

FONDATION  
POUR  
L'INNOVATION  
POLITIQUE



OCTOBRE 2006

[www.fondapol.org](http://www.fondapol.org)

W O R K I N G P A P E R

# Quelle politique fiscale pour dynamiser le Marché unique ?

Jean-Charles TRÉHAN



Octobre 2006

[www.fondapol.org](http://www.fondapol.org)

W O R K I N G P A P E R

# Quelle politique fiscale pour dynamiser le Marché unique ?

Jean-Charles TRÉHAN

<b>Introduction</b>	<b>2</b>
<b>I – Dans un environnement propice à la concurrence fiscale, les avancées vers l’harmonisation fiscale restent timides</b>	<b>5</b>
A. Une évolution favorable à la concurrence fiscale dans le contexte de l’Union économique et monétaire	5
1. À l’origine de la construction européenne, le Marché unique	5
a. Théoriquement la « libre circulation des capitaux, des biens, des services et des personnes », en pratique des efforts restent à faire	5
b. L’interdépendance des décisions fiscales des États membres à l’origine de la concurrence fiscale	5
2. L’Union économique et monétaire : vers le « désarmement » monétaire et budgétaire	6
a. La monnaie unique entraîne la perte de la maîtrise de l’arme monétaire, et l’exacerbation des pratiques fiscales concurrentielles	6
b. Le Pacte de stabilité et de croissance pèse sur les choix budgétaires des États membres	6
B. Les politiques fiscales européennes : maigres avancées vers l’harmonisation	7
1. Fiscalité indirecte : des progrès anciens	7
a. La TVA : des progrès à l’impasse	7
b. Les droits d’accise	8
2. Fiscalité directe : pas de véritable coordination, pas d’harmonisation	8
a. Quelques progrès dans la promotion du marché commun	8
b. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable se contente d’un « code de bonne conduite »	9
c. Un accord sur l’épargne pour contrer l’évasion fiscale : première coordination	10
<b>II – Des systèmes fiscaux très disparates, des défis importants</b>	<b>12</b>
A. Les systèmes fiscaux des États membres sont très hétérogènes	12
1. Du point de vue de la pression fiscale	12
2. Du point de vue de la structure des prélèvements obligatoires	13
B. Une situation inextricable potentiellement dangereuse	15
1. Une concurrence fiscale touchant les facteurs les plus mobiles	15
a. Les risques de la concurrence fiscale :	16
b. Le dumping fiscal et social : le problème des pays de l’Est — délocalisation à l’Est	17
2. La fraude et l’évasion fiscale généralisée	18
3. Les freins institutionnels au changement	19
<b>III – Les enjeux : harmoniser ou laisser faire</b>	<b>20</b>
A. Juguler la concurrence fiscale : ne pas simplifier le débat, lutter contre les idées reçues	20
1. La justification de la concurrence fiscale	20
2. Les dangers de l’harmonisation	20
3. L’Europe doit faire face à la compétitivité mondiale	21
4. La concurrence fiscale a ses propres limites	22

<b>B. Quelle Union voulons-nous?</b>	<b>22</b>
1. Une politiques fiscale au service du dynamisme économique de l'Union	22
a. Assurer la fluidité d'un Marché unique créateur de richesse	22
b. Favoriser l'attractivité globale de l'espace européen	23
c. Lutter contre le problème du chômage : contre la taxation trop importante du facteur travail	23
2) Des États membres attachés à leur souveraineté	23
a. Conserver la souveraineté fiscale des États membres : principe du vote à l'unanimité conservé mais assoupli dans certains domaines pas d'impôt européen	24
b. Assurer des moyens suffisants aux États membres	24
<b>IV – Les solutions : propositions</b>	<b>25</b>
<b>A. Une concurrence fiscale saine et maîtrisée</b>	<b>26</b>
1) Laisser agir la concurrence fiscale	26
a. Pour baisser la pression fiscale en Europe au profit des Européens	26
b. Pour donner une impulsion à des réformes fiscales dans l'ensemble des pays européens : rationalisation, simplification, justice.	26
c. Pour inciter les États à une meilleure gestion de la dépense publique et à agir pour l'attractivité de nos territoires	26
2) Une concurrence fiscale s'exerçant en toute transparence dans un marché commun efficace	27
a. Lever des obstacles fiscaux pour assurer un bon fonctionnement du marché commun	27
b. Harmoniser les assiettes fiscales de l'impôt sur les sociétés	27
3) Une concurrence fiscale dont les excès sont maîtrisés	28
a. Lutter contre la concurrence fiscale dommageable : un code de bonne conduite réformé	28
b. Fixer un taux minimum égal à ceux des pays de la périphérie de l'Union européenne	29
<b>B. Des mesures pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales</b>	<b>30</b>
1) Augmenter la coopération administrative pour mieux coordonner les actions de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales	30
2) Fournir des moyens financiers et humains à la hauteur de la tâche de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales	31
3) Agir sur les prix de transfert	31
a. Création d'un observatoire des prix de transfert chargé de surveiller les fraudes dans au moins un tiers des 7 000 entreprises cotées en Europe	31
b. Clarifier les règles du jeu pour le bénéfice de tous	31
<b>C. Adopter une stratégie pour rendre le marché commun attractif et créateur d'emplois</b>	<b>32</b>
1) Concernant l'impôt TVA	32
a. Rendre le régime transitoire de la TVA définitif en l'améliorant	32
b. Péreniser le taux super-réduit de TVA pour les secteurs à forte intensité de main-d'œuvre	32
2) Des mesures pour une véritable stratégie fiscale au niveau européen	32
a. Inciter fiscalement les États membres à poursuivre les objectifs de la stratégie de Lisbonne	32
b. Augmenter la prévisibilité de l'évolution des régimes fiscaux	33
c. Adopter une politique fiscale douanière cohérente	33

## INTRODUCTION

---

L'Europe traverse en ce moment une crise majeure, dont les rejets français et néerlandais de la Constitution européenne ne sont que les manifestations les plus récentes et les plus visibles. Le « mal » est bien profond : la croissance dans l'espace européen est inférieure à la croissance mondiale et notre taux de chômage moyen dépasse les 10 % (contre deux fois et demi moins aux États-Unis). Ces constats nous amènent, forts des nouvelles interrogations et des débats ayant émergé pendant la campagne référendaire, à réinterroger nos choix politiques et économiques. Nous devons à la fois dynamiser notre croissance, réduire le chômage de masse permettre aux différents États membres de financer des services publics et une politique de redistribution correspondant à leurs préférences. L'émergence de nouveaux acteurs (la « nouvelle Europe ») et le vieillissement des populations en Europe sont autant de défis qui rendent cette réflexion encore plus cruciale. L'outil fiscal est sans doute l'un des leviers majeurs pour reprendre la main.

Les espaces juridiques, monétaires et fiscaux unifiés sont à l'origine des États-nations. L'impôt est également la source des recettes du budget des États, qui financent les politiques correspondant en théorie aux choix de leurs peuples souverains. Les enjeux sont donc considérables.

Les débats sur la fiscalité en Europe offrent, en général, le choix entre trois réponses possibles : celle de l'harmonisation fiscale, celle de la coordination fiscale ou celle du choix de la « libre » concurrence fiscale. Entre débats idéologiques passionnés et dogmatismes, nous privilégierons le pragmatisme. Qu'est-ce qui pourrait marcher ? Quelles sont les fausses bonnes idées à proscrire ? Dans quels domaines peut-on d'agir ? Dans quelle mesure ?

De façon la plus pédagogique et opérationnelle possible, nous verrons d'abord que les avancées vers l'harmonisation de la fiscalité européenne demeurent assez limitées, s'agissant en particulier de la fiscalité directe, dans un contexte où les États et les acteurs économiques sont encouragés à « utiliser » la concurrence fiscale. Nous dresserons ensuite un état des lieux des divergences existant entre les différents systèmes d'imposition des États membres et des blocages institutionnels. Nous rappellerons aussi les risques potentiels ou avérés pesant sur la fiscalité européenne, comme par exemple les conséquences d'une concurrence fiscale exacerbée ou le problème de la fraude fiscale transfrontalière.

Nous nous interrogerons ensuite sur la nature les objectifs prioritaires que l'Europe doit se fixer et nous reviendrons sur les alternatives entre la concurrence fiscale, l'uniformisation et la coordination fiscale, pour dégager des orientations et mesures concrètes.

# I – DANS UN ENVIRONNEMENT PROPICE À LA CONCURRENCE FISCALE, LES AVANCÉES VERS L’HARMONISATION FISCALE RESTENT TIMIDES

---

## A. Une évolution favorable à la concurrence fiscale dans le contexte de l’Union économique et monétaire

### 1. À l’origine de la construction européenne, le Marché unique

Favoriser les échanges et l’interdépendance économique, afin de construire un espace de paix et de prospérité était au cœur du projet des « pères fondateurs » de l’Europe. Les premiers signes de la construction européenne furent ainsi la levée des barrières douanières dressées entre les États membres, pour permettre la « libre circulation des capitaux, des biens, des services et des personnes » ainsi que l’émergence d’une union douanière efficace.

Dès le départ, les considérations fiscales font donc l’objet d’une place particulière dans la construction européenne. La suite nous montrera toutefois que les avancées en matière de fiscalité, que cela soit en matière d’harmonisation ou de réglementation commune, sont restées assez timides.

Seules les politiques fiscales concernant la fiscalité indirecte comme la fiscalité sur la TVA sont visées par certaines dispositions de l’Union. Les politiques fiscales des États membres touchant à la fiscalité directe obéissent depuis le départ au principe de subsidiarité : elles restent de la compétence des États membres. En outre, toutes les décisions en matière de fiscalité s’effectuent à l’unanimité au Conseil des chefs d’États et de Gouvernement, ce qui explique qu’une voix puisse bloquer pendant de longues années des projets de réglementation commune sur ces sujets.

*a. Théoriquement la « libre circulation des capitaux, des biens, des services et des personnes », en pratique des efforts restent à faire*

L’achèvement du Marché unique n’est pas encore tout à fait atteint, dans la mesure où le principe de libre circulation des capitaux, des biens, des services et des personnes souffre toujours de quelques atteintes. Si les barrières douanières ont disparu au sein de l’Union, des obstacles subsistent. La valeur ajoutée des politiques européennes en faveur de la croissance réside principalement dans l’efficacité du marché, on comprend donc qu’il faille les lever sans tarder.

Pour tendre à la réalisation du Marché unique, les instances européennes ont érigé des règles de protection de la concurrence. Ainsi, les règles fiscales d’un pays de l’Union ne doivent pas traiter différemment ses contribuables nationaux des contribuables des autres pays européens (interdiction des mesures discriminatoires) et les aides d’État sont strictement contrôlées. L’étendue des pouvoirs attribués aux services européens de protection de la concurrence illustre d’ailleurs l’intérêt que porte l’Union à ce domaine.

*b. L’interdépendance des décisions fiscales des États membres à l’origine de la concurrence fiscale*

Dans le Marché unique, l’interdépendance fiscale entre les différents États membres est la règle. Si un pays décide unilatéralement de baisser, par exemple, sa fiscalité sur les entreprises, le principe de libre circulation va favoriser la délocalisation de facteurs de production ou de bénéfices aux dépens des autres États membres.

C'est là qu'apparaît la concurrence fiscale, qui entraîne une pression à la baisse du niveau de fiscalité nationale. Cette tendance est observée en particulier pour ce qui concerne les « bases mobiles », c'est-à-dire les bases qui sont successibles de faire l'objet d'un arbitrage entre les différents systèmes d'imposition. C'est donc dans les domaines de la fiscalité des entreprises et de l'épargne que la pression est la plus vive, et que la baisse est la plus visible.

Les États sont bien entendu conscients de ce phénomène : à l'heure de reformer leurs systèmes fiscaux nationaux, c'est une donnée généralement bien intégrée. Dans ce contexte, de nombreux pays ont entrepris ou programmé des réformes fiscales d'ampleur aboutissant à une baisse des prélèvements obligatoires (Royaume-Uni, Allemagne et bientôt la France).

## **2. L'Union économique et monétaire : vers le « désarmement » monétaire et budgétaire**

### *a. La monnaie unique entraîne la perte de la maîtrise de l'arme monétaire et l'exacerbation des pratiques fiscales concurrentielles*

Avant la mise en place de la monnaie unique, les États pouvaient utiliser l'arme du taux de change pour dévaluer leur monnaie et ainsi obtenir un avantage concurrentiel par rapport à leurs voisins. En général, les dévaluations se succédaient telle une réaction en chaîne, pour aboutir à une situation où, finalement, aucun pays n'avait véritablement réussi à se créer un avantage concurrentiel décisif. Cette action sur les taux de change n'est plus aujourd'hui possible pour agir sur la compétitivité dans la zone euro depuis l'entrée en vigueur de la monnaie unique. La gestion de l'euro a été confiée à la Banque centrale européenne qui décide en toute indépendance de la fixation des taux d'intérêt et agit au mieux des « intérêts » de la stabilité de la monnaie unique.

Cet outil de régulation échappant aux États, il reste la concurrence fiscale aux États membres de la zone euro pour attirer des capitaux, des investissements et plus généralement accroître leur compétitivité.

La monnaie unique crée par ailleurs d'autres conditions propices au développement de pratiques concurrentielles dans le domaine fiscal. En effet, grâce à la « vérité des prix », la visibilité des écarts de niveaux de fiscalité entre les pays de la zone euro s'est accrue. Les entreprises, mais aussi les personnes physiques, sont dès lors plus incitées à opérer un arbitrage, pour choisir le pays dans lequel leurs ressources ou leurs bénéfices seront les moins imposés. L'effet de la monnaie unique sur la mobilité des capitaux et des entreprises a également contribué à l'augmentation de la concurrence fiscale en Europe.

### *b. Le pacte de stabilité et de croissance pèse sur les choix budgétaires des États membres*

L'autre conséquence de l'intégration monétaire est l'introduction du « pacte de stabilité et de croissance ». En effet, pour assurer la stabilité de la monnaie unique et ne jamais risquer qu'un pays se retrouve en situation d'insolvabilité en mettant ainsi en danger l'ensemble de la zone, les États se sont dotés d'une stricte discipline collective : le déficit public ne doit pas dépasser 3% et la dette ne doit pas dépasser 60% du PIB.

Même si les critères d'appréciation de ces règles ont été récemment assouplis, il n'en reste pas moins que le pacte pèse directement sur les budgets nationaux, rognant – pour la bonne cause... et pour leur bien – la liberté budgétaire des États membres.

Avec une politique monétaire qui leur échappe et une discipline budgétaire sous surveillance, reste, entre les mains des États membres, le levier fiscal, aussi contraint soit-il.

## B. Les politiques fiscales européennes : maigres avancées vers l'harmonisation

### 1. Fiscalité indirecte : des progrès anciens

#### a. La TVA : des progrès à l'impasse

Les mesures concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) remontent à plusieurs dizaines d'années. Un régime dit « transitoire » est en vigueur depuis 1993.

Seules les taxes indirectes, qui sont perçues lors de la circulation des marchandises, sont a priori susceptibles d'empêcher la neutralité fiscale entre les marchandises produites et vendues dans différents pays de l'Union.

Les États membres ont vite craint que ne se créent des distorsions dans le Marché unique en l'absence d'harmonisation. Des écarts de TVA trop importants auraient altéré les gains du libre-échange, à travers par exemple des détournements de trafic.

On comprend donc qu'après l'harmonisation des droits de douanes, furent progressivement élaborées, dans l'esprit du traité de Rome, des règles communes européennes en matière de TVA.

Cette harmonisation européenne de la TVA s'est effectuée en **plusieurs étapes**. L'ensemble des États membres ont commencé par progressivement abandonner leurs systèmes de taxation propres sur la consommation et la production, pour adopter la Taxe sur la Valeur Ajoutée définie au niveau européen. Des directives d'harmonisation d'assiettes ont ensuite vu le jour dans les années 1970, permettant une harmonisation quasi-totale des assiettes de TVA. Enfin, les frontières fiscales ont été levées au sein de l'Union par des directives de 1991 et 1992. C'est dans ce cadre qu'ont été établis des taux planchers, fixés à 15 % pour le taux normal et à 5 % pour un éventuel taux réduit. Un taux maximum a également été fixé à 25 %. Ce système de **taux encadré** permettait d'opérer un mouvement de convergence des taux, tout en laissant une certaine liberté aux États membres.

Pour que le Marché unique se comporte comme un véritable marché intérieur, sans frontière fiscale, un système « transitoire » toujours en vigueur aujourd'hui, a été instauré en 1993, à l'époque pour quatre ans. Il devait être remplacé à terme par un régime définitif de taxation des échanges entre les États membres reposant sur la base de leur imposition dans l'État d'origine, faisant ainsi de l'Union un seul et unique espace fiscal.

Ce régime transitoire est fondé sur le principe de destination pour les entreprises (le taux appliqué est celui du lieu de consommation : les achats s'effectuent toujours hors taxes ; la TVA n'est plus perçue comme précédemment aux frontières mais à partir de la réception des marchandises dans le pays de destination) et sur le principe d'origine pour les achats transfrontaliers individuels (la TVA est acquittée dans le pays où le bien est acheté sauf pour les achats de véhicules neufs et les achats à distance).

De ce fait, les contrôles fiscaux aux frontières intracommunautaires ont été supprimés, tant pour les particuliers que pour les entreprises. En contrepartie, les risques de fraudes se sont naturellement accrus. En effet, dans ce système qui repose en grande partie sur la confiance, les exportateurs effectuant des livraisons intracommunautaires sont toujours exonérés de TVA, mais ils ne doivent plus, pour ce faire, présenter un document de la douane attestant que la marchandise a quitté le territoire ; ils sont juste tenus de s'assurer que le destinataire des marchandises est lui aussi soumis à la TVA. L'exportateur est donc supposé de bonne foi, et seul un « moyen de preuve » peut lui être demandé, comme un bon de transporteur ou une facture.

L'assiette de TVA est harmonisée depuis longtemps, et aujourd'hui, les taux planchers sont en moyenne largement dépassés par l'ensemble des pays membres. Il existe pourtant toujours des écarts importants : de 16 % (et bientôt 19 %) en Allemagne à 25 % au Danemark, c'est l'ensemble du spectre « autorisé » qui est utilisé.



On peut aisément comprendre les réticences à aller plus loin et plus vite... et les raisons pour lesquelles le « provisoire » dure.

La TVA est un impôt relativement indolore ; sa part dans les recettes totales des États membres est généralement massive (45% des recettes en France). On ne touche donc pas facilement à cet impôt sensible !

Le régime définitif envisagé, prévoyant la taxation dans le pays d'origine, comporte d'ailleurs de tels obstacles à lever pour les États Membres qu'il apparaît hors de portée. Ce nouveau mécanisme entraînerait en effet des déséquilibres importants dans la collecte de cette taxe par les États. Pour les États structurellement importateurs, la perte de recette TVA serait importante, alors que pour les États exportateurs, la TVA sur les biens vendus dans un autre État membre serait venue gonfler leurs recettes. On voit bien l'étendue de l'impact d'un tel mécanisme sur les finances publiques des pays européens. Le vote à l'unanimité aidant, le régime transitoire est appelé à durer.

#### *b. Les droits d'accise*

Les droits d'accise sont des taxes à la consommation de certains produits de consommation intermédiaire ou finale, comme les boissons alcoolisées, les produits du tabac et les produits pétroliers.

Les avancées vers l'harmonisation des droits d'accise sont plutôt minces, alors qu'ils sont pourtant susceptibles d'engendrer des distorsions de concurrence importantes dans le marché commun. En effet, contrairement à la TVA, ils ne bénéficient d'aucune déductibilité pour les entreprises. La taxe se produit au lieu de consommation, ce qui ne va pas sans provoquer des « contrebandes » aux frontières lorsque les différences de taux sont importantes.

Des taux planchers pour l'alcool et les boissons alcoolisées, les cigarettes et le tabac ont été institués en 1992. Mais ils sont aujourd'hui trop bas pour avoir une véritable portée.

Un taux minimum a été fixé également pour les carburants : à 0,29 euro par litre, il souffre également de son niveau bas. De nombreuses dérogations altèrent aussi l'efficacité de cette mesure (transport aérien et maritime). En conséquence, les disparités restent importantes. Par exemple, en Grèce, le taux d'accise est de 0,32 euro, contre 0,75 euro au Royaume-Uni pour l'essence sans plomb.

L'exemple du manque de coordination a été démontré dans la mise en œuvre de réponses nationales face à la flambée des prix du pétrole : c'était le cas des dispositions spécifiques pour les chauffeurs routiers, de la mise en œuvre de la TIPP flottante en 2000 en France, ou encore des baisses de taux non concertés auxquelles on a pu assister.

Une fiscalité particulière sur l'énergie en faveur de l'environnement est également envisagée par la Commission dans le cadre des accords de Kyoto, mais les négociations au niveau de l'Union continuent sans véritables progrès concrets.

## **2. Fiscalité directe : pas de véritable coordination, pas d'harmonisation**

### *a. Quelques progrès dans la promotion du Marché commun*

**Les premières dispositions prises au niveau de l'Union concernant la fiscalité directe ont d'abord eu pour but d'accroître l'efficacité du marché.** Le raisonnement est simple : si l'on souhaite que l'Union ait les mêmes caractéristiques qu'un marché intérieur, les opérations entre les sociétés d'États membres différents ne doivent pas supporter une fiscalité moins favorable que si ces opérations s'effectuaient au sein d'un État membre. Dans cette perspective, la Commission a tenté de supprimer les doubles impositions touchant les entreprises du seul fait du caractère transfrontalier de leurs activités.

Dès 1990, deux directives et une convention fiscale ont été approuvées par le Conseil en matière de fiscalité des entreprises. C'est le premier « paquet fiscal ».

Tout d'abord, la **directive « sociétés mères et filiales »** a introduit un régime supprimant la double imposition des dividendes distribués par une société filiale située dans un État membre à sa société mère située dans un autre État membre. Cette directive a d'ailleurs été amendée et améliorée en 2003.

La **directive sur les « fusions »** instaure un régime commun d'imposition pour les opérations transfrontalières de restructuration d'entreprises d'États membres différents (fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions). La vertu de ce régime commun pour les entreprises est de reporter l'imposition des éventuelles plus-values jusqu'à ce qu'elles soient effectivement réalisées.

Enfin, une **convention** a été approuvée pour mettre en place une **procédure d'arbitrage** visant à obliger l'élimination de la double imposition des bénéficiaires d'entreprises d'un même groupe (prix de transfert). C'est une avancée par rapport aux dispositions prévues par les conventions fiscales bilatérales classiques. En effet, ces conventions fiscales visant à supprimer la double imposition sont des conventions bilatérales par lesquelles les États signataires « s'engagent » à s'efforcer de supprimer la double imposition, mais sans réelle portée contraignante. Il faut préciser que la convention d'arbitrage n'est plus en vigueur depuis l'année 2000, parce que tous les États membres n'ont pas encore ratifié le protocole de prorogation. À l'heure actuelle, les entreprises ne peuvent dès lors s'appuyer que sur les dispositions relatives au règlement des différends prévus par les conventions de double imposition.

Plus de 20 ans plus tard, dans le cadre du second paquet fiscal établi en 1997, la **directive « intérêt-redevance »** est finalement entrée en vigueur en juin 2003. Cette directive étend aux intérêts et redevances la directive société mère applicable aux dividendes. En effet, les retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre entreprises d'un même groupe établies dans différents États membres constituent des obstacles significatifs pour les entreprises opérant à l'échelle internationale et, partant, pour le bon fonctionnement du marché intérieur. Cette directive vise à donc supprimer les retenues à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances effectuées entre les entreprises associées d'États membres différents.

#### *b. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable se contente d'un « code de bonne conduite »*

Après s'être concentrées sur les mesures permettant d'obtenir un véritable marché commun, les institutions européennes ont commencé à prendre en compte le risque d'une concurrence fiscale exacerbée entre les États membres. C'est dans cet esprit qu'a été établi le « code de bonne conduite » visant à inciter les États membres à supprimer les mesures fiscalement dommageables.

La notion de concurrence fiscale dommageable est difficile à définir avec précision : en effet, la question du caractère « dommageable » de mesures fiscale doit être mis en regard avec la « victime » du dommage. L'OCDE et l'Union européenne ont des divergences à cet égard : si les deux s'accordent pour reconnaître les bienfaits de la concurrence en général et l'existence d'exceptions à cette règle, pour l'OCDE, une concurrence est dommageable si elle provoque la diminution des bases imposables, alors que l'Union européenne s'intéresse davantage aux effets de la concurrence sur la localisation des investissements, et plus généralement de l'activité économique, pour déterminer son caractère dommageable.

Face à ces nouvelles préoccupations, les institutions européennes ont décidé de se doter d'une stratégie fiscale globale, visant pour la première fois « l'harmonisation fiscale ». C'est en 1997 qu'a été établi **un second « paquet fiscal »** pour « lutter contre la concurrence fiscale dommageable ». Élaboré sous la direction du Commissaire européen Mario Monti, ce paquet comprend trois parties :

- tout d'abord, le « code de bonne conduite » qui vise à éliminer les niches fiscales, mesures fiscalement dommageables, dans le domaine de la fiscalité des entreprises ;
- ensuite, une proposition de directive sur l'épargne des particuliers visant l'élimination des distorsions dans l'imposition des revenus du capital ;

– enfin, une proposition de directive sur les intérêts et les redevances pour supprimer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre entreprises du même groupe – évoquée au paragraphe précédent.

S'agissant du code de bonne conduite destiné à lutter contre la concurrence dommageable, il s'agit d'un engagement politique, non contraignant, que prennent les États membres, pour d'une part, s'abstenir à l'avenir d'introduire toutes mesures fiscales « dommageables » ayant une influence sur la localisation des activités dans l'Union et d'autre part, supprimer les mesures fiscalement dommageables actuellement existantes dans leurs systèmes fiscaux.

Les mesures dommageables ne sont pas clairement arrêtées par le code de bonne conduite mais un certain nombre de critères sont énumérés pour pouvoir les identifier. Parmi ces critères figurent les différences de traitement entre résident et non-résident, la faiblesse de l'imposition par rapport au niveau de la pression fiscale de l'État concerné, le manque de transparence, l'existence de prix de transfert ne respectant pas les règles issues des traités internationaux, ou bien encore la présence d'avantages fiscaux sans relation avec la réalité économique.

À la lumière de ces critères, 66 mesures au total ont été retenues en 1999 sur les 300 examinées par le « groupe Primarolo » (du nom de la commissaire supervisant le groupe de travail).

Pour la France, les mesures « épinglées » concernaient en particulier le régime des quartiers généraux et de centre logistique, le régime « redevance-brevets » et les provisions pour reconstitution de gisement de substances minérales solides.

La suppression définitive de ces mesures aurait dû avoir lieu en janvier 2003, mais un report du délai jusqu'à fin 2005 a été décidé par le Conseil dès 2000.

Ces régimes préférentiels considérés comme dommageables offrent des avantages compétitifs parfois considérables aux pays qui les appliquent, ou permettent de compenser un niveau de pression fiscale élevé. Les États membres sont donc logiquement enclins à retarder le plus possible leur suppression. Certains pays comme le Luxembourg, la Belgique et les Pays-Bas, ont d'ailleurs conditionné leur coopération à l'entrée en vigueur des autres dispositions du paquet fiscal, en particulier celle concernant la fiscalité de l'épargne, qui est entrée en vigueur en juillet 2005.

### *c. Un accord sur l'épargne pour contrer l'évasion fiscale*

La libre circulation des capitaux étant une réalité en Europe depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1990, un particulier peut placer (et déplacer!) son épargne dans un autre État membre avec une grande facilité et en toute légalité.

Les différences des systèmes de taxation des revenus de l'épargne sont justement significatives entre les États membres, qu'il s'agisse du niveau des taux ou des caractéristiques des systèmes fiscaux, comme les modalités de perception de l'impôt. Certains États appliquent par exemple des retenues à la source sans communiquer d'informations à l'administration fiscale concernée. De nombreux États exonèrent aussi les intérêts des non-résidents. Ce sont autant d'incitation et de signaux que l'épargnant ne manque pas de prendre en compte.

Comme l'épargne est extrêmement mobile, une certaine coordination au sein de l'Union a été envisagée pour permettre d'éviter la fraude et l'évasion fiscale généralisée. Les pratiques les plus redoutées sont en particulier celles concernant des placements dans des pays où les non-résidents sont exemptés de l'impôt et ceux qui pratiquent le secret bancaire (Luxembourg, Autriche, Belgique).

Deux options étaient possibles : instaurer une retenue à la source sur les placements financiers ou mettre en place un système d'échange d'information entre administration fiscale. L'option de retenue à

la source a été bloquée par le refus de certains pays (le Royaume-Uni pour conserver son « euro-marché » et les Pays-Bas pour conserver leur structure de prélèvement intégrant les revenus de placement dans l'assiette d'impôt sur le revenu), les pays de l'Union ont donc finalement opté pour l'option de la mise en place d'échange d'informations.

Après quinze ans de négociations, la directive sur la fiscalité de l'épargne, incluse dans le « paquet fiscal » de 1997, est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2005. C'est la première véritable mesure de coordination en matière de fiscalité directe. Elle organise des échanges d'informations automatiques sur les revenus de l'épargne perçus par un Européen dans un pays de l'Union dont il n'est pas résident, afin de les taxer dans son pays d'origine.

Mais pour arriver à cet accord, un système dérogatoire a été mis en place pour les pays appliquant le secret bancaire et qui souhaitent (bien entendu) le conserver. Le Luxembourg, l'Autriche et la Belgique sont ainsi dispensés de participer aux échanges d'information tant que certaines places financières concurrentes, dont la Suisse, n'auront pas levé leur secret bancaire. En attendant, les trois États appliqueront une retenue à la source sur les revenus de placement réalisés sur leur territoire par des non-résidents européens. Les taux retenus seront de 15% entre 2005 et 2008, de 20% jusqu'à 2011, et de 35% après cette date. Les trois quarts des sommes récoltées seront redistribués au pays d'origine du titulaire du compte.

Préalablement, sous la pression du Luxembourg, le même accord a été conclu avec des pays proposant une fiscalité particulièrement attrayante pour les capitaux mais n'appartenant pas à l'Union européenne. Ainsi, neuf États ou territoires indépendants dont la Suisse, Saint-Marin, le Liechtenstein, Monaco et Andorre, ont finalement accepté de signer des accords bilatéraux avec les 25 pays de l'Union, les obligeant à taxer à la source des intérêts des revenus de l'épargne des résidents européens et à reverser une partie de ces recettes aux 25. Le secret bancaire est conservé même si les pays se sont engagés à livrer des informations sur des titulaires des comptes à la demande de l'Union dans les cas de « délit de fraude ou infraction équivalente ».

## II – DES SYSTÈMES FISCAUX TRÈS DISPARATES, DES DÉFIS IMPORTANTS

### A. Les systèmes fiscaux des États membres sont très hétérogènes

S'il existe aujourd'hui une concurrence fiscale, même difficile à évaluer, c'est bien évidemment parce que les acteurs économiques ne restent pas insensibles aux écarts de pression fiscale et aux différences de « structure » fiscale dans l'espace européen.

Notons, en préalable, que les concepts de pression fiscale et de structure de la fiscalité sont certes très pratiques mais parfois assez trompeurs. En effet, le niveau de prélèvement est bien souvent le résultat de choix du partage du financement entre le secteur public ou privé (par exemple en ce qui concerne les systèmes de retraites ou de protection sociale), mais il peut aussi varier en fonction des modalités retenues pour la mise en œuvre des aides. Par exemple, si les allocations familiales sont accordées par réduction d'impôt ou par transferts en espèces aux ménages, le niveau de fiscalité correspondante sera différent, pour une même politique.

En outre, le partage de la charge fiscale entre différents prélèvements ne révèle pas toujours finement la pression fiscale globale qui s'exerce sur chaque contribuable. Par exemple, pour un ménage qui devra payer son impôt sur le revenu, ses charges salariales, les impôts indirects comme la TVA et les droits d'accise, les éventuels droits de succession, etc. c'est « l'empilement » de l'ensemble de ces prélèvements qui formera pour ce contribuable sa pression fiscale « personnelle ».

#### 1. Du point de vue de la pression fiscale

Malgré ces réserves de bon sens, l'indice de pression fiscale (recettes fiscales/PIB) constitue un indicateur utile, révélateur du rôle de l'État dans l'économie d'un pays, ainsi que du rôle du système fiscal dans le financement des services publics et dans la redistribution des revenus. Force est de constater que des écarts importants existent entre États membres, expliquant d'ailleurs en partie la vivacité de la concurrence fiscale.

Au sein de la zone euro, des pays comme le Royaume-Uni, l'Espagne, et l'Irlande connaissent une pression fiscale faible par rapport à la moyenne européenne, à la différence de l'Allemagne, de l'Italie et de la France. Les pays d'Europe centrale récemment entrés dans l'Union ont généralement des pressions fiscales peu élevées.

Après avoir augmenté pendant plusieurs dizaines d'année, le poids des recettes fiscales rapporté au PIB a tendance à baisser en Europe depuis 1999, en dépit d'une légère hausse en 2003. Ainsi, en 1999, la pression fiscale atteignait 42,9% du PIB de l'Union, contre 41,3% en 2002 et 41,5% en 2003. Ces évolutions observées dans l'Europe des 25 se retrouvent au sein de l'Europe des 15 et de la zone euro. Cela tient à l'émergence de pressions fiscales faibles dans les pays d'Europe centrale et orientale, imités par d'autres pays comme la Lettonie et la Lituanie.

La baisse de la pression fiscale entre 2000 et 2003 peut s'expliquer :

- d'une part, par la diminution des recettes « d'impôt courant sur le revenu et sur le patrimoine etc. »<sup>1</sup> – qui sont passées pendant cette période de 14% du PIB au niveau européen à 12,7% du PIB. Ces recettes intègrent les impôts sur le revenu et les gains des placements des ménages et des entreprises, les impôts courants sur le capital, les impôts sur les opérations internationales et les paiements au titre des licences;
- d'autre part, par la baisse des recettes des « impôts sur la production et les importations » qui sont

1 Cette nomenclature reprend les catégories du SEC 95.

passées de 14,3 % en 2000 à 14 % en 2003. Cette catégorie regroupe la TVA, les droits sur les importations et accises, les impôts sur les opérations financières et en capital sur les terrains et bâtiments et sur les effectifs employés, ainsi que les impôts sur la production et la production.

En 2003, on peut distinguer quatre groupes de pays en fonction du niveau de leur pression fiscale.

Six pays ont des taux de recettes fiscales rapportés à leur PIB significativement supérieur à la moyenne européenne : ce sont la Belgique, le Danemark, la France, l'Autriche, la Finlande et la Suède. Ainsi, ces pays ont des taux compris dans une fourchette comprise entre 51,4 % pour la Suède et 44,8 % pour l'Autriche.

L'Allemagne, l'Italie, le Luxembourg et la Slovénie affichent des niveaux de pression fiscale se situant dans la moyenne européenne (entre 43,2 % de PIB pour l'Italie et 40,3 % pour la Slovénie).

Un plus grand nombre de pays, comme la République Tchèque, l'Estonie, la Grèce, l'Espagne, Chypre, la Hongrie, Malte, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal et le Royaume-Uni, ont des pressions fiscales inférieures à la moyenne européenne (entre 39,3 % pour les Pays-Bas et 33,4 % pour l'Estonie).

Enfin, il existe quatre pays dont la pression fiscale est clairement faible, avoisinant les 30 % : l'Irlande (31,2 %), la Slovaquie (30,9 %), la Lettonie (29,1 %) et la Lituanie (seulement 28,7 %).

De 51,4 % pour la Suède à 28,7 % pour la Lituanie, le « spectre » des pressions fiscales en Europe est donc large.

N'oublions cependant pas que les baisses des rentrées fiscales ne s'expliquent pas seulement pas des réductions d'impôts. Le niveau de recettes est également étroitement dépendant de la croissance. Le ralentissement économique qui a frappé une grande partie de l'Europe ces dernières années est donc aussi en partie responsable de cette tendance baissière.

Enfin, paradoxalement, comme une fiscalité avantageuse attire volontiers plus d'assiette fiscale, les recettes d'un État peuvent très bien augmenter alors même qu'il allège ses taux d'impositions sur les bases les plus mobiles.

## **2. Du point de vue de la structure des prélèvements obligatoires**

Il existe également une grande disparité entre les structures des différents systèmes d'imposition des États membres et les modalités de mise en œuvre et d'application des différents impôts.

La tendance actuelle en Europe est à la baisse de la fiscalité des facteurs mobiles. Les entreprises comme les particuliers fortunés pouvant choisir d'investir ou de s'installer dans le pays de choix, les États membres ont donc été incités, pour retenir « leurs » bases fiscales mobiles et attirer les bases mobiles des autres pays, à alléger la charge pesant sur ces facteurs. En contrepartie, la taxation des facteurs « prisonniers » comme le travail ou la consommation, a souvent été augmentée, pour ne pas assécher trop sévèrement les caisses de l'État et rester dans les clous du pacte de stabilité.

Ainsi, la moyenne du taux nominal d'imposition sur les sociétés a-t-elle baissé dans l'Europe des 15 de 44,3 % en 1986 à 32 % en 2001. Le taux effectif a suivi la même tendance mais de manière moins marquée, les baisses de taux nominaux ayant souvent été compensés par des élargissements de base fiscale.

Distinguons bien, en effet, le taux nominal « apparent » et le taux effectif « réel ». Le taux apparent est celui qui est mis à la disposition des entrepreneurs, celui qui se trouve dans les tableaux et qui sert souvent de « publicité » aux États pour tenter d'attirer chez eux des capitaux ou de l'activité. Le taux effectif tient compte de la base d'imposition, c'est-à-dire de l'assiette sur laquelle va s'appliquer le taux



nominal apparent : elle prend donc en compte la taille des assiettes et des mécanismes d'exemption fiscale pour pouvoir obtenir un taux comparable entre les différents pays.

Dans ce contexte, un impôt efficace est généralement celui qui a une assiette large et un taux nominal faible. Le taux nominal va être utilisé comme facteur d'attraction, mais les États vont se ménager des recettes fiscales importantes.

Exemple : en France, l'impôt sur le revenu est caractérisé par un taux marginal élevé (49,6%) mais par une base étroite. Près de 50% des ménages ne paient pas d'impôt sur le revenu. Pour autant, on voit rarement des Européens déménager pour s'installer en France pour des raisons fiscales...

La part des recettes d'impôt sur les sociétés par rapport au PIB<sup>2</sup>, est restée stable à 2-2.5% depuis 1995 à cause de ce phénomène de compensation par élargissement de la base. Et, en proportion du PIB toujours, les impôts et taxes sur le travail, après avoir augmenté régulièrement de 1970 à 1996, soit pendant 25 ans, ont commencé à s'infléchir à partir de la seconde moitié des années 1990 grâce à l'allègement des charges sur les bas salaires et des baisses d'impôts sur le revenu par réduction du barème.

Il semble donc que la déformation des systèmes fiscaux en faveur des bases les plus mobiles et pénalisant les bases les moins mobiles a été jusqu'alors, c'est-à-dire jusqu'à l'élargissement, contenue en Europe, du moins en ce qui concerne l'imposition sur le travail et sur les entreprises.

Concernant la fiscalité des ménages sur leurs revenus, deux grandes tendances se détachent : il y a une certaine baisse des taux mais aussi un recul de la progressivité. C'est d'ailleurs l'esprit des réformes entreprises en France à ce sujet.

Concernant la taxation sur la consommation, en particulier la TVA, la tendance est plutôt à la hausse, hausse des taux mais aussi de la part de cet impôt dans l'ensemble des recettes. Pour la majorité des États membres, les seuils planchers que l'Union avait fixés il y a quelques années pour éviter des distorsions au sein du Marché unique (15% pour le taux normal), ont été largement dépassés : la moyenne est aujourd'hui de 19,5%. La proportion des impôts généraux sur la consommation par rapport aux recettes fiscales augmente dans la moyenne des pays de l'OCDE : de 16% en 1985, elle est passée à 18% en 1985 et 19% en 2002.

La moyenne des taux nominaux d'imposition de TVA dans l'Union a augmenté de 16,5% en 1992 à 19,5% aujourd'hui. La proportion des impôts généraux sur la consommation par rapport aux recettes fiscales augmente en moyenne chez les quinze, de 16,6% en 1985 et 18,1% en 1990, elle est de 18,6% en 2002<sup>3</sup>. Chez les nouveaux entrants, le taux des impôts sur la consommation et leur part dans les recettes fiscales sont plus élevés que chez les Quinze.

Paradoxalement, selon la Commission, les taux d'imposition implicites<sup>4</sup> sur le capital et sur la consommation seraient restés stables depuis les années 1970, sauf ces dernières années où l'imposition sur le capital aurait augmenté<sup>5</sup>.

La tendance générale reste donc celle d'une baisse effective ou apparente de la fiscalité directe, compensée en partie par une hausse des prélèvements indirects.

2 Cf Lettre du CEPIL n° 246 juin 2005, Commission européenne « Public Finance in EMU » (2001) et « Structures of the taxation systems in the European Union » (2003).

3 OCDE Statistique des recettes publiques 1965-2003

4 Les taux d'imposition implicites mesurent la charge fiscale moyenne réelle imposée aux différents types de revenus ou d'activités économiques. Ils expriment les recettes fiscales cumulées, en pourcentage de la base d'imposition potentielle pour chaque domaine.

5 Lettre du CEPIL n° 232 : la Commission reste prudente sur la pérennité de cette hausse. Ces données sont à manier avec précaution en raison des difficultés méthodologiques.

## B. Une situation inextricable potentiellement dangereuse

### 1. Une concurrence fiscale touchant les facteurs les plus mobiles

Si les institutions européennes ont établi un code de bonne conduite en 1997, c'est bien qu'elles percevaient **des inconvénients à la généralisation d'une concurrence fiscale exacerbée**.

Mais, qu'en est-il de la concurrence fiscale aujourd'hui en Europe ? Les mesures sont souvent difficiles à réaliser avec précision, car **la localisation des capitaux est influencée par d'autres facteurs** : la taille du marché, la qualité des infrastructures et des services publics, la qualification de la main-d'œuvre, la situation géographique, peuvent être déterminantes à l'heure d'arrêter une décision d'investissement pour une entreprise. De la même façon, les particuliers attachent de l'importance, au-delà de l'argument fiscal, au cadre de vie, aux services publics, et prennent donc pleinement en compte ces éléments avant de décider de s'expatrier.

**L'Union européenne présente toutefois beaucoup de facteurs propices à la concurrence fiscale.** Les différences de pression fiscale et la variété des structures d'imposition entre États membres précédemment évoquées constituent un de ces facteurs. Ces écarts, du moins en partie, ont des causes bien déterminées. Ainsi, il existe en Europe des pays de taille réduite, très ouverts, qui souhaitent attirer les capitaux qui leur manquent ; et d'autres plus grands, moins dépendants de l'extérieur. Ensuite, les préférences publiques sont très hétérogènes dans l'Union, la part des recettes fiscales dans un pays et celles des dépenses publiques en sont le reflet.

Malgré les incertitudes concernant la mesure exacte de l'intensité de la concurrence fiscale, **l'évolution récente des systèmes fiscaux en Europe imposant de moins en moins les facteurs mobiles illustre l'importance du phénomène de concurrence fiscale** au sein de l'espace européen

Ce raisonnement se fonde sur une certitude : ce sont les facteurs mobiles (les flux de capitaux, d'investissement, et d'épargne) qui sont les « proies » de la concurrence fiscale.

Parmi les entreprises, les multinationales sont celles qui ont le plus la possibilité d'optimiser la charge fiscale qu'elles supportent : étant confrontées à différents systèmes d'imposition elles peuvent modifier la répartition géographique de leurs profits, en procédant à des délocalisations de profits, en utilisant intelligemment les relations commerciales et financières intragroupes. Elles peuvent ensuite facilement choisir où investir dans des moyens de production en tenant compte de critères fiscaux.

Parmi les particuliers, les plus aisés d'entre eux sont ceux qui ont le plus la possibilité de jouir d'une mobilité importante. Pour eux-mêmes, mais aussi pour leur épargne qu'ils peuvent choisir de placer à l'étranger.

Même si les effets de la concurrence fiscale sont potentiellement importants s'agissant des particuliers, les débats se concentrent principalement sur les entreprises. Ce sont elles qui sont les plus créatrices de richesse, d'emploi, de croissance et de recettes fiscales ; ce sont également elles qui doivent, pour prospérer et survivre, répondre à des exigences de compétitivité, et, à cette lumière, orienter leurs choix d'investissement et de gestion.

Le mécanisme de concurrence fiscale, déjà évoqué, est simple : les États membres, conscients de la possibilité d'attirer des capitaux et de l'activité, sont tentés de modifier leurs systèmes fiscaux. La mobilité des capitaux va permettre la fuite des « bases fiscales » issues d'autres pays. Pour contrer cette tendance, ces derniers sont incités à modifier à leur tour leurs systèmes fiscaux, ne serait-ce que pour conserver les capitaux déjà présents dans leur pays.



La concurrence fiscale est donc un phénomène dynamique, dans lequel les États acteurs interagissent de façon stratégique, parce qu'ils supposent que les impôts jouent un rôle important dans la localisation des capitaux et des investissements.

#### *a. Les risques de la concurrence fiscale*

Le problème économique soulevé par la concurrence fiscale est assimilable à un problème de la théorie des jeux : les États ont intérêt à atteindre une situation d'équilibre dans laquelle ils conservent tous des moyens suffisants pour leurs finances publiques. Mais, sans coopération, la concurrence fiscale peut mener à une situation d'équilibre défavorable dans laquelle l'ensemble des États auront été amenés à baisser leur pression fiscale. Dans cette situation d'équilibre, il n'y a plus d'effet sur la localisation des activités et des capitaux alors que les États se sont considérablement appauvris.

**Le premier risque de la concurrence fiscale est donc la paupérisation des finances publiques.** La crainte principale est que les États ne soient plus en mesure de financer des services publics de qualité correspondant aux choix de leurs populations. Et, si les États décidaient de recourir à l'endettement pour se financer, des risques d'insolvabilité pourraient apparaître, ce qui pourrait, si les pays affectés font partie de la zone euro et que le pacte de stabilité n'est pas respecté, affecter la stabilité de la monnaie unique.

**Le deuxième problème soulevé par la concurrence fiscale est l'allocation économiquement sous-optimale des ressources.** En effet, si les agents (entreprises, particuliers) prennent leurs décisions concernant la localisation de leurs investissements en fonction de facteurs fiscaux, ce ne sont alors pas des décisions toujours économiquement les plus efficaces : une entreprise pourrait être amenée à renoncer à une option offrant une productivité plus intéressante pour des raisons fiscales, ce qui entraîne au niveau international une baisse du potentiel de croissance. En fait, la concurrence fiscale peut avoir le même effet qu'une subvention, en créant les mêmes distorsions.

**Un autre risque tient à la remise en cause du libre choix par les États du niveau et de la structure des prélèvements obligatoires.** Nous avons déjà évoqué la souveraineté « relative » des États membres en matière fiscale. Parmi les facteurs influant sur la souveraineté fiscale des États membres, la concurrence fiscale joue un rôle important car elle a la capacité de façonner les systèmes fiscaux. Paradoxalement, la concurrence fiscale, qui résulte du respect de la souveraineté des États, pourrait donc conduire à une situation dans laquelle les États membres n'auraient plus le libre choix du niveau et de la structure des prélèvements obligatoires.

**Le risque qui en découle, c'est de taxer exclusivement les bases les moins mobiles, dans les cas extrêmes.** Se poserait alors un **problème d'équité** verticale et horizontale : des contribuables touchant des revenus similaires pourraient supporter une charge fiscale plus ou moins lourde selon l'origine de leurs revenus, et en conséquence, des contribuables moins aisés seraient amenés à payer plus. En outre, la concurrence fiscale peut provoquer un **handicap pour des revenus générateurs de croissance**, comme les revenus consommés et favoriser en contrepartie les revenus épargnés.

**Il existe également un risque de remise en cause du principe de non-affectation de l'impôt.** Normalement, les contribuables payent l'impôt, mais les recettes ne sont en aucun cas affectées pour une dépense particulière. Or, si la pression fiscale est allégée pour les bases mobiles, cela signifie qu'il n'y a plus, ou de moins en moins, de redistribution entre les facteurs mobiles et immobiliers. Et dans ces conditions, les États tenteraient pour attirer les bases les plus mobiles d'offrir à destination de ces dernières des services publics de qualité dont ils ne supporteraient pas le coût étant donné l'allègement de la fiscalité les concernant : c'est le phénomène du « passager clandestin ».

Le commissaire Mario Monti s'était exprimé sur le sujet des effets de la concurrence fiscale il y a quelques années : en 1997, il estimait alors que le taux effectif d'imposition des revenus de l'épargne dans l'Union européenne avait diminué de 10% en moyenne (de 45,5% à 35%) entre 1981 et 1995, alors

que la taxation du travail augmentait de 7% passant de 34,9% à 42%. Concernant le problème du chômage, il estimait que 4 points du taux de chômage européen, qui s'élevait alors à 10,6%, s'expliquaient par le phénomène de distorsion fiscale.

Depuis, les charges sur les salaires ont eu tendance à décliner, mais le chômage reste un enjeu d'envergure : l'Europe souffre encore d'un taux de chômage avoisinant les 10%, et si une action au niveau de l'Union pouvait permettre d'abaisser de l'ordre de 4 points ce niveau, il serait urgent de s'y intéresser.

#### *b. Le dumping fiscal et social : le problème des pays de l'Est – délocalisation à l'Est*

Même si, comme nous l'avons évoqué, les fiscalités avantageuses, ou dotées de régimes spéciaux favorables aux investissements ne se trouvent pas exclusivement dans les dix nouveaux entrants, le dernier élargissement à l'Est a ravivé un certain nombre de craintes dans une Europe en panne. En effet, les pays d'Europe centrale offrent de nombreux avantages pour les entreprises : les salaires sont plus bas, la flexibilité du marché du travail plus grande et bien entendu la pression fiscale est faible.

Ces dernières années, les nouveaux entrants n'ont pas caché l'intérêt qu'ils portaient au maniement de l'**arme fiscale** pour attirer des investissements directs étrangers (IDE). Cette politique a d'ailleurs été payante : les IDE ont progressé de manière dynamique ces dernières années dans ces pays. Il faut bien sûr considérer le rôle déterminant joué par les privatisations<sup>6</sup> et la recherche de nouveaux marchés. Récemment, ces pays ont d'ailleurs redouté que les investissements ne se réduisent après la fin du processus de privatisation et le retour à une croissance plus modérée. Ce qui a conduit certains d'entre eux à baisser à nouveau leur fiscalité sur les entreprises.

En 2003, la **pression fiscale** totale était de 34,2% chez les nouveaux entrants contre 42,2% dans l'Europe des quinze. Les nouveaux entrants semblent avoir choisi la concurrence fiscale : ils imposent moins les bases fiscales mobiles (impôt sur les sociétés, régimes spéciaux, mais aussi impôt sur le revenu des tranches supérieures, moins élevés) et plus les bases moins mobiles (coût fiscal du travail plus élevé).

Les différences avec les Quinze se concentrent surtout sur la pression fiscale exercée sur les entreprises. Un exemple marquant est celui de l'Estonie qui ne taxe pas les bénéfices des entreprises s'ils sont réinvestis, et seulement à un taux de 26% les bénéfices distribués. Début 2004, ce sont la Pologne, l'Estonie et la République tchèque qui ont encore baissé leur taux d'imposition sur les sociétés.

Mais au-delà de la pression fiscale, c'est également les **régimes spéciaux** favorables aux entreprises qui contribuent à créer un phénomène de « **dumping fiscal** ». Les zones franches se sont multipliées, les exonérations en tout genre, et même certaines dérogeant aux principes édictés par le code de bonne conduite fiscale : Chypre taxe ainsi jusqu'à fin 2005 les entreprises étrangères à 4,25% alors que les entreprises chypriotes doivent acquitter un impôt de 10 à 15%.

Si l'on intègre ces régimes spéciaux et que l'on s'intéresse aux taux « effectifs », les écarts concernant la taxation des entreprises entre les Quinze et les nouveaux entrants sont encore plus flagrants : en 2003, la Lituanie ne taxerait qu'à 7% les entreprises alors qu'en France, ces dernières supportent 33,3% d'imposition. La Slovaquie, elle, a institué un taux unique d'imposition de 19%, que cela soit pour la TVA, l'impôt sur les sociétés et celui sur les revenus.

Dans les pays d'Europe centrale et orientale, les taux de taxation des bas salaires, c'est-à-dire le **poids de la fiscalité sur le coût de la main-d'œuvre** incluant les cotisations et l'impôt sur le revenu, sont en général (sauf pour Malte et Chypre) au-dessus de la moyenne des quinze. Mais les charges et prestations sociales s'appliquent sur des salaires qui sont beaucoup plus faibles : selon l'office européen

6 Les privatisations seraient responsables d'environ la moitié des IDE selon des estimations convergentes

des statistiques Eurostat, en janvier 2005, le salaire moyen dans les pays prospères de l'Union s'élève à environ 1200 euros brut mensuels alors que chez les nouveaux entrants, il se situait entre 100 et 200 euros. Entre le Luxembourg et la Lettonie, le rapport est de 1 à 13 en ce qui concerne le salaire minimum. Enfin, la durée du travail est, elle aussi, beaucoup plus longue : en 2003, la durée annuelle du travail en Slovaquie s'élevait à 1814 heures, contre 1453 en France.

Ces trois éléments (salaire faible, fiscalité avantageuse et durée du travail élevée) constituent évidemment des arguments décisifs pour des entreprises tentées par la délocalisation.

Sur ce sujet des délocalisations, il faut bien entendu être prudent : dans le rapport de Jean Arthuis consacré à « la globalisation de l'économie et les délocalisations d'activité et d'emplois », trois motifs de délocalisations pour les entreprises sont identifiés. Ce sont, dans l'ordre, l'accès à un marché en fort développement, la possibilité de recourir à des ressources humaines (en termes de compétences et/ou de flexibilité), et enfin de réduire les coûts. Les motifs étant en général multiples, le rôle de la fiscalité dans les délocalisations d'activités est donc difficile à établir mais ne doit pas être ni « sur », ni « sous-estimé ».

La question des délocalisations concerne également la délocalisation des bénéficiaires : pour cette forme de délocalisation, seule la fiscalité compte ; dès lors, les pays d'Europe de l'Est apparaissent tout à fait attractifs.

## 2. La fraude et l'évasion fiscale généralisée

Dans le cadre de la création d'un espace de libre circulation en Europe, la Commission s'est rapidement penchée sur le problème de la fraude fiscale. Dans les années 1970, elle soulignait déjà le rôle majeur des échanges d'information entre États membres pour lutter contre ce fléau. Une directive de 1977, modifiée deux fois par la suite, vise d'ailleurs l'assistance mutuelle entre les administrations reposant sur l'échange d'informations dans le domaine fiscal.

Les objectifs de la Commission se sont précisés par la suite en 1984 : renforcer la coopération administrative et trouver des moyens de lutter contre les pays refuges et contre les transferts de bénéfice. Cependant, et bien que le sujet soit connu de tous, des progrès nombreux restent à réaliser. La fraude fiscale reste un sujet très préoccupant et **la coopération est à l'heure actuelle insuffisante** pour lutter efficacement contre les multiples formes de fraude fiscale.

En effet, l'utilisation croissante des nouvelles technologies et de montages toujours plus complexes, ainsi que la multiplication des échanges au niveau mondial constituent autant de facteurs de risque.

Les procédures de contrôles multilatéraux (contrôles coordonnés dans plusieurs pays de la situation fiscale d'un redevable à la TVA) actuellement en place et les échanges de fonctionnaires dans le cadre du programme Fiscalis ne parviennent pas à rendre la coopération administrative réellement efficace.

Certains travaux de la Commission montrent que les États n'ont pas encore adapté leurs systèmes de contrôle de la TVA à la suppression des frontières fiscales. L'absence de surveillance, de contrôle physique, des transferts de marchandises aux frontières internes de l'Union, exigeait la mise en place de coopération entre les États membres et de nouvelles formes de contrôle pour pouvoir s'assurer de la réalité d'une transaction.

Mais la complexité, la lenteur des échanges administratifs et la faiblesse des moyens techniques et humains rendent souvent les nouvelles modalités de contrôle inefficaces pour lutter efficacement contre la fraude. Le système informatique prévoyant l'échange des informations n'est pas assez performant et les demandes d'assistance administrative mutuelle se multiplient. La Commission dans son rapport du 16 avril 2004 évalue le **montant de la fraude à la TVA intracommunautaire sur livraison de bien à 10 % des recettes nettes de TVA** : le manque à gagner est donc considérable. La fraude peut se matérialiser

par une sous-déclaration des ventes, une surévaluation des consommations intermédiaires. La « fraude carrousel », la plus populaire en matière de fraude à la TVA, est par exemple une succession de ventes et d'achats transfrontaliers fictifs entraînant des déductions de TVA.

Dernier exemple en date de fraude : un réseau d'escroquerie à la TVA a été mis à jour en août 2005, le préjudice serait de 200 millions d'euros pour l'État français et impliquerait des dizaines de sociétés implantées dans l'Union européenne. Des circulations fictives de marchandises (téléphones portables en l'espèce) entre sociétés implantées dans un pays de l'Union et la France servaient pour détourner de la TVA.

### 3. Les freins institutionnels au changement

Quel que soit l'avenir commun que souhaitent donner les institutions européennes à la « fiscalité européenne », à travers une harmonisation fiscale ou bien à travers une simple coordination des politiques fiscales des différents États membres, se pose à l'heure actuelle un problème institutionnel de poids : les décisions en matière fiscale sont prises à l'**unanimité** au Conseil des chefs d'État et de Gouvernement. La longueur des négociations portant sur certaines décisions fiscales, s'étirant sur plus d'une quinzaine d'années, illustre bien cette difficulté.

Lors de la Convention pour l'élaboration de la Constitution européenne, **la Commission européenne voulait permettre le passage à la majorité qualifiée sur trois thèmes** : sur la question de la simplification des législations concernant la fiscalité indirecte, sur la suppression des obstacles fiscaux pour améliorer le fonctionnement du marché intérieur, sur la coopération administrative pour une meilleure lutte contre la fraude. Finalement, ces points n'ont pas été retenus dans le texte final de Constitution, c'est donc toujours le principe d'unanimité qui va continuer à s'appliquer.

Or, il existe de nombreux pays dont les « traditions fiscales » sont extrêmement différentes : nous avons évoqué le problème du secret bancaire, mais il existe bien sûr d'autres particularités. Certains pays ont des traditions dans lesquelles l'État est très présent et la pression fiscale forte en conséquence, c'est le cas des pays du nord de l'Europe comme la Finlande ou le Danemark, d'autres accordent à l'État une place plus réduite, laissant ainsi plus de place à la sphère privée et aux initiatives personnelles. C'est par exemple le cas du Royaume-Uni. On peut facilement comprendre que les intérêts de ces pays en matière de fiscalité sont assez divergents.

**Le problème est simple, quelle que soit la nouvelle règle ou le nouveau projet, il sera presque systématiquement défavorable à un ou à quelques-uns des États parmi les 25.** Tous étant conscients de la conditionnalité de l'unanimité pour faire passer un projet d'ordre fiscal, aucun n'hésite à bloquer une négociation, surtout étant donné l'effet sur leurs opinions publiques de cette dernière. Les réformes sont toujours impopulaires, « **les bénéficiaires se taisent et les perdants protestent** »<sup>7</sup>.

Ce qui est inquiétant pour le futur est qu'il n'existe pour l'instant **aucun moyen de « retenir » un État qui bloquerait le processus de décision**<sup>8</sup> à 25 : **l'harmonisation n'est pas un critère d'entrée dans l'euro, et une éventuelle mise sous condition du transfert des fonds structurels aux nouveaux États membres dans le cadre des perspectives financières 2007-2013 est d'un maniement difficile.** En outre, la possibilité d'une « coopération renforcée » sur les bases et les taux de l'impôt sur les sociétés réduites ne ferait qu'avantager les États restant en dehors de cette alliance. Cela reviendrait à ce que certains déposent les armes alors que d'autres restent arme au point.

<sup>7</sup> CEPII

<sup>8</sup> Flash CDC IXIS n° 2004-244 - 27 août 2004 -Patrick Artus

## A. Juguler la concurrence fiscale : ne pas simplifier le débat, lutter contre les idées reçues

### 1. La justification de la concurrence fiscale

On a souligné les effets néfastes que la concurrence fiscale pouvait avoir sur l'efficacité économique et les recettes fiscales des États. Pourtant, **la concurrence fiscale présente certains avantages** par rapport à l'uniformisation, la coordination, ou l'harmonisation.

**Tout d'abord, elle permet aux États membres choisir leur modèle social et la place de l'action publique sur leur territoire.** Qu'y a-t-il de commun entre les modèles scandinaves, le modèle britannique et les modèles du sud de l'Europe ? Dans les premiers, les populations ont choisi démocratiquement de donner une place prépondérante à l'action publique et de construire un système hautement redistributif, en contrepartie, la pression fiscale y est très importante. Au Royaume-Uni, la place de l'État est moins importante, mais c'est également un choix de vie en société, validé par la population. Finalement, et même s'il existe des contraintes dues à la globalisation de l'économie et à la concurrence fiscale, chaque modèle de société – et son système fiscal – est le reflet des choix démocratiques et souverains d'un État.

Ensuite, **les États ne sont pas tous dotés des mêmes conditions pour attirer sur leur territoire des flux d'investissement et d'épargne, des entreprises et des ménages.** Ces écarts d'attractivité entre les États résultent par exemple de la qualité et de la quantité des services publics, de la formation de la main-d'œuvre. Il est alors normal que la pression fiscale soit plus élevée là où les services publics sont de qualité, et que les États moins attractifs tentent de compenser ce manque de service public par une fiscalité plus attractive.

De même, des facteurs comme la taille d'un pays, de son marché peuvent être déterminants. **La compétition fiscale apparaît alors pour certains pays défavorisés comme le moyen compenser un handicap. Il semble donc que la concurrence fiscale, plutôt que créer des déséquilibres, serve parfois à les réguler.**

### 2. Les dangers de l'harmonisation

En 1992, la Commission demandait à un comité d'experts présidé par Onno Ruding de trouver des pistes et d'effectuer des propositions afin que se poursuive l'harmonisation fiscale en Europe.

Les propositions de ce rapport se fondaient sur deux principes. D'une part, elles proposaient des moyens pour éliminer la double imposition des flux de revenus transfrontaliers dans l'Union, et d'autre part une harmonisation des impositions dans chaque État membre pour baisser la concurrence fiscale.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, le rapport préconisait que les taux soient compris entre 30 et 40%. Les recommandations de ce rapport sur ce dernier point n'ont pas été suivies : en 2003, on observe que le taux moyen nominal d'imposition sur le bénéfice des sociétés s'élève à 29,8% dans l'Europe des Quinze<sup>9</sup>, soit 5,3 points de moins qu'en 1995. Dans cette même période, l'écart maximum entre les différents taux d'imposition sur les sociétés est passé de 15 points à 22,9 points. Chez les dix nouveaux entrants, le taux nominal moyen d'imposition sur les bénéfices des entreprises s'élève à 21,1% en 2003.

---

9 Conseil des impôts/direction de la législation fiscale



On remarque donc que si la convergence des taux ne s'est pas effectuée, la tendance a été clairement à la baisse de la pression fiscale : les taux nominaux les plus élevés sont passés de 45 % à presque 35 %.

Il existe donc un **risque que l'harmonisation fiscale se traduise par une hausse des prélèvements pour l'ensemble de l'Union européenne, pour contrer la baisse de la pression fiscale sur les bases les plus mobiles comme l'épargne ou le bénéfice des entreprises**. Et si l'harmonisation fiscale européenne se traduisait par une hausse des prélèvements obligatoires, le risque est grand de voir l'Union européenne fragilisée au niveau mondial.

### 3. L'Europe doit faire face à la compétitivité mondiale

En effet, l'Union n'est pas seule, et les entreprises européennes doivent pouvoir être compétitives au niveau mondial si elles veulent prospérer. Un des effets principaux escompté par les États membres, celui de conserver un niveau de recettes fiscales conséquent, ne serait alors pas atteint si les entreprises quittent l'espace européen à cause de la pression fiscale ou ne parviennent plus à faire des bénéfices étant désavantagées par la fiscalité européenne. Dans les deux situations, la base fiscale imposable se réduirait, ce qui pourrait venir compenser la hausse organisée des taux.

### 4. La concurrence fiscale a ses propres limites

Certains présentent la concurrence fiscale comme un rouleau compresseur qui écraserait tout sur son passage et que personne ne pourrait arrêter. **Pourtant, plusieurs effets de la concurrence fiscale pourraient provoquer un frein naturel à la concurrence fiscale excessive**. Les taux zéros que nous prédisent certains ne sont donc pas pour demain. Patrick Artus évoque ces limites naturelles dans une étude<sup>10</sup>.

**Le premier frein est la situation financière des États membres**. Si une politique agressive de baisse des taux ne s'accompagne pas d'un élargissement de la base fiscale, alors les pertes en matière de recette fiscale sont importantes pour les finances publiques. Or, les politiques de concurrence fiscale menées par les États membres peuvent avoir des effets plus ou moins importants sur le déplacement des bases fiscales. Par ailleurs, nous avons vu qu'une baisse généralisée des taux d'imposition n'a pas d'effet in fine sur la mobilité des capitaux. Dans ces situations, les déficits publics peuvent s'aggraver de manière considérable ce qui obligerait les pays concernés à renoncer à des politiques fiscales trop agressives. On observe d'ailleurs que les déficits publics ont augmenté depuis 1999 chez les nouveaux entrants passant de 3 % du PIB à plus de 5 % en 2004.

**Ce phénomène pourrait être amplifié si, dans le même temps, les besoins en dépenses publiques augmentent à cause du vieillissement de la population**, des besoins de moyens pour la recherche, les infrastructures, et les transferts sociaux.

**Le deuxième frein à la concurrence fiscale serait, dans les pays d'Europe centrale et orientale, l'impact de l'augmentation des taux de changes provoquée, entre autres, par l'accroissement des investissements directs liée à la baisse des taux d'imposition**. Cet impact se matérialise par un ralentissement de la croissance et une dégradation du commerce extérieur, menant à un accroissement des déficits des balances commerciales et courantes. Là encore, face à des déficits budgétaires et extérieurs croissants, les pays d'Europe centrale et orientale seront incités à renoncer à leurs politiques fiscales agressives pour réduire les déficits publics et pour éviter une crise de change.

**Le troisième frein vise la convergence accélérée des salaires dans les pays de l'Union européenne**. Tout en gardant à l'esprit que les salaires ne représentent qu'une faible partie des coûts de production de l'industrie et que les profits des entreprises peuvent se localiser dans un pays sans qu'y soit localisée la production, il est certain que si la concurrence fiscale génère de l'activité et de la croissance,

10 Flash IXIS « Peut-on espérer que la concurrence fiscale s'arrête d'elle-même »

elle entraîne également une hausse des salaires et donc une baisse de la compétitivité. Les entreprises conscientes de cette évolution probable, hésiteraient alors à investir dans ces pays dans des capacités de production à la durée de vie très longues.

**Le quatrième frein serait, selon Patrick Artus, le caractère inacceptable par les populations d'un système qui ne taxerait que les bases mobiles.** C'est donc par la démocratie que les populations rejetteraient la nouvelle forme des systèmes fiscaux qui ne taxeraient pas les bases mobiles. L'exemple de la République tchèque<sup>11</sup> est significatif : elle va baisser ses taux d'IS, et pour financer cette baisse, réduire ses dépenses publiques (salaires des fonctionnaires, dépenses de santé...) et augmenter les droits d'accise et les taxes sur les ventes, c'est-à-dire des impôts indirects. Il n'est pas sûr que les Tchèques accepteront de gaieté de cœur les modalités de cette réforme.

**Un dernier argument est la pérennité et l'efficacité réelle des baisses d'impôts sur les sociétés dans les pays de l'Est sur l'attraction des investissements directs étrangers.** De récentes estimations<sup>12</sup> menées sur les flux d'IDE indiqueraient que les écarts de taxation n'auraient des effets qu'au sein de l'Europe des Quinze. Donc, selon cette étude, les flux d'IDE d'ouest en est ne seraient pas influencés prioritairement par les écarts d'impositions.

## B. Quelle Union voulons-nous ?

### 1. Une politique fiscale au service du dynamisme économique de l'Union

L'objectif des États européens reste avant tout de créer un espace de prospérité, de dynamisme économique et de croissance. Pour cela, les décisions des États membres concernant l'harmonisation fiscale doivent prendre en compte **trois objectifs : assurer la fluidité du Marché unique, favoriser l'attractivité de l'espace européen et lutter contre le problème du chômage.** Si ces trois objectifs sont atteints, alors l'Europe aura fait le choix d'une croissance globale et non d'un simple transfert d'activité.

#### a. Assurer la fluidité d'un Marché unique créateur de richesse

Comme nous l'avons déjà évoqué, un Marché unique qui fonctionne bien, sans friction fiscale, permet aux différents acteurs de l'économie de multiplier leurs échanges et par là même de multiplier la création de richesse. Des avancées ont déjà été faites, en ce qui concerne l'évitement des  **doubles impositions**  avec par exemple le régime fusion, le régime mère-filiale et le régime intérêt-redevance, mais il existe encore de  **nombreux coûts induits par les opérations transfrontalières.**

Une étude de la Commission, « European Tax Survey », a été réalisée avec la participation de 700 entreprises en septembre 2003. Elle montre que l'activité transfrontalière entraîne actuellement des  **coûts de mise en conformité**  en matière de fiscalité des entreprises et de TVA, résultant de la présence de 25 systèmes fiscaux différents. Ainsi, une entreprise avec des filiales dans d'autres États membres devrait supporter environ cinq fois plus de coûts de mise en conformité que les entreprises sans filiales. Les PME seraient proportionnellement plus sévèrement touchées, car ces coûts représenteraient 2,6% de leurs chiffres d'affaires, contre 0,02% pour les grandes entreprises. Les problèmes de mise en conformité portent également sur les procédures de remboursement de TVA.

**Les politiques fiscales de l'Union doivent donc résolument poursuivre la suppression des obstacles fiscaux mais aussi des obstacles administratifs associés à la fiscalité dans l'espace européen.** Ces obstacles ne profitent à personne : c'est du temps, de l'argent, de l'énergie perdue pour nos entreprises mais aussi pour les administrations fiscales. Il nous faut donc plus de coordination dans ce

<sup>11</sup> La lettre du CEPII n°232

<sup>12</sup> A Lahèche-Révil 2005 « Who's afraid of tax competition » Document de travail du CEPII

domaine pour réduire ces charges administratives, tendre vers toujours plus de simplicité au service de l'efficacité du Marché unique.

*b. Favoriser l'attractivité globale de l'espace européen*

Le contexte de la mondialisation de l'économie appelle l'Union à donner une réponse adéquate pour assurer l'attractivité de l'espace européen. **La pression fiscale doit baisser dans l'espace européen de manière générale, et en particulier celle touchant les facteurs créateurs de richesse et d'emploi.**

La perspective évoquée d'une disparition totale de la taxation des facteurs mobiles ne se produira pas. En revanche, la baisse de la taxation de ces facteurs va continuer, du fait **de la concurrence fiscale.**

En ce qui concerne l'imposition des revenus les plus aisés, c'est l'idée même de justice qui est ici en jeu. C'est le débat de l'égalité par l'impôt ou de l'égalité face à l'impôt. Les systèmes sont aujourd'hui dans la plupart des pays hautement progressifs, avec une tendance à la réduction de la progressivité poussée par la concurrence fiscale.

**En ce qui concerne les impôts touchant les bénéficiaires des entreprises, leur baisse est une nécessité absolue si nous souhaitons donner du dynamisme économique à l'espace européen :** le poids de l'impôt par rapport aux revenus d'activités diminuant, l'activité est stimulée.

Cependant, l'élargissement à l'Est suscite des craintes dans l'Europe des quinze qui doivent être prises en compte. Il faut donc trouver le **moyen de redonner la confiance aux entreprises au sein des quinze tout en respectant la souveraineté de chaque État membre.**

Si baisser la pression fiscale dans l'espace européen est une nécessité, **d'autres politiques fiscales doivent être mises en œuvre pour renforcer notre compétitivité.** En effet, notre modèle européen, s'il est amené à évoluer, ne ressemblera jamais – heureusement – au niveau fiscal et social de la Chine. Il nous faut donc **gagner en compétitivité par le haut, par l'excellence, par la qualité, par la différenciation, grâce à la connaissance.** Or nous avons adopté en 2000 la stratégie dite de Lisbonne pour « devenir l'économie de la connaissance la plus compétitive du monde » en 2010. Parmi les domaines d'actions prioritaires recensés, on trouve le renforcement de la compétitivité économique, l'emploi et l'insertion sociale, l'éducation et la formation, la recherche et l'innovation, l'environnement et le développement durable.

Le bilan de la stratégie de Lisbonne est décevant. Si la réflexion et les orientations ne semblent pas en cause, c'est au niveau de la mise en pratique qu'il faut agir. **Pour cela le biais fiscal peut être tout à fait adéquat : il faudrait que l'Union mette en œuvre au niveau européen des incitations fiscales correspondant aux objectifs de l'agenda de Lisbonne.**

*c. Lutter contre le problème du chômage : contre la taxation trop importante du facteur travail*

L'objectif du plein-emploi est l'axe majeur de l'agenda de Lisbonne. L'Europe s'est penché sur le problème du chômage depuis une dizaine d'années et a mis en œuvre une stratégie de coordination, la stratégie européenne pour l'emploi. En 1997 a eu lieu le Conseil européen extraordinaire sur l'emploi de Luxembourg : pour la première fois, **il est demandé aux États membres, dans le cadre d'une stratégie concertée pour lutter contre le chômage, de réduire la pression fiscale défavorable à l'emploi, notamment à l'emploi peu qualifié.** Cette recommandation a été réitérée dans le cadre de la stratégie européenne pour l'emploi adoptée pour 2005-2008.

Nous avons noté précédemment qu'après une hausse tendancielle du taux d'imposition implicite du travail pendant plus de trente ans, des baisses de charges sociales sur les bas salaires et des réductions de barèmes d'imposition du revenu étaient intervenues dans de nombreux États membres, ce qui avait inversé légèrement la tendance depuis la seconde moitié des années 1990. Pourtant, aujourd'hui



le constat reste en moyenne sans appel : **le poids de la fiscalité sur le coût de la main-d'œuvre reste très important en Europe**. Ainsi, alors que les États-Unis font subir une charge fiscale de 27,3% sur le coût des bas salaires, pour l'Europe des 25, la part est de 36,4%. Dans la zone euro, l'écart est plus « tragique » puisque la part des charges est de 39%. Ce niveau élevé de l'imposition du travail a une incidence que l'on évalue encore à plusieurs points du taux de chômage actuel.

**Selon la Commission, le poids de l'impôt se porte de plus en plus sur les travailleurs les moins qualifiés et les moins mobiles** : en effet, les travailleurs les plus qualifiés et aux revenus les plus élevés étant les plus mobiles, ils sont les plus prompts à réagir aux différences de traitement fiscal. Nous avons vu que ce phénomène est d'ailleurs plus marqué chez les nouveaux entrants (même si c'est en proportion moins visible car appliqué sur des bas salaires). Ce n'est donc pas en laissant agir la concurrence fiscale que l'Union parviendra à atteindre son objectif d'abaisser la fiscalité sur le travail. C'est pour cette raison que la coordination entre les États membres, déjà mise en place, doit être particulièrement efficace.

## 2. Des États membre attachés à leur souveraineté

*a. Conserver la souveraineté fiscale des États membres : principe du vote à l'unanimité conservé mais assoupli dans certains domaines ; pas d'impôt européen*

Les récents événements, comme les rejets français et néerlandais à la Constitution européenne, nous montrent que **le chemin vers plus d'intégration au niveau européen est encore long. Les États membres, qui ont déjà abandonné leur politique monétaire, ne sont pas prêts à abandonner leurs prérogatives fiscales même si celles-ci sont parfois limitées**, comme nous l'avons déjà évoqué, par entre autre le pacte de stabilité et la concurrence fiscale. Chaque société doit pouvoir choisir la structure et les niveaux d'imposition qui correspondent à ses besoins économiques et sociaux ainsi qu'aux valeurs culturelles qui lui sont propres. Pourquoi la Suède et l'Espagne devraient-elles harmoniser l'ensemble de leurs régimes fiscaux ? Ce sont des pays qui ont une histoire et des préférences culturelles propres. **Au niveau européen, aucun consensus ne se dessine sur la forme que pourrait ou devrait prendre un système commun. Cela n'empêche bien sûr pas de chercher à coordonner, à donner plus de cohérence, aux systèmes fiscaux européens.**

Pour cette raison, **le vote à l'unanimité au Conseil doit donc rester la règle même s'il faudrait de manière indispensable introduire un mécanisme de majorité qualifiée pour certains sujets majeurs en relation avec le fonctionnement du marché commun**, qui sont d'ailleurs ceux qui avaient été proposés par la Commission lors de la préparation du texte de la Constitution européenne : sur la fiscalité indirecte pour des mesures dont le but est de simplifier et de moderniser les législations, sur la levée des obstacles fiscaux pour assurer un bon fonctionnement du marché commun et enfin sur la coopération administrative pour mieux coordonner les actions de lutte contre la fraude.

**Les Européens ne veulent pas que l'on introduise un impôt européen** : ils souffrent déjà de la pression fiscale importante en Europe et redoutent une hausse supplémentaire de la fiscalité. Le financement du budget européen par la ressource PNB semble donc la meilleure solution car il permet à chaque État membre de financer le budget européen en stricte proportionnalité avec son PIB, c'est-à-dire de sa richesse.

Mais au-delà du financement du budget européen, **les politiques fiscales nationales peuvent intégrer des objectifs de dimension européenne. En effet, il existe des domaines, comme par exemple l'environnement, qui dépassent le cadre national**. Sur ce sujet bien précis, mais également par exemple sur le projet de taxes sur les billets d'avion pour l'aide au développement, il est tout à fait envisageable de coordonner nos actions pour établir des règles communes permettant de véritables avancées vers la poursuite de nos objectifs communs. Mais, avant toute chose, il est bien entendu nécessaire de prendre en compte l'impact économique de ces mesures et d'observer de quelle manière nous pourrions créer

un consensus sur ces sujets à plus grande échelle pour que de telles mesures puissent être étendues au niveau mondial.

*b. Assurer des moyens suffisants aux États membres*

Les défis auxquels devront faire face les États membres dans les années qui viennent sont importants : **les besoins de financement vont se multiplier avec entre autres le vieillissement de la population**. La tendance à **l'augmentation des besoins sociaux** semble structurelle, les États membres devront donc pour la plupart réfléchir à leur mode de redistribution.

Comment s'assurer que les États membres auront toujours les moyens d'assurer leurs prérogatives et leur souveraineté? Certains proposent de fixer des taux planchers suffisamment élevés, sur par exemple l'impôt sur les sociétés au niveau européen, ce raisonnement est de courte vue. Il faut créer les conditions pour que se développe la prospérité et non handicaper dans tout l'espace européen le dynamisme économique. **C'est en partie parce que l'Europe sera dotée d'un ensemble de systèmes fiscaux attractifs et économiquement efficaces que les États membres verront leurs richesses croître et donc également leurs recettes fiscales.**

En outre, il ne faut pas oublier le pouvoir des régimes démocratiques à décider des politiques mises en œuvre : si les populations souhaitent plus de services publics, tout en acceptant une pression fiscale plus importante, en étant conscientes des répercussions, alors il existera un candidat pour porter ces idées et les mettre en œuvre.

Par ailleurs, une des vertus de la concurrence fiscale est d'**inciter la sphère publique des États membres à faire plus avec moins de moyens**, à gagner en efficacité : le rapport entre impôt payé et efficacité de la dépense publique sera maximum. En France, nous vivons en ce moment une révolution budgétaire avec l'entrée en vigueur de la LOLF. Pour la première fois on va d'abord parler « objectifs et résultat » avant de parler de « moyens ». Cet exemple de changement de mentalité d'« État Léviathan » à « État performant » doit s'opérer dans l'ensemble de l'espace européen.

Enfin, les États membres peuvent agir pour réduire les besoins de financement liés au vieillissement de la population. Pour cela, ils doivent décider ensemble d'inverser la tendance en mettant en place de véritables **politiques familiales à travers des dispositions fiscales.**

## IV – LES SOLUTIONS : PROPOSITIONS

---

Avant toute chose, comme nous l'avons évoqué, si le principe de l'unanimité au Conseil pour les sujets d'ordre fiscal doit demeurer, il est indispensable de passer à la majorité qualifiée en ce qui concerne le fonctionnement du marché intérieur, les décisions concernant des mesures de simplification et d'harmonisation des assiettes d'imposition, et celles concernant la lutte contre la fraude, pour être en mesure d'agir maintenant, et ne pas perdre quinze ans supplémentaires.

### A. Une concurrence fiscale saine et maîtrisée

#### 1. Laisser agir la concurrence fiscale

##### *a. Pour baisser la pression fiscale en Europe au profit des Européens*

La part moyenne des prélèvements fiscaux dans le PIB n'a fait qu'augmenter depuis 50 ans. Entre 1965 et 2000, les taux globaux de prélèvements obligatoires sont passés de 25,1 à 28% dans la zone Canada, Mexique, États-Unis; de 21,6% à 30% pour la Nouvelle-Zélande, l'Australie, le Japon et la Corée du sud; et enfin de 26,5% à 39,9% dans les pays européens de l'OCDE. **La concurrence fiscale permet d'exercer une pression générale à la baisse sur les systèmes de prélèvements obligatoires des États membres.**

On pourrait en plus envisager au niveau européen, une mesure introduisant un seuil d'imposition maximum : un contribuable ne pourrait pas être imposé à plus de 60% de ses revenus. Cette mesure est planifiée dans le cadre de la réforme de l'impôt sur le revenu en France et existe déjà dans d'autres pays européens. Ce serait là un signe fort de la volonté européenne de rejeter toute dérive confiscatoire.

##### *b. Pour donner une impulsion à des réformes fiscales dans l'ensemble des pays européens : rationalisation, simplification, justice*

Les réformes fiscales ont déjà eu lieu dans beaucoup de pays européens et certaines sont en cours de réalisation. Elles s'inscrivent dans une perspective d'adaptation à la nouvelle donne internationale. Elles consistent, en général, à **baisser les impôts sur les entreprises et sur les hauts revenus**, parfois victimes d'une imposition psychologiquement insupportable.

Pour certains d'États membres, la concurrence fiscale constitue un électrochoc salutaire. Elle leur permet de faire face au nouveau contexte économique mondial dans lequel l'Europe n'est pas seule. **En rééquilibrant les prélèvements obligatoires dans un sens favorable à la croissance et à l'emploi, chaque État membre participera à la prospérité de l'espace européen.**

Ces réformes sont souvent entreprises dans un souci de simplification des régimes fiscaux ce qui constitue un atout supplémentaire important pour l'attractivité de l'espace européen.

##### *c. Pour inciter les États à une meilleure gestion de la dépense publique et à agir pour l'attractivité de nos territoires*

**La concurrence permet aux consommateurs de payer leurs produits moins cher**, car ils sont en mesure de sélectionner le meilleur rapport qualité/prix. **De la même manière, la concurrence fiscale incite les États à améliorer sans cesse l'efficacité de la dépense publique au bénéfice du contribuable.** Cette dépense publique peut être plus efficace dans l'offre de biens publics, mais aussi dans le système redistributif.

Le train de vie de certaines sphères publiques européennes va devoir se réduire pour consacrer plus de fonds à des politiques qui profitent véritablement aux citoyens. Les États deviendront de plus en plus responsables.

## 2. Une concurrence fiscale s'exerçant en toute transparence dans un marché commun efficace

### a. Lever des obstacles fiscaux pour assurer un bon fonctionnement du marché commun

La levée des entraves fiscales, obstacles aux échanges transfrontaliers, constitue une condition essentielle pour le bon fonctionnement du Marché unique européen. Par conséquent, elle doit être une préoccupation constante pour les institutions européennes.

**L'action de la Commission doit se poursuivre dans trois domaines : celui de la suppression des doubles impositions, celui des discriminations fiscales, et la baisse des coûts administratifs excessifs.**

La Commission a engagé en 2001 un programme d'initiatives communautaires visant à « supprimer les problèmes d'ordre fiscal auxquels sont confrontées les entreprises opérant dans le marché intérieur ». Ce programme a donné lieu à l'adoption d'une directive et d'un code de conduite pour éviter les **phénomènes de double imposition** :

– Une directive a été adoptée en décembre 2003 pour, d'une part, **étendre l'application du régime « mère – fille »** à davantage d'entités susceptibles d'exercer des activités transfrontalières et, d'autre part, pour abaisser le seuil minimal de participation marquant l'appartenance à un groupe de 25 % à 10 %. Ainsi, un plus large éventail d'impôts et de transactions évite la double imposition.

– À la suite d'un forum sur les prix de transfert, la Commission européenne a proposé en avril 2004 l'adoption d'un **code de conduite visant à éliminer la double imposition** au sein des groupes d'entreprises. Si une administration fiscale d'un État membre ajuste un prix de transfert unilatéralement, le Code permettrait de garantir une application plus efficace et plus uniforme par les États de la convention d'arbitrage de 1990.

Ces dispositions vont dans la bonne direction, mais **il faudrait, pour que le « code » puisse s'exercer, que la convention d'arbitrage rentre en vigueur** : l'ensemble des États membres doit la ratifier d'urgence.

Pour que le Marché unique se comporte comme un marché intérieur, la possibilité d'une **compensation transfrontalière des pertes des entreprises** est envisagée depuis longtemps. Une proposition de directive a déjà été rejetée à ce sujet. Pourtant, il est fréquent que des groupes soient imposés sur les profits réalisés dans un pays du marché intérieur, sans pouvoir prendre en compte parallèlement les pertes subies dans un autre pays. La France s'oppose traditionnellement à l'idée d'une compensation transfrontalière des pertes. Est-ce la meilleure voie pour favoriser l'attraction globale de l'espace européen en améliorant l'environnement fiscal du marché intérieur ?

L'ensemble de ces propositions va dans la bonne direction. Elles répondent aux aspirations des entreprises, suppriment un peu plus les entraves fiscales au sein de l'Union, et constituent donc les éléments en faveur de la croissance et du dynamisme économique. On peut noter que seule la volonté politique manque pour faire avancer ces réformes qui, pas à pas, améliorent la fluidité du Marché unique.

### b. Harmoniser les assiettes fiscales de l'impôt sur les sociétés

**Pour assurer plus de transparence, les taux apparents en Europe doivent correspondre de plus en plus aux taux « effectifs »** ; ceci afin de permettre que la concurrence fiscale puisse s'effectuer dans des conditions loyales. Dans cette perspective, il est indispensable d'**avancer sur la voie de l'harmonisation des bases fiscales des entreprises**. Après l'introduction de nouvelles normes comptables, il serait maintenant logique d'établir des **règles communes de détermination des résultats fiscaux**. Pour les entreprises, et en particulier les 7000 entreprises cotées qui ont dû s'adapter aux nouvelles normes comptables IFRS, cette mesure réduirait considérablement les coûts de mise en conformité.

Elle permettrait également d'avoir une vision plus transparente de la pression fiscale supportée dans chaque État membre. Le challenge est énorme, mais si l'harmonisation des règles comptables a été réalisée, alors tous les espoirs sont permis.

On pourrait proposer une **démarche en trois étapes : tout d'abord, l'imposition selon l'État de résidence pour les PME; ensuite, la création d'une base consolidée au niveau européen; et enfin, la définition d'un code commun de l'impôt sur les sociétés.**

La Commission travaille depuis 2001 à la mise en place d'une base fiscale européenne pour les entreprises présentes dans plusieurs États membres. L'objectif est qu'une entreprise n'ait qu'un seul résultat fiscal, une « base fiscale consolidée », pour l'ensemble de ses activités en Europe. L'assiette fiscale serait ensuite répartie entre les États membres selon une clef de répartition à définir, fondée sur le chiffre d'affaires, la masse salariale ou les immobilisations. Depuis novembre 2004, un groupe de travail d'experts issus des 25 États membres et des services de la Commission se réunira régulièrement pendant trois ans pour définir une assiette fiscale européenne. Malheureusement, cette démarche ne présage pas de l'entrée en vigueur du fruit du groupe de travail. Notre recommandation de passage à la majorité qualifiée sur ce sujet sera peut-être indispensable pour qu'aboutisse ce projet.

Parmi les modalités envisagées par la Commission, **le principe de « l'imposition selon les règles de l'État de résidence » pour petites et moyennes entreprises** semble une idée intéressante. En effet, les petites et moyennes entreprises profitent généralement moins du marché commun et sont exposées à des coûts de mise en conformité et des risques plus importants que les grandes entreprises. Par cette mesure, elles pourraient être incitées à mener des activités à travers l'ensemble de l'Union sans subir des coûts de mise en conformité, et en pouvant **compenser leurs pertes et bénéfices transfrontaliers au sein de l'Union**. Les PME auraient ainsi la possibilité de calculer leurs bases imposables, correspondant à l'ensemble de leurs activités menées à l'échelle communautaire, conformément aux systèmes fiscaux de l'État membre de leur résidence. Il ne faut pas oublier que les PME sont des acteurs qui contribuent majoritairement à la croissance et à la création d'emploi dans l'espace européen.

Si cette mesure a l'avantage de pouvoir être appliquée très rapidement, elle ne tend en aucun cas vers notre objectif d'harmonisation des bases fiscales des entreprises. De plus, elle comporte un risque important concernant les délocalisations artificielles des sièges sociaux. Pour ces raisons, elle devrait donc être introduite, exclusivement pour les PME, et de manière transitoire, jusqu'à l'introduction d'une base commune consolidée.

En effet, la **possibilité d'une « imposition sur une base commune consolidée »** peut constituer une étape transitoire vers une harmonisation des règles d'imposition des entreprises présentes en Europe. Les groupes de sociétés auraient alors la possibilité de calculer la base imposable, conformément à un nouveau **code commun de l'impôt des sociétés**.

Cette harmonisation passerait par l'introduction de définitions communes de notions fiscales fondamentales (revenu imposable, amortissements, provisions et pertes) applicables à toutes les entreprises. La fixation des taux resterait, bien entendu, la prérogative des États membres.

### 3. Une concurrence fiscale dont les excès sont maîtrisés

#### *a. Lutter contre la concurrence fiscale dommageable : un code de bonne conduite réformé*

**Un code de bonne conduite rénové doit s'appliquer de manière obligatoire aux États membres**, une fois que l'harmonisation des pratiques et des bases d'assiette fiscale sera réalisée. Par ailleurs, ce nouveau code de bonne conduite devrait prendre en compte deux éléments : tout d'abord, le niveau général de la fiscalité du pays concerné par rapport au niveau de l'Union européenne; ensuite, tenir compte d'une véritable stratégie fiscale pour rendre l'espace européen toujours plus attractif.

Par ailleurs, les critères d'identification des mesures fiscalement dommageables devraient être diversifiés. Tout d'abord, un des grands défauts du code de bonne conduite est qu'il ne prend pas en compte le niveau d'imposition de la mesure incriminée par rapport à la fiscalité moyenne de l'Union européenne, mais uniquement par rapport au niveau fiscal de l'État membre. Que dire alors lorsqu'il est demandé à la France de supprimer son régime préférentiel de quartiers généraux, alors que l'Irlande taxe à 12.5% les bénéfices des sociétés? Pour des pays comme l'Irlande et l'Estonie, c'est l'ensemble de



leurs systèmes fiscaux qui pourrait être considéré comme dommageable.

Si, à l'heure actuelle, le code de bonne conduite utilise un critère de comparaison par rapport au niveau exclusivement national, c'est pour repérer les cas de « passager clandestin ». Pourtant, il est temps de considérer que **l'entreprise n'est pas un passager comme les autres**. Aujourd'hui, l'entreprise, et plus encore la multinationale, perd peu à peu sa « nationalité », elle est contrainte pour survivre d'aller là où elle a le plus de chance de prospérer, de grandir et de faire des bénéfices. Une entreprise qui choisit de s'installer, ou d'installer une partie de son activité en Europe, est une entreprise qui **vient créer de la richesse, de la croissance et des emplois** sur notre territoire. A-t-elle le devoir de financer les indemnités de chômage, les retraites et l'ensemble des biens publics? Sûrement, mais jusqu'à un certain point : si elle doit bien entendu participer au financement des biens publics, il faut accepter que l'entreprise contribue proportionnellement moins que les autres facteurs de l'économie. Sinon, notre « modèle européen » ne survivra pas.

L'objectif serait double : tout d'abord, faire de l'Europe un terreau attractif pour les entreprises en acceptant d'accueillir des passagers semi-clandestins; ensuite, faire en sorte, en contrepartie, que les richesses créées par les entreprises profitent à l'espace européen en développant, par des mesures fiscales incitatives, l'actionnariat européen (en particulier l'actionnariat salarié) et les fonds d'investissements européens.

La remise en cause, même partielle, du critère du passager clandestin comprend des risques, en particulier en ce qui concerne la question du principe de non-affectation de l'impôt. Mais l'Europe doit agir avec pragmatisme pour que se développe la croissance et que se réduise le chômage.

En conséquence, pour son code de bonne conduite, il faut qu'elle accepte de pondérer le critère du passager clandestin avec celui du niveau fiscal moyen européen.

Un troisième critère doit être **la cohérence avec les objectifs poursuivis par l'Union dans le cadre de la stratégie de Lisbonne**. Il n'est pas possible de déclarer vouloir être l'économie de la connaissance la plus compétitive du monde, et demander à la France de revoir son régime concernant les brevets (considérés comme « trop » avantageux). Au contraire, cette mesure devrait être montrée en exemple au niveau européen; **les États membres pourraient choisir à l'unanimité d'organiser une baisse coordonnée de la fiscalité sur les brevets, ou bien de laisser jouer la concurrence fiscale pour aboutir au même résultat**.

Un autre exemple est celui **des régimes préférentiels adoptés par de nombreux pays pour accueillir quartiers généraux et siège sociaux**. Aujourd'hui, les profondes remises en cause de ces régimes recommandées par la Commission n'ont pas eu lieu : par exemple, en France, les modifications ont consisté à limiter l'avantage octroyé dans le temps, tout en donnant la possibilité de renouveler le dispositif. Si l'on supprime ces régimes spécifiques à travers les États membres, c'est l'ensemble de l'Union que l'on pénalise car les quartiers généraux et sièges sociaux vont aller chercher ailleurs des cieux fiscaux plus cléments.

Si ces deux critères supplémentaires sont pris en compte, alors le code de bonne conduite pourrait passer de la liste de bonnes intentions à **la mise en place d'un code réduit, juridiquement contraignant et efficace, qui pourrait remporter l'adhésion de l'ensemble des États membres**.

*b. Fixer un taux minimum égal à ceux des pays de la périphérie de l'Union européenne*

En analyse économique, on peut distinguer quatre déterminants de la localisation des entreprises : la taille du marché, le coût des facteurs de production, les politiques d'attractivité et les effets d'agglomération (Mayer et Mucchielli, 1999). Les effets d'agglomération sont mesurés en fonction de la densité d'activité : par exemple, la région Ile-de-France bénéficie d'une forte attraction grâce à son effet « agglomération ».

**Le cœur de l'Union européenne, profitant généralement de ces « forces d'agglomération », peut appliquer une pression fiscale plus importante sur les entreprises que les pays de la périphérie de l'Union, comme par exemple les nouveaux entrants.** Mais l'écart ne doit, bien sûr, pas être supérieur aux bénéfices tirés de cette position favorable par les entreprises. Sinon, la tentation de la délocalisation peut devenir sérieusement envisageable. Si les pays de la périphérie baissent leur fiscalité, les pays du cœur la baisseront à leur tour pour rester en dessous de cet écart limite. Il n'y aura donc pas de bénéfices pour les pays de la périphérie dont les ressources fiscales déclineront.

Une solution proposée par les économistes Baldwin et Krugman paraît en adéquation avec le respect d'une concurrence fiscale saine : **l'introduction d'un taux minimum d'imposition, situé juste en dessous de celui naturellement adopté par les pays de la périphérie, permettrait aux pays du cœur de l'Europe de ne plus craindre une politique agressive des pays de la périphérie sans que ces derniers soient pénalisés.**

Dans leur rapport, Christian Saint-Étienne et Jacques Le Cacheux évaluent de cinq à six points l'écart pour lequel les grands pays prennent un risque limité en matière de délocalisation. Dans ce même rapport, il est estimé que les taux de l'impôt sur les sociétés des pays européens risquent de s'aligner sur les taux moyens d'imposition de l'Estonie et de l'Irlande, autour de 12-13%. Étant donné que la moyenne des taux nominaux d'imposition sur les sociétés des 10 nouveaux entrants s'établit à 19.3%, on pourrait envisager de **fixer ce taux minimum à 16%.**

**Comment faire pour faire accepter ce taux minimum aux nouveaux entrants?** Tout d'abord, il faut **sensibiliser les États membres** des pays de l'Est, à taux inférieur à 16% (Chypre, Lituanie et Estonie), **sur l'impuissance de taux inférieurs à attirer des flux de capitaux, et sur les risques encourus par leurs finances publiques.** Ensuite, utiliser les fonds structurels comme contrepartie à l'introduction de ce taux. L'idée est simple : l'Europe va vous aider à vous doter de biens publics (infrastructure par exemple) que vous auriez dû financer par l'impôt. Cette solidarité doit avoir une contrepartie, qui ne sera pas néfaste pour vous, mais avantageuse pour d'autres États membres.

**Comment faire accepter ce taux minimum à l'Irlande?** L'Irlande pratique un dumping fiscal caractérisé dont tout le monde est conscient. C'est un pays qui baissé sa fiscalité après son entrée dans l'Union européenne : ses intentions étaient donc parfaitement claires. L'Irlande doit progressivement augmenter son taux d'imposition à 16% et comprendre que ce taux ne l'empêchera pas de rester un territoire fiscalement très attractif.

## **B. Des mesures pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales**

Un rapport du Conseil de juin 2000 sur la fraude fiscale a fait remarquer que les directives et règlements communautaires en vigueur étaient insuffisants pour combattre la fraude, qui prend notamment la forme d'une **sous-facturation ou d'une surfacturation (prix de transfert) dans le domaine de la fiscalité directe.**

### **1. Augmenter la coopération administrative pour mieux coordonner les actions de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**

Une directive visant à renforcer la coopération en matière de lutte contre la fraude a été adoptée le 26 avril 2004. Elle vise à accélérer le flux d'information sur l'impôt sur le revenu, les sociétés et les plus values, entre les autorités fiscales des États membres. Elle permet la coordination des enquêtes transfrontalières et la prise en charge de certaines procédures par d'autres administrations fiscales d'États membres.

Les recommandations sont ici simples dans un contexte marqué par la multiplication des échanges et l'utilisation de l'informatique : tout d'abord, il faut **poursuivre sur la voie de la coopération administrative pour lutter contre la fraude**. La nouvelle directive concernant la fiscalité directe est un pas supplémentaire vers cet objectif, ainsi que le règlement sur le renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la TVA. Ensuite, **il faut tenter de progresser avec les États adeptes du secret bancaire et étendre à tous les types de revenu la possibilité d'échange d'information à la demande d'une administration fiscale d'un État membre dans le cadre d'une enquête**, comme il est prévu dans le cadre de la directive sur l'épargne.

## 2. Fournir des moyens financiers et humains à la hauteur de la tâche qu'est la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

Il ne faut pas hésiter à mettre les moyens financiers et humains pour accomplir la mission de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Le décalage entre les moyens et l'ampleur de la tâche concernant les contrôles n'est plus à démontrer.

Les pays membres ne doivent pas oublier que le bénéfice d'une lutte contre la fraude leur reviendrait automatiquement. Moins de fraude, moins d'évasion fiscale, c'est plus de recettes pour les budgets publics des États membres.

## 3. Agir sur les prix de transfert

Le problème des prix de transfert englobe une double dimension problématique : celle de la fraude par délocalisation du bénéfice fiscal et celle de la double imposition<sup>13</sup>.

*a. Création d'un observatoire des prix de transfert chargé de surveiller les fraudes dans au moins un tiers des 7000 entreprises cotées en Europe*

La création d'un observatoire des prix de transfert<sup>14</sup> constituerait un signe fort de la mobilisation de l'Union contre la fraude. De manière aléatoire, plusieurs équipes efficaces, mobiles et internationales seraient chargées d'effectuer des contrôles en se fixant l'objectif d'inspecter chaque année un tiers des 7000 entreprises cotées en Europe.

Ainsi, cette mesure emblématique aurait l'avantage d'envoyer un signe fort aux entreprises concernant la délocalisation des bénéfices et serait, en ce sens, complémentaire de l'introduction d'une base fiscale consolidée au niveau européen.

Cet observatoire, financé par le budget européen, mutualiserait les énergies et réduirait les coûts engagés par les différentes administrations fiscales à ce sujet.

*b. Clarifier les règles du jeu pour le bénéfice de tous*

Aujourd'hui, les interprétations faites sur les prix de transfert par les administrations fiscales des États membres sont parfois divergentes.

Il faudrait donc introduire une typologie claire et sans ambiguïté sur les principes applicables en matière de prix de transfert, ainsi que suffisamment précise et exhaustive pour réduire au maximum les possibilités d'interprétation divergentes par les différentes administrations fiscales. Cette typologie respecterait les indications de l'OCDE<sup>15</sup> qui s'appliquent actuellement, mais préciserait l'interprétation européenne.

<sup>13</sup> La double imposition peut se produire lorsqu'un État membre rectifie à la hausse les bénéfices imposables d'une entreprise sur la base de ses opérations transfrontalières sans que l'autre État membre ne réalise l'ajustement à la baisse correspondant.

<sup>14</sup> Une grande partie des échanges mondiaux se compose de transferts de biens et de services au sein des entreprises multinationales. Pour déterminer l'impôt dû à chaque juridiction, il faut appliquer le prix adéquat (prix de pleine concurrence) c'est le prix de transfert.

<sup>15</sup> L'OCDE a établi une liste de principes applicables en matière de prix de transfert. Ces principes permettent aux entreprises d'éviter une double imposition et aident les administrations fiscales à recevoir la part qui leur revient de l'assiette fiscale dans les opérations transfrontalières.



Par ailleurs, les exigences en matière de documentation à fournir pour justifier des prix de transfert devraient être normalisées et simplifiées au niveau européen. Cela permettrait de réduire les frais engagés par les entreprises.

## C. Adopter une stratégie pour rendre le marché commun attractif et créateur d'emplois

### 1. Concernant l'impôt TVA

#### a. Rendre le régime transitoire de la TVA définitif en l'améliorant

Le maintien du régime transitoire TVA permet aux États membres de récolter leurs propres recettes budgétaires TVA. Il incite donc les administrations fiscales à procéder à un recouvrement efficace de cet impôt. La souveraineté des États est conservée puisqu'ils peuvent encore décider du taux de TVA qu'ils souhaitent appliquer, dans la fourchette des taux plancher et plafond fixés par l'Union.

#### **Des améliorations doivent évidemment être recherchées :**

Le problème de lutte contre la fraude doit être pris très au sérieux : les renforcements de la coopération administrative ne vont pas assez loin. Il faudrait rendre automatiques les échanges d'information grâce à la mise en place d'un programme informatique adapté, efficace et surtout plus rapide.

**Les difficultés administratives auxquelles font face les entreprises doivent être réduites :** pour cela, il faudrait simplifier et unifier les obligations auxquelles sont soumises les entreprises. En outre, pour plus de justice et de simplicité, il faudrait, une fois pour toutes, **harmoniser les droits à la déduction.**

#### b. Pérenniser le taux super-réduit de TVA pour les secteurs à forte intensité de main-d'œuvre

Une directive prévoit la possibilité d'appliquer un taux super-réduit de TVA pour les secteurs à forte intensité de main-d'œuvre. C'est dans ce cadre que la France essaye d'obtenir un taux de TVA à 5.5% dans la restauration. Les conditions de cette directive sont les suivantes : les secteurs doivent être locaux, à forte intensité de main-d'œuvre, directement fournis aux consommateurs, non susceptibles de fausser la concurrence et doivent être des services avec une forte élasticité des prix (leur demande doit augmenter de façon significative lorsque leur prix baisse).

**Il est maintenant urgent de trouver un régime définitif pour l'application de ces taux « super-réduits ». Il n'y a pas de raison de les interdire à partir du moment où ces derniers ne créent pas de distorsions dans le Marché unique.**

### 2. Des mesures pour une véritable stratégie fiscale au niveau européen

#### a. Inciter fiscalement les États membres à poursuivre les objectifs de la stratégie de Lisbonne

L'idée est assez simple : nous pourrions utiliser une partie du budget européen pour inciter financièrement les États membres à respecter les objectifs fixés par l'agenda de Lisbonne.

Les décisions devraient être établies à l'unanimité au conseil de chefs d'État et de gouvernement pour respecter la souveraineté des États membres. Par exemple, la baisse d'une tranche d'impôt sur les brevets pourrait être cofinancée par le budget européen dans l'ensemble des pays de l'Union.

*b. Augmenter la prévisibilité de l'évolution des régimes fiscaux*

En accord avec les États membres, les institutions européennes pourraient envisager d'introduire **un mécanisme de garantie pendant 5 ans de la législation fiscale favorable à chaque entreprise et à chaque particulier qui a des activités transfrontalières en Europe**. Les changements des règles fiscales et l'introduction de nouvelles procédures, même si elles sont justifiées, ont un impact très négatif sur l'attractivité du territoire européen, en particulier pour les entreprises et les investisseurs : les entreprises ont besoin de visibilité à moyen terme.

*c. Adopter une politique fiscale douanière cohérente*

Dans le rapport de Jean Arthuis sur « la globalisation de l'économie et les délocalisations d'activité et d'emplois », Guillaume Sarkozy revenait sur le problème de la concurrence chinoise insoutenable pour l'industrie textile française. Il a montré que cette concurrence est due en partie à un **désarmement unilatéral des tarifs douaniers européens et à une sous-évaluation de la monnaie chinoise de 40 à 50 %**. Dans le secteur du textile, les droits de douanes s'établissent en Europe à 7 %, en Inde à 60 %, aux États-Unis entre 15 et 30 % et, en Chine, entre 12 et 15 %.

Si l'Europe ne peut pas agir sur la monnaie chinoise, elle se doit d'adopter une politique douanière qui profite à l'espace européen : les chiffres sur le désarmement unilatéral des tarifs douaniers sont effrayants. Il ne s'agit pas de remettre des droits de douanes importants et de fermer les frontières, mais plutôt d'être loyal : si un pays nous impose sur un produit un certain niveau de douane lorsque nous exportons, pourquoi les produits issus de ce pays seraient moins imposés chez nous ?

Il faut donc introduire plus systématiquement dans la stratégie douanière européenne la notion de réciprocité avec nos partenaires.