, le choix s’est porté sur une imposition des revenus moins progressive qu’au début des années 1980. Les pays de l’OCDE s’accordent en effet à penser qu’un impôt fortement progressif est un moyen peu efficace de redistribution des revenus nationaux.

La place de plus en plus prépondérante des moyens de communications mondiaux (Internet) et la « globalisation » des économies nationales constituent également des sujets de préoccupation grandissant pour les administrations fiscales.

Ainsi, Internet ouvre de nouvelles possibilités de fraude et d’évasion fiscales, en permettant le développement des opérations transfrontalières (localisation de la base imposable ; prix de transfert ; qualification des revenus). Cette situation nouvelle va exiger des administrations fiscales un effort d’adaptation²⁰. La mise en place de moyens de contrôle appropriés par ces administrations est actuellement l’un des axes de réflexion majeur pour les pays de l’OCDE. Elle constitue l’un des enjeux de la conférence de l’OCDE à Ottawa, au mois d’octobre 1998. Au cours de cette dernière doit être examinée la question de la fiscalité sur Internet et, d’une manière plus générale, la façon d’appréhender le commerce électronique et des échanges très largement virtuels.

²⁰ « Internet et les réseaux numériques », (Conseil d’Etat : septembre 1998).

CHAPITRE II

FIXER DES OBJECTIFS CLAIRS AU SYSTÈME FISCAL FRANÇAIS DANS SON PROCESSUS D'ADAPTATION AUX ENJEUX EUROPÉENS

Après avoir tracé sommairement le cadre dans lequel évolue la fiscalité française, il importe d'examiner les moyens dont disposent les pouvoirs publics pour mettre en oeuvre une réflexion sur la compétitivité fiscale de notre pays.

Le préalable indispensable à cette démarche réside dans la détermination de critères consensuels sur les objectifs à poursuivre par la politique fiscale française en Europe.

I - L'INDISPENSABLE DÉVELOPPEMENT DES OUTILS D'ÉVALUATION DE LA POLITIQUE FISCALE

La perspective, telle qu'elle a été définie par le gouvernement français, d'une harmonisation progressive de la fiscalité dans l'Union européenne suppose préalablement de disposer, en France, de capacités d'évaluation des politiques fiscales.

Cet objectif rejoint plus fondamentalement un principe consubstantiel à la démocratie : celui qui décide l'impôt doit pouvoir être informé le plus complètement possible des conséquences de ses décisions. Cela est valable pour les dépenses du budget de l'Etat, mais aussi pour ses recettes. La notion d'adhésion à l'impôt doit donc aujourd'hui, dans un cadre européen, prendre une signification nouvelle.

A - LES ORGANISMES D'ÉVALUATION FISCALE

L'évaluation des politiques fiscales est aujourd'hui très limitée en France. Elle ne porte que sur les conséquences, essentiellement quantitatives, de certaines mesures. En outre, elle émane pour l'essentiel des services de l'exécutif.

1. L'exécutif

Les services du ministère des Finances sont les seuls organismes à disposer d'une information complète sur l'évaluation fiscale. La Direction générale des impôts (DGI) et le Service de la législation fiscale (SLF) ont des missions précises en la matière.

La DGI, en charge de la détermination et du contrôle de l'impôt, dispose d'éléments factuels nombreux, mais dans un champ d'intervention limité : évolution du montant global de l'assiette des différents impôts directs, nombre de contribuables et localisation, évolution des revenus et des patrimoines. La centralisation des données des différentes directions départementales, complétées par les services du Trésor public en charge du recouvrement, permet donc de disposer d'informations sur une longue période, données d'autant plus complètes

qu'elles intègrent la fiscalité locale pour laquelle la DGI et le Trésor public jouent le rôle de collecteur pour le compte des collectivités territoriales. En revanche, les informations sont très agrégées, et ne portent pas, par définition, sur la matière imposable affectée directement par la concurrence fiscale européenne, si ce n'est l'évaluation de la fraude fiscale et l'état des redressements effectués.

Le SLF dispose lui d'informations plus qualitatives, à la fois sur les conventions internationales s'imposant à la législation française, et sur l'évolution des systèmes concurrents. En revanche, cette information a d'abord pour but de vérifier la conformité des normes nationales aux règles internationales, et de conforter un projet de mesure fiscale à partir d'éléments existant dans les législations étrangères. L'information fournie au Parlement et aux contribuables ne relève donc pas de l'évaluation telle qu'elle est définie par la doctrine, c'est-à-dire d'un jugement objectif et indépendant sur l'efficacité et l'efficience²¹ d'une politique publique. Il s'agit simplement de compléter le travail gouvernemental par des éléments *ad usum delphini*, c'est-à-dire dans le cadre de la discussion parlementaire.

Ces structures distinctes, issues d'une réorganisation intervenue en 1977, ont été regroupées en 1997, date à laquelle a été créé un Comité de stratégie fiscale, présidé par le Directeur des Impôts, avec pour objectif prioritaire la réflexion sur les grandes orientations de politiques fiscales. Depuis l'automne 1998, il a été créé une Direction de la législation fiscale (ancien SLF) qui fait maintenant partie de la Direction générale des impôts.

2. Le Parlement

Le Parlement dispose de différentes sources d'information et d'évaluation à travers les rapports des commissions parlementaires ad hoc, des parlementaires chargés de mission par le gouvernement, et de l'office parlementaire d'évaluation (liste des rapports parlementaires à sujet fiscal à mettre en hors texte).

3. Les autres instances

Face à une information de l'exécutif limitée dans son contenu et placée, fort logiquement, dans le contexte de ses relations avec le Parlement, il n'existe que peu de sources d'information fiscale permettant de disposer, en France, d'une véritable évaluation indépendante. Un seul organisme répond à cette définition, le conseil des impôts. Créé par la loi²², composé d'universitaires, de fonctionnaires et de magistrats, et présidé par le Premier président de la Cour des comptes, il est chargé de procéder à une évaluation périodique de notre système fiscal, selon un programme et avec des moyens dont il est seul juge²³. En règle générale, un rapporteur issu de l'Inspection générale des finances ou de la Cour des comptes,

²¹ L'une étant définie par rapport aux moyens mis en oeuvre, l'autre par rapport aux objectifs fixés.

²² Décret n° 71-142 du 22 février 1971, modifié par les décrets n° 73-122 du 8 février 1973 et n° 77-1309 du 25 novembre 1979.

²³ Etat des principaux travaux du Conseil des impôts dans les années récentes : rapport sur la fiscalité de l'immobilier urbain (1992) ; rapport sur la fiscalité et la vie des entreprises (1994) ; rapport sur la contribution sociale généralisée (1995) ; rapport sur la taxe professionnelle (1997) ; rapport sur l'imposition du patrimoine (1998).

est entouré de rapporteurs particuliers issus des mêmes corps ou du Conseil d'Etat. L'ensemble de leurs travaux, réalisés sur plus d'un an, fait l'objet d'un examen par les membres du Conseil, ces travaux aboutissant à des recommandations en matière fiscale.

Cet organe d'évaluation fournit donc des éléments importants au débat fiscal. Toutefois, la faible envergure de ses moyens (rapporteurs à temps partiels, mobilisés pour quelques mois uniquement) ne lui permet pas aujourd'hui d'intervenir régulièrement sur les différents aspects de la législation fiscale, de mener des enquêtes sur les systèmes fiscaux étrangers, ni surtout de fournir rapidement une capacité d'expertise, à la demande du Parlement ou du gouvernement, sur des textes fiscaux en préparation ou en discussion. Il faut noter que, dans d'autres pays européens, il existe des instances dont la composition est élargie à des représentants du monde socio-économique.

B - LES PROCÉDURES D'ÉVALUATION À DÉVELOPPER

Pour autant, en matière fiscale, il existe un champ suffisamment vaste pour permettre à l'innovation de se développer, en particulier vers la définition d'instruments destinés à doter le Parlement des moyens nécessaires pour déterminer une réglementation fiscale qui prenne notamment en compte l'état de la concurrence fiscale européenne.

1. L'évaluation a priori

La procédure d'adoption de la réglementation fiscale ne fait pas aujourd'hui une juste place à l'évaluation des conséquences des mesures adoptées. En particulier, il n'existe que des moyens très limités de :

- déterminer une recette prévisionnelle au moment de la loi de finances qui ne se révèle pas trop différente de la recette réalisée.
- comparer, lors de la préparation des textes, les différents régimes européens, de manière à mettre en évidence l'orientation prise par le projet par rapport au contexte européen. Si cette démarche commence à apparaître dans d'autres secteurs de politique publique, le caractère régalien et national de la politique fiscale n'a pas permis, jusqu'à présent, d'ouvrir une réflexion de cette nature.
- créer des indicateurs qui permettront, à posteriori, de mesurer, d'une manière plus générale, l'efficacité des dispositifs fiscaux existants. Aujourd'hui, ces indicateurs sont souvent établis au cas par cas en fonction d'une nouvelle mesure fiscale qui doit remplacer ou compléter celle que l'on doit évaluer.
- programmer réellement sur plusieurs années les modifications du système fiscal. Comme l'a indiqué Dominique Strauss-Kahn²⁴, « *loin d'un grand soir fiscal dont l'ampleur même conduit à renoncer (...) la réforme de l'impôt sera d'autant plus profonde et réussie qu'elle sera méthodique et maîtrisée* ». L'exemple des grandes lois de

²⁴ Source : Une réforme méthodique de l'impôt, par Christian Sautter et Dominique Strauss-Kahn, Le Monde du 21 juillet 1998.

programmations sur les dépenses de l'Etat montre que cette démarche permet de dépassionner les débats, de faire participer les parlementaires à un travail de fond sur les orientations des politiques publiques, ainsi que sur les moyens qui seront mis en œuvre. Enfin, cela répondrait à une préoccupation des contribuables autant que des investisseurs potentiels : celle de la lisibilité et de la sécurité de notre système fiscal.

- enfin permettre à tous les citoyens de participer au débat sur la fiscalité. De ce point de vue, l'exemple de l'adoption des textes fiscaux en Grande-Bretagne est instructif. Quand l'administration britannique veut modifier la législation fiscale sur certains sujets sensibles, elle met à la disposition des contribuables un livre blanc (« *consultation papers* »). Les réactions qu'il suscite sont ensuite centralisées et publiées. Elles peuvent conduire à des modifications significatives du texte initial. A titre d'exemple, lors de la mise en place d'un nouveau mode d'épargne fiscalement incitatif (« *individual saving accounts* »), la limite initialement imposée à ce régime a été retirée à la suite de la consultation des contribuables.

2. L'évaluation a posteriori

Autant que la fourniture d'éléments susceptibles d'éclairer à priori la prise de décision, l'évaluation à posteriori est importante. Il s'agit alors, après une période pertinente de mise en œuvre, de tirer un bilan de la conformité d'une mesure fiscale aux objectifs fixés lors de son adoption, pour la corriger, l'améliorer ou la maintenir. Là encore, la France souffre d'un manque d'instruments qui permettent d'obtenir un tel résultat. Pour pallier cette lacune, la réflexion devrait porter sur les éléments suivants :

- la création d'instruments de mesure permettant de rapprocher le produit réalisé au produit attendu, d'apprécier le degré de réalisation des objectifs de politique publique suivant la nature de ces objectifs (augmentation des recettes, modification de la structure de la fiscalité, incitation économique), d'identifier d'éventuels effets pervers ;
- la nécessité d'un réexamen périodique de la réglementation fiscale pour l'adapter à l'évolution de l'environnement économique et social, français et international.

Une telle réflexion est particulièrement ambitieuse et ne peut se concevoir que sur le long terme. L'exemple de la mise en œuvre de l'amélioration du système comptable de l'Etat et de la création de la comptabilité patrimoniale, qui participent de la même recherche de transparence du budget de l'Etat, indiquent la voie à suivre et les efforts à réaliser. Il est naturellement difficile, dans la pratique, d'évaluer l'ensemble des composantes non financières du compte de patrimoine de l'Etat. Il reste que des améliorations méthodologiques et opérationnelles visant à rapprocher le plus possible le système de comptabilité publique des règles de la comptabilité générale doivent être recherchées.

C - ELARGIR L'HORIZON TEMPOREL DE L'ACTION PUBLIQUE

La France ne dispose pas véritablement d'une procédure de programmation de ses finances publiques, puisque la loi de finances n'autorise qu'une perspective annuelle (articles 2 et 16 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959). L'exemple de certains pays étrangers (Canada, Allemagne, Pays-Bas) montre qu'ils se sont dotés de dispositifs permettant d'apprécier les conséquences à moyen terme des décisions ou des évolutions de l'environnement macro-économique. L'existence d'une telle programmation des dépenses prévisionnelles ainsi que des recettes destinés à les financer sont en outre, de nature à assurer une certaine stabilité des règles fiscales et donc à répondre à la demande d'une plus grande visibilité.

II - RETROUVER LES RÈGLES FONDAMENTALES QUI DÉFINISSENT, DEPUIS LA DÉCLARATION DES DROITS DE L'HOMME, LA PARTICIPATION DE TOUS LES CITOYENS AUX CHARGES COMMUNES

Si l'Etat manque aujourd'hui d'instruments qui lui permettent d'évaluer sa compétitivité fiscale dans le cadre de la concurrence européenne, il lui appartient aussi de réaffirmer ses priorités dans un débat qui s'engage à l'échelle de l'Union européenne depuis les différents rapports Monti. Pour cela, le rappel des principes fondamentaux de notre système fiscal est un préalable, pour apprécier leur pertinence dans un contexte où est apparue une concurrence fiscale qui n'existait pas jusqu'alors. Dès lors, la position de la France ne pourra être que renforcée dans les débats européens, dès lors qu'elle s'appuie sur des convictions simples quant aux objectifs de la fiscalité.

A - LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ

L'égalité devant l'impôt est, avec le consentement populaire à celui-ci, un des héritages de la Révolution de 1789 et du XIX^e siècle. Comme tout principe fondateur, sa pérennité suppose qu'il soit examiné à la lumière des évolutions économiques et sociales qui ont marqué notre pays et qui n'ont pas toujours été prises en compte par le législateur.

1. L'équité horizontale, entre les différents types de revenus

Une caractéristique de notre système est la différence très significative du prélèvement fiscal selon la nature du revenu qui est imposé.

Remédier à cette situation impose donc une réflexion sur différentes modalités de calcul de l'impôt :

- la détermination des assiettes fiscales des salariés et des non-salariés (grâce notamment à l'institution des centres de gestion agréés) permettrait d'envisager aujourd'hui l'instauration de régimes fiscaux homogènes entre ces catégories, ce qui pourrait aboutir à intégrer l'abattement de 20 % dans le barème sans que la charge fiscale individuelle n'en soit accrue ;
- la règle du quotient familial doit être affinée : les membres d'un foyer fiscal se partagent le revenu global, de manière à avoir le même niveau de vie (justifié au plan moral et juridique). Dès lors la situation familiale doit être prise en compte pour le calcul de l'impôt. Toutefois le quotient familial ne tient pas compte de l'âge des enfants, alors même que leur coût est progressif dans le temps.

Ces modifications corrigeraient l'impression trompeuse qui résulte de la comparaison entre les taux français et ceux de nos principaux partenaires, ces derniers ne connaissant pas de tels dispositifs.

En outre, redéfinir les déductions et abattements s'avère indispensable : pour la plupart, ils profitent essentiellement aux bénéficiaires de certains types de revenus et/ou aux mieux informés. De plus, dans la mesure où leurs coûts n'apparaissent pas distinctement dans le budget, ils nuisent à la transparence du prélèvement fiscal.

Ces dispositions contribueraient à élargir la base de l'actuel impôt sur le revenu. L'acceptation de l'impôt par les citoyens, mais aussi la légitimité du système français dans les discussions à l'échelle de l'Union européenne, en seraient renforcées.

2. L'équité verticale

La tradition française s'oppose aux réflexions menées sur des projets comme ce que l'on nomme dans les pays anglo-saxons la *flat tax*, c'est-à-dire l'impôt proportionnel, voire la capitation (cf. le projet de *poll tax* en Grande-Bretagne). Si l'impôt français sur le revenu n'est pas un impôt totalement progressif (sur le modèle autrichien par exemple, où les contribuables sont intégralement imposés au taux marginal correspondant à la totalité de leurs revenus), il a été dès l'origine conçu avec une forte part de progressivité, tempérée par des déductions/réductions et des exonérations nombreuses.

Son fondement demeure l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : « *pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens à raison de leurs facultés* ».

Il s'ensuit que les revenus nets d'impôt doivent être plus équitables que les revenus primaires.

Or la progressivité actuelle présente des faiblesses certaines :

- le système est globalement peu redistributif en raison du faible poids de l'impôt sur le revenu, seul impôt progressif dans l'ensemble des prélèvements. L'élargissement de la CSG accentue ce caractère .
- les taux marginaux de prélèvement sont néanmoins excessifs et découragent l'effort des contribuables imposables dans les tranches supérieures d'une part, (taux marginal maximal supérieur à 50 %, mais il existe des possibilités de déductions fiscales, cf. Titre I) et de ceux qui se situent dans les tranches inférieures d'autre part, (à revenus bruts équivalents, les revenus de substitution tels que RMI ou diverses allocations sont moins imposées que les revenus d'activité : « trappe à la pauvreté »).

Le degré de progressivité d'un impôt n'est pas le seul critère de justice sociale, même s'il s'agit d'un élément important. En revanche, il reflète l'opinion que la société se fait de l'équité verticale.

L'objectif doit donc être de trouver l'adéquation entre efficacité et équité, tant sur le plan juridique (limites : un système trop redistributif ne récompenserait pas l'effort ; un système sans aucune redistribution serait cruel et inefficace) que pratique (recouvrement de l'impôt).

B - LE PRINCIPE D'UNIVERSALITÉ

L'universalité de l'impôt est une conséquence du système démocratique et plus fondamentalement même du contrat social. Le citoyen ayant consenti, à l'origine, de mettre en commun un certain nombre de fonctions sociales, a l'obligation, en contrepartie, d'en assurer le financement. La justification, au début du XX^e siècle, de la conscription comme un devoir de tous les citoyens, un impôt du sang dû par chacun, reste valable pour l'impôt.

Cette universalité est un fait, notamment en raison de la fiscalité indirecte qui touche tous les contribuables. La question qui se pose en revanche est celle de la portée de l'obligation perçue par le contribuable, à l'occasion du versement de taxes indirectes qui en France, contrairement à l'Amérique du Nord, sont incluses dans le prix de vente. L'impôt indirect, parce qu'il est indolore, ne répond qu'imparfaitement à la mission de pédagogie de l'impôt direct, dont les citoyens sont conscients du poids.

Sur ce point, Bernard Ducamin²⁵ insiste sur la nécessité pour le législateur de garder présente à l'esprit l'obligation qui est la sienne de trouver la ressource pour pouvoir ensuite dépenser. En ce sens, « *plus la ressource est désagréable, mieux c'est* ». Selon Bernard Ducamin, « *pour l'équilibre social, il est bon d'avoir un impôt de ce type, désagréable à payer* ». Se pose alors une nécessité de choix politique entre les impôts indirects, moins visibles, et l'impôt direct calculé d'après le revenu réel net de chaque foyer fiscal, donc plus juste.

²⁵ Audition de M. Bernard Ducamin, Président de section honoraire du Conseil d'Etat, par la Section des Finances du Conseil économique et social, 18 juin 1997.

- la compréhension par tous les contribuables de l'existence de l'impôt direct passe par des choix en matière d'assiette et de recouvrement.

Les choix faits aujourd'hui obscurcissent cette compréhension :

- les exonérations, dégrèvements et décotes aboutissent d'une part à compliquer le calcul de l'impôt, d'autre part à exclure la moitié des contribuables du paiement de l'impôt direct. La justification avancée est soit sociale (tenir compte de la situation du revenu en matière de fiscalité locale, atténuer l'effet de seuil des tranches), soit économique (le montant des coûts de perception est supérieur au montant de l'impôt dû).

Pour ce qui concerne la fiscalité locale, l'absence de prise en compte des revenus dans le montant dû tient à la nature même des impôts locaux. La correction par le biais de l'exonération s'attache plus à la manifestation du problème qu'à sa solution. L'argument du coût de la perception des impositions de faible montant est moins pertinent que celui de la nécessité pour tous les contribuables de participer effectivement aux charges publiques.

Il n'est pas contestable que certaines des mesures prises au fil du temps dans ces domaines par les pouvoirs publics peuvent répondre à des nécessités, notamment d'ordre économique. Il reste que le grand nombre d'exemptions constitue autant de dérogations au principe d'universalité (« chacun doit s'acquitter, sans exception, de sa dette fiscale ») et renforce l'opacité du système fiscal.

- La répression de la fraude constitue une autre forme d'avancée vers une plus grande universalité de l'impôt direct. Les efforts développés dans ce sens sur une longue période par les services fiscaux ont abouti à des résultats sous forme de redressements effectués qui marquent des progrès non négligeables. La meilleure connaissance des revenus de la population active, l'informatisation des services fiscaux et la formation accrue de leurs agents ont été des facteurs d'amélioration de la lutte contre la fraude fiscale. Pour autant, cet effort est loin d'être achevé, à la fois parce que la fraude traditionnelle n'a pas disparu, mais aussi parce que l'internationalisation de l'économie française, la libéralisation des mouvements de capitaux, l'attraction des paradis fiscaux constituent autant de possibilités de nouvelles formes d'évasion fiscale, très éloignées des pratiques connues jusqu'alors dans les pays membres. Or, si les services fiscaux sont bien armés pour lutter contre ces dernières, la répression de la fraude hors frontières suppose des moyens techniques importants, ainsi qu'une coopération avec des services fiscaux étrangers qui ne poursuivent pas toujours des objectifs identiques aux nôtres. On a pu évoquer la création d'un Interpol fiscal, mais cette institution est encore loin de voir le jour, même au sein de l'Union européenne.

C - LA SIMPLICITÉ

La simplicité des règles en vigueur conditionne largement les qualités d'un système fiscal : clarté ; justice ; équité ; attractivité (pour les investisseurs étrangers).

A l'inverse, l'accumulation de règles dérogatoires créant automatiquement des niches fiscales bénéficiant aux contribuables bien informés et bien conseillés conduit inévitablement à une législation complexe, opaque et, par conséquent, dissuasive.

1. Clarifier les répartitions entre Etat et collectivités

La première démarche vers une simplification de l'impôt direct emprunte le chemin de la relation entre l'Etat et les collectivités territoriales. Les lois de décentralisation ont organisé des transferts de dépenses budgétaires de l'Etat vers les collectivités, en les compensant par des dotations (notamment la dotation globale de décentralisation). Or, aujourd'hui, on remet en cause la pratique des financements croisés qui font intervenir tous les niveaux de collectivités dans des investissements publics qui ne ressortissent pas obligatoirement de leurs compétences. Il est sans doute, dans le même esprit, nécessaire de repenser le système de fiscalité locale avec le souci d'une plus grande simplicité.

Parmi les critiques souvent mises en avant, celle de la complexité des impôts locaux est la plus fréquemment citée. En revanche, la question de l'empilement des prélèvements par chaque niveau de collectivité n'est que peu évoquée, alors qu'il s'agit certainement d'un facteur de complexité du système qui conduit à déresponsabiliser les collectivités territoriales. Dès lors que la maîtrise du niveau de prélèvement global échappe individuellement aux collectivités, aucune d'elles ne s'estime en charge de la progression des taux d'imposition, alors qu'inversement, l'Etat, qui perçoit le produit de ces impôts pour le compte des collectivités, est tenu pour responsable, dans l'esprit de nombreux contribuables, d'une fiscalité locale qu'il ne dirige que pour une faible part, au travers des règles de plafonnement de taux départementaux ou régionaux.

Sans aller jusqu'à affecter un impôt à un seul niveau de collectivités, il y a en tout cas place pour une simplification de la fiscalité locale.

2. Simplifier le recouvrement

Le recouvrement de l'impôt direct se fait par voie de rôle (l'IR) ou par déclaration spontanée (l'IS). L'établissement de l'assiette peut donc être un facteur de coût important, ainsi que les frais de perception, y compris pour l'IS dont le montant de base, ainsi que les deux contributions supplémentaires, ne sont pas exigibles à la même date.

Dès lors, le choix du prélèvement à la source peut être évoqué comme régime de droit commun de l'IR, ainsi que des impôts locaux. Comme cela avait été mentionné en première partie de ce rapport, cette solution présente des avantages multiples, et autant d'inconvénients. Pour autant, le maintien du régime actuel (paiement par voie de rôle sur une base mensuelle ou trimestrielle) paraît être la meilleure solution, conjuguant à la fois régularité de ses rentrées pour l'Etat (dans la mesure où le prélèvement mensuel est devenu majoritaire) et

visibilité du prélèvement pour le contribuable. En outre, le prélèvement à la source, comme cela est déjà le cas pour la CSG prélevée sur les salaires, constituerait une charge supplémentaire pour les entreprises.

3. Simplifier la réglementation fiscale

L'accumulation de règles et de dérogations fiscales constitue en soi, à poids de l'impôt équivalent entre deux pays, un handicap important pour les agents économiques, ainsi d'ailleurs que pour l'administration fiscale chargée de les mettre en œuvre.

Certes, la France n'est pas le pays le plus mal placé comme le relève une étude de l'OCDE de 1998 ²⁶:

« la complexité d'un système fiscal est difficile à mesurer, mais le volume de la législation fiscale constitue un indice sommaire mais pertinent . Depuis 1954, le code des impôts des Etats-Unis a augmenté de 200%. Au Canada, le volume de législation fiscale a triplé entre 1971 et 1994, et il a doublé sur la même période aux Pays-Bas. La France échappe à cette tendance, puisque la législation fiscale a le même volume aujourd'hui qu'il y a trente ans ».

Ce constat appelle en tout état de cause un effort de simplification qui vise autant l'efficacité (un impôt simple est un impôt au bon rendement, comme l'a montré la CSG), que la justice, ainsi que l'égalité des contribuables devant une législation.

²⁶ Emerging issues in tax reform - OCDE -Jeffrey Owens (traduction non officielle).

CONCLUSION

Qu'il s'agisse de l'Union européenne ou de l'ensemble des pays membres de l'OCDE, les responsables politiques sont confrontés aux mêmes problèmes en matière de fiscalité directe.

Les distorsions introduites par la compétition fiscale dommageable dans les décisions économiques sont quasi-unanimement décriées de façon officielle alors que cette concurrence fait partie des facteurs d'allocation des ressources et, par conséquent, de localisation des activités et des hommes.

La réflexion sur une modernisation du système fiscal doit prendre en compte ce contexte international, tout en préservant des principes fondateurs qui reflètent la conception française de la démocratie. Alléger et simplifier, tout en conservant un prélèvement fiscal équitable et universel, tel est bien l'enjeu de notre réflexion.

Dès lors, la fiscalité pourra retrouver sa raison d'être : prélever sur chaque contribuable les montants nécessaires à l'exercice des missions de service public, en fonction de ses capacités contributives. A l'inverse, si le prélèvement fiscal correspond exclusivement à d'autres motivations, il ne peut qu'être handicapé dans un contexte de concurrence fiscale internationale. Enfin, ne faut-il rappeler, comme l'écrivait Keynes, que la dépense budgétaire est plus efficace que la dépense fiscale comme incitation économique ?

Une fiscalité française plus juste et plus efficace pourrait alors aider les réflexions en cours en Europe destinées à favoriser l'harmonisation des fiscalités. La reprise du projet de réforme en Allemagne avec l'annonce d'une baisse de l'impôt sur le revenu d'ici l'an 2002, l'intention manifestée par l'actuel pouvoir en place au Royaume-Uni de s'ouvrir davantage à l'intégration européenne nous offrent l'opportunité d'influer sur un modèle fiscal européen dont on sait qu'il va finir par émerger. Tel est bien l'enjeu de l'avis que pourra émettre le Conseil économique et social.

ANNEXES

Annexe 2 : Les prélèvements obligatoires dans les pays industrialisés
(en % du PIB)

Pays	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997 ^M
Néerland	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
Allemagne **	30,0	37,7	38,2	36,7	38,2	39,0	39,0	39,2	38,2	38,1	37,6
Belgique	48,6	45,2	43,6	41,0	41,1	44,3	44,8	46,0	46,0	46,0	46,5
Danemark	51,5	61,7	63,7	48,7	48,8	49,2	50,4	61,0	61,4	62,2	ND
Espagne	32,3	32,6	34,4	34,2	34,6	36,8	34,7	34,7	34,0	33,7	35,3
Grèce	37,9	33,8	33,6	37,1	37,8	50,0	39,6	40,2	40,8	40,8	ND
Irlande	37,4	38,7	38,2	34,8	35,2	35,4	35,4	38,1	39,8	35,7	34,8
Italie	36,1	38,8	37,9	38,2	39,7	42,1	42,8	41,7	41,3	43,2	44,8
Luxembourg	44,5	43,1	42,1	43,4	43,8	41,8	43,9	44,3	44,1	44,1	45,8
Pays-Bas	47,5	47,6	44,9	44,8	47,2	46,8	47,8	44,7	43,3	43,3	43,4
Portugal	27,5	29,8	30,6	30,9	32,2	34,4	34,4	33,8	34,9	34,8	34,6
Royaume-Uni	38,8	38,9	38,9	36,5	35,8	35,1	35,5	34,5	35,6	36,0	38,3
Suède	55,2	54,8	55,0	56,6	53,7	53,0	50,7	50,6	48,5	52,0	53,3
États-Unis	27,1	26,9	27,0	28,7	26,8	26,7	27,0	27,6	27,0	26,5	ND
Israël	28,7	30,3	30,7	31,3	30,8	29,2	29,1	27,8	28,5	28,4	ND
Moyenne UE 16	39,1	41,2	40,7	41,0	41,1	41,8	41,9	42,2	41,8	42,4	ND
Ensemble OCDE	35,9	35,9	36,8	36,1	36,8	36,0	37,3	37,9	37,3	37,7	ND

(*) Moyenne UE 16, période 1991-1997
(**) Dans les autres

Source : Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1997

Annexe 3 : Structure des prélèvements obligatoires (1997)

Pays	Impôts sur le revenu	Impôts sur les bénéfices des sociétés	Écarts de cotisations	Impôts sur les salaires à la charge des employeurs	Impôts sur le patrimoine	Impôts sur les biens et services	Autres	Total
France	14,8	4,7	41,2	2,8	5,5	27,2	4,1	100
Allemagne	23,7	4,7	41,5	-	2,8	27,7	-	100
Belgique	-	20,7*	8,3	-	2,6	28,0	-	100
Danemark	58,9	4,5	20,2**	1,1	0,4	2,7	0,2	100
Espagne	22,3	7,5	25,1	-	2,7	29,0	0,8	100
Grèce	17,7	4,4	22,4**	0,7	3,4	47,9	-	100
Irlande	31,0	10,1	12,8	-	8,1	32,5	-	100
Italie	23,8	5,5	30,8*	0,2	5,1	24,8	-	100
Luxembourg	14,7	12,2	27,8	-	7,8	26,7	-	100
Pays-Bas	15,7	10,8	40,7	-	4,8	28,0	0,5	100
Portugal	17,9	10,8	28,8	-	2,4	42,1	0,8	100
Royaume-Uni	25,8	11,2	17,0	-	12,2	36,2	-	100
Suède	34,1	8,3	28,8	1,3	3,9	22,5	0,7	100
États-Unis*	37,1	9,8	24,7	-	11,0	17,2	-	100
Japon*	20,0	16,6	27,5	-	11,8	16,1	0,2	100
Moyenne UE*	22,7	7,2	28,8	0,8	4,2	20,8	0,8	100
Moyenne OCDE**	27,5	8,3	29,7	0,8	5,4	22,5	1,1	100

*) Données 1996 (sauf pour le Japon)
 **) Données 1995 (sauf pour le Japon)

Source : Statistiques des recettes publiques des pays membres de l'OCDE 1965-1997

Annexe 4 : Recettes fiscales du budget général (en millions de francs courants)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Impôts directs										
Impôt sur le revenu	230 646	238 672	289 064	303 614	307 158	326 791	390 028	297 669	314 138	283 447
Autres impôts directs sur valeur ajoutée	26 329	28 083	22 906	28 148	31 421	38 971	42 691	51 408	37 930	48 055
Impôt sur les sociétés	135 240	142 908	106 645	154 441	131 043	127 229	134 410	150 096	171 700	201 956
Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers	36 443	32 781	31 504	37 980	22 051	20 126	16 264	14 903	16 315	16 856
Taxe sur les salaires	28 282	30 074	35 040	34 146	27 110	38 203	49 785	44 425	41 156	45 896
Autres impôts directs	7 284	17 387	14 778	14 685	14 916	14 731	15 581	17 106	19 273	20 578
Impôts indirects										
Enregistrement, timbres et droits	70 732	72 004	77 527	79 198	85 837	78 543	80 854	100 000	86 443	94 790
Taxes intérieures sur les produits pétroliers	127 820	112 300	114 884	117 768	110 826	126 425	141 143	143 337	148 384	150 150
Autres produits des douanes	11 478	11 720	11 705	12 775	11 968	11 887	11 174	11 462	10 129	11 254
Taxe sur la valeur ajoutée	857 108	834 385	825 411	841 327	854 338	892 264	861 485	889 317	878 244	766 303
Autres taxes sur le chiffre d'affaires :										
Droits de consommation sur les tabacs	78 002	20 885	19 524	20 479	20 182	21 176	38 305	41 290	41 678	43 723
Autres droits d'accise	14 854	15 786	14 004	16 785	15 105	10 214	2 011	2 101	2 432	2 581
Contributions et impôts										
Contributions et impôts	1 38 371	1 54 269	1 114 400	1 24 551	1 28 118	1 220 328	1 210 872	1 227 161	1 200 647	1 265 536

Source : lois de règlement

Annexe 5 : Présentation des différentes taxes locales hors taxe professionnelle.

	Taxe d'habitation	Taxe foncière sur les propriétés bâties	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
Poids en 1995	54 milliards de francs	63 milliards de francs	5 milliards de francs
	Superposition des taux communaux, départementaux et régionaux. Répartition du produit des taxes en 1994 :		
Communes (ou groupement de communes)	63,9 %	65,6 %	78,4 %
Département	28,1 %	27,1 %	20,8 %
Région	8,0 %	7,3 %	0,8 %
Contribuables assujettis	Personnes physiques ayant la disposition ou la jouissance d'une habitation meublée	Propriétaires ou usufruitiers des immeubles bâtis	Propriétaires ou usufruitiers des immeubles non bâtis
Base imposable	<p> Valeur locative cadastrale fixée lors de la dernière révision des évaluations foncières, actualisée et majorée forfaitairement.</p> <p> La valeur locative est le loyer annuel théorique que produirait un bien immobilier figurant au cadastre s'il était loué dans des conditions normales d'un marché supposé équilibré et concurrentiel.</p> <p> Les valeurs locatives cadastrales sont mises à jour annuellement en fonction des constructions nouvelles et des changements des caractéristiques de l'immeuble. Elles sont majorées chaque année au moyen de coefficients forfaitaires nationaux pour tenir compte de l'évolution des loyers depuis la dernière révision générale des évaluations.</p>		
Réduction de la base imposable	<ul style="list-style-type: none"> - Abattement obligatoire pour charges de famille - Abattement général à la base - Abattement spécial à la base, en faveur des personnes de condition modeste (non imposables sur le revenu) (1) 	<p> Abattement sur la valeur locative pour obtenir le revenu net cadastral :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bâti : 50% pour tenir compte des frais de gestion, d'assurances, d'amortissement et d'entretien - Non bâti : 20% pour compenser forfaitairement les pertes de fermage et le risque de non location 	

Annexe 5 (suite)

<p>Principales exonérations</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Etablissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance - Contribuables passibles de taxe professionnelle - Bâtiments servant aux exploitations rurales - Logements destinés au logement des élèves dans les écoles et pensionnats 	<p><u>Liées à l'immeuble :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Les bâtiments ruraux - Les constructions nouvelles pendant deux ans - Les logements achetés ou prêts à être achetés pour l'accès à la propriété pendant 10 ans <p><u>Liées au propriétaire :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Propriétés des personnes publiques affectées à un service public ou d'utilité générale et improductives de revenus - Les titulaires de l'allocation supplémentaire du Fonds National de Solidarité - Les personnes âgées de plus de 75 ans non assujéties à l'IR 	<ul style="list-style-type: none"> - Propriétés des personnes publiques affectées à un service public ou d'utilité générale et improductives de revenus - Les terrains des constructions assujéties à la taxe foncière sur les propriétés bâties - Les terrains plantés en bois pendant 30 ans - Les terres incultes ou en friches depuis plus de quinze ans et nouvellement remises en culture pendant 10 ans
<p>Modalités déclaratives</p>	<p>Non</p>	<p>Non, sauf si changement dans la consistance ou l'affectation des biens ou en cas de constructions nouvelles.</p>	
<p>Liens entre les taxes</p>			<p>Ce taux ne peut augmenter plus ou diminuer moins que le taux de la taxe d'habitation.</p>
<p>Plafonnement des taux (applicable seulement aux communes) :</p>	<p>Pour la taxe d'habitation et les taxes foncières, le taux plafond est égal au plus élevé des deux seuils suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - soit deux fois et demi le taux moyen constaté l'année précédente pour l'ensemble des communes du département ; - soit deux fois et demi le taux moyen constaté l'année précédente au niveau national pour l'ensemble des communes 		

Annexe 6 : Régime des holdings

Régime	Belgique	France	Allemagne	Luxembourg	Pays-Bas	Grande-Bretagne	Italie
Seuil de participation pour l'exonération des dividendes reçus	95%	10 % ou > 150 MF	oui	oui	oui	crédit d'impôt	60 % (1) ou 95 %
	oui	oui	oui	oui	oui	oui	non
Exonération des plus-values	oui	non	oui	oui	oui	non	non
Déductibilité des moins-values	non	oui (reportables en avant sur 10 ans)	oui	non	non	oui	oui
Respect d'un ratio dettes / fonds propres	non	1,5 pour 1	9 pour 1	6 pour 1 à 10 pour 1	85 pour 15	1 pour 1	non
Déductibilité des intérêts d'emprunt	oui	oui	limitée	limitée	non	oui	oui
Retenue à la source sur les intérêts	10%	non	non	non	non	20%	6,25 à 30 %
Réglementation sur les sociétés liées	non	oui	oui	non	non	oui	oui

(1) Si la société distributrice n'est pas résidente d'un pays à fiscalité privilégiée.

Annexe 7 : Calendrier de l'Euro

mars 1998	Présentation du rapport de convergence de la Commission européenne et de l'Institut monétaire européen concernant chacun des pays candidats à l'Union monétaire.
mai 1998	Définition de la liste des participants à l'Euro et fixation irrévocable des parités bilatérales entre les devises de ces pays.
1er janvier 1999 - 1er janvier 2002	Période de transition. Utilisation concomitante de la devise nationale et de l'Euro (marchés financiers en euro dès janvier 1999).
1er janvier 2002 - 1er juillet 2002 au plus tard	Introduction définitive des pièces et billets en Euro et retrait des pièces et billets en monnaie nationale. Au 1er janvier 2002, conversion systématique en Euro des placements encore libellés en monnaie nationale.
1er juillet 2002 au plus tard	Utilisation définitive de l'Euro et disparition des monnaies nationales.

Annexe 8 : Taux marginal de l'impôt sur le revenu (en %)

	1986	1997
Belgique	72	56
France	65	54
Allemagne	56	53
Italie	62	51
Luxembourg	57	50
Pays-Bas	72	60
Grande-Bretagne	60	40

Poids des principaux impôts et taxes des pays de l'OCDE
(en % du revenu national)

	1965	1980	1995
impôt sur le revenu	26	31	27
impôt sur les sociétés	9	8	8
cotisations sociales	18	22	25
impôt sur le patrimoine	8	5	5
taxes sur la consommation (TVA)	12	14	18
autres taxes sur les biens et services	26	18	15

Recettes fiscales de la TVA (en milliards de monnaies nationales)

	année de création de la taxe	1980	1994
Belgique	4,7	254,4	547,4
France	70,4	242,0	542,4
Allemagne	38,1	93,5	235,7
Italie	4.970,0	18.274,0	105.066,0
Luxembourg	1,1	6,6	29,1
Pays-Bas	6,7	24,4	41,1
Grande-Bretagne	3,3	11,8	45,0

Source : Base de données fiscales de l'OCDE.

LISTE DES ILLUSTRATIONS

Fig. 1 : Part des principaux prélèvements obligatoires dans le PIB (1997)	3
Fig. 2 : Le poids relatif des différents impôts en Europe	10
Fig. 3 : Le poids relatif des impôts en Grande-Bretagne.....	13
Fig. 4 : Barème de l'impôt sur le revenu en Grande-Bretagne.....	14
Fig. 5 : Le poids relatif des impôts en Allemagne.....	19
Fig. 6 : Barème de l'impôt sur le revenu en Allemagne.....	20
Fig. 7 : Le poids relatif des impôts aux Pays-Bas	23
Fig. 8 : Barème de l'impôt sur le revenu aux Pays-Bas	24
Fig. 9 : Le poids relatif des impôts en Italie.....	26
Fig. 10 : Barème de l'impôt sur le revenu en Italie.....	26
Fig. 11 : Imposition des plus-values de cession en Europe.....	30
Fig. 12 : L'harmonisation européenne en matière de TVA.....	32
Fig. 13 : Les caractéristiques de l'impôt sur le revenu.....	43
Fig. 14 : Un exemple de complexité l'imposition des plus-values.....	46
Fig. 15 : Poids de l'impôt sur le revenu dans le PIB.....	47
Fig. 16 : Poids de l'impôt sur le revenu dans les recettes fiscales.....	47
Fig. 17 : Nombre de contribuables réellement imposés	47
Fig. 18 : Les fourchettes de taux des impôts locaux en 1996.....	49
Fig. 19 : La multiplicité des régimes dérogatoires	50
Fig. 20 : Comparaison de l'ISF 1996 et de l'ISF 1997	52
Fig. 22 : Droits d'enregistrement sur les fonds de commerce	53
Fig. 23 : Droits de mutation sur les immeubles.....	53
Fig. 24 : Impact marginal des nouvelles mesures votées sur le budget de l'Etat.....	59
Fig. 25 : Locaux autres qu'HLM	60
Fig. 26 : Logements H.L.M.....	60
Fig. 27 : Les bases de la taxe professionnelle	62
Fig. 28 : Les baisses de l'IR.....	64
Fig. 29 : Le crédit bail immobilier	66
Fig. 30 : Prise en charge par l'Etat de la fiscalité directe locale :	69
Fig. 31 : La fiscalité des quartiers généraux en Belgique : un exemple	86
Fig. 32 : La fiscalité des holdings en Europe	89