

PARLEMENT EUROPEEN



Direction générale des Études

DOCUMENT DE TRAVAIL

Fiscalité en Europe: développements récents

Série Affaires économiques

ECON 131 FR

PARLEMENT EUROPEEN



Direction générale des Études

DOCUMENT DE TRAVAIL

Fiscalité en Europe: développements récents

ALICIA MARTINEZ-SERRANO ET BEN PATTERSON

Série Affaires économiques

ECON 131 FR

03-2003

Cette étude a été demandée par la commission économique et monétaire du Parlement européen dans le cadre du programme annuel de recherche.

Le présent document est publié dans les langues suivantes:
DE, EN (original), FR.

Auteurs: Alicia Martínez-Serrano et Ben Patterson avec Malgorzata Sabik

**Fonctionnaire
Responsable:**

Ben Patterson

Division Affaires économiques, monétaires et budgétaires

Tél.: (352) 43 00-24114

Fax: (352) 43 00-27721

Email: dg4economie@europarl.eu.int

Manuscrit achevé en décembre 2002.

Pour obtenir des copies papier, adressez-vous au:

Service des Publications

Tél.: (352) 43 00-24053/20347

Fax: (352) 43 00-27722

E-mail: dg4publications@europarl.eu.int

Pour des plus amples informations sur les publications de la DG IV:

www.europarl.eu.int/studies

Luxembourg, Parlement européen, 2003

ISBN 92-823-1699-8

Les opinions exprimées dans le présent document de travail sont celles de l'auteur et ne reflètent pas nécessairement la position du Parlement européen.

Reproduction et traduction autorisées, sauf à des fins commerciales, moyennant mention de la source, information préalable de l'éditeur et transmission d'un exemplaire à celui-ci.

© Communautés européennes, 2003

Printed in Luxembourg

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS	7
RÉSUMÉ ET CONCLUSIONS	9
INTRODUCTION	9
IMPOSITION DES SOCIÉTÉS	9
FISCALITÉ DANS LES PAYS CANDIDATS.....	10
IMPOSITION DES REVENUS DE L'ÉPARGNE	12
TAXATION DE L'ÉNERGIE	12
TAXATION DES VÉHICULES	12
TAXATION DES BOISSONS ALCOOLIQUES	13
L'OCDE ET LES PARADIS FISCAUX	13
TAXATION AUX ÉTATS-UNIS	14
INTRODUCTION: LE POINT DE VUE DU PARLEMENT	15
FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS	16
QUELQUES ENJEUX FISCAUX ACTUELS DE L'UNION	17
LES PAYS CANDIDATS ET LA DIMENSION INTERNATIONALE	18
I. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DANS L'UNION EUROPÉENNE.....	19
INTRODUCTION	19
QUELQUES COMMENTAIRES SUR CETTE ÉTUDE	19
<i>Le contexte international</i>	22
DÉBATS DE LA CONFÉRENCE EUROPÉENNE SUR LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES.....	23
DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS DANS LES ÉTATS MEMBRES	28
ALLEMAGNE	28
AUTRICHE	30
BELGIQUE.....	31
DANEMARK.....	31
ESPAGNE.....	32
FINLANDE	32
FRANCE.....	33
GRÈCE	33
IRLANDE.....	33
ITALIE.....	34
LUXEMBOURG.....	34
PAYS-BAS.....	35
PORTUGAL.....	36
ROYAUME-UNI.....	37
SUÈDE	38
II. FISCALITÉ DANS LES PAYS CANDIDATS.....	41
AVANT-PROPOS	41
CONTEXTE HISTORIQUE.....	41
FISCALITÉ	42
IMPÔT PERSONNEL SUR LE REVENU	43
IMPÔTS SUR LES SOCIÉTÉS	48
<i>Structure des taux de l'impôt sur les sociétés</i>	50
<i>Base d'imposition des sociétés</i>	50
<i>Traitement des pertes</i>	51
<i>Régimes d'amortissement autorisés</i>	51
<i>Traitement des stocks</i>	53
IMPOSITION DES PLUS-VALUES	53
RETENUES À LA SOURCE SUR LES DIVIDENDES ET LES INTÉRÊTS	55
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE	57
DROITS D'ACCISES.....	59
CONCLUSIONS	63

III. TAXATION DES REVENUS DE L'ÉPARGNE.....	65
CONTEXTE HISTORIQUE.....	65
LA TROISIÈME PROPOSITION	67
PAYS TIERS ET MESURES "ÉQUIVALENTES"	68
<i>La position de la Suisse</i>	69
<i>La position des États-Unis</i>	69
PROGRÈS DES NÉGOCIATIONS	70
L'ACCORD DU 21 JANVIER.....	72
<i>Problèmes relatifs à la coexistence</i>	73
<i>Territoires associés et dépendants</i>	73
<i>Lien avec le reste du paquet Monti</i>	74
<i>Extension aux personnes morales ?</i>	75
QUELQUES CONSIDÉRATIONS ÉCONOMIQUES.....	75
a) <i>Distorsions des systèmes fiscaux</i>	75
b) <i>Distorsions des marchés</i>	76
IV. D'AUTRES DÉVELOPPEMENTS DANS LE DOMAINE DE L'IMPOSITION	77
TAXATION DE L'ÉNERGIE	77
<i>Contexte historique</i>	77
<i>Les nouvelles propositions de la Commission</i>	79
<i>Impact de la proposition sur l'environnement</i>	80
<i>Effets économiques</i>	81
<i>Impact budgétaire</i>	81
<i>Implications pour les pays candidats</i>	81
<i>Électricité et gaz: les propositions de l'Espagne</i>	82
TAXATION DES VÉHICULES	88
<i>Contexte historique</i>	88
<i>Les nouvelles propositions de la Commission</i>	91
<i>Les transferts transfrontaliers de voitures</i>	93
<i>Propositions de la Commission</i>	94
DROITS D'ACCISES: LA TAXATION DU VIN	96
<i>Contexte historique</i>	96
<i>Le problème de la concurrence</i>	97
<i>Conséquences pour la politique fiscale</i>	98
<i>Le problème transfrontalier</i>	99
V. L'OCDE ET LES PARADIS FISCAUX.....	103
CONTEXTE HISTORIQUE.....	103
DERNIERS DÉVELOPPEMENTS	104
LE MODÈLE DE CONVENTION	105
LES RÉFORMES FISCALES DANS LES TERRITOIRES ASSOCIÉS ET DÉPENDANTS	106
VI. LES ÉTATS-UNIS ET L'IMPOSITION	109
LE SYSTÈME FISCAL AMÉRICAIN	109
<i>Impôt personnel sur le revenu</i>	109
<i>Imposition des sociétés</i>	110
<i>Taxes de vente</i>	111
LES RÉFORMES FISCALES RÉCENTES AUX ÉTATS-UNIS.....	111
LA POLITIQUE FISCALE À LA SUITE DES ATTAQUES TERRORISTES	113
<i>Impôt sur les sociétés</i>	113
<i>Impôt personnel sur le revenu</i>	113
<i>Le Plan fiscal 2003</i>	114
<i>Les sociétés américaines se délocalisent</i>	114
LES DIFFÉRENDS UE/ÉTATS-UNIS	115
<i>Contexte historique</i>	115
<i>La loi sur la compétitivité américaine et la responsabilité financière des sociétés de 2002</i>	116
BIBLIOGRAPHIE	119
PUBLICATIONS DANS LA SÉRIE AFFAIRES ÉCONOMIQUES.....	123

Tableaux et graphiques

TABLEAU N°1.:	TAUX LÉGAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DANS LES ÉTATS MEMBRES DE L'UNION	21
TABLEAU N°2.:	COMPARAISON DES PROPOSITIONS SUR LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES	26
TABLEAU N°3.:	PLAN D'ACTION SUR LA FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS DANS L'UNION EUROPÉENNE	27
TABLEAU N°4.:	ACCORDS DE TRANSITION DES PAYS CANDIDATS.....	44
TABLEAU N°5.:	PAYS CANDIDATS: IMPÔT SUR LE REVENU DU GOUVERNEMENT CENTRAL.....	45
TABLEAU N°6.:	PAYS CANDIDATS: DÉDUCTIONS DE L'IMPÔT PERSONNEL SUR LE REVENU	46
TABLEAU N°7.:	PAYS CANDIDATS: TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	48
GRAPHIQUE N°1.:	PAYS CANDIDATS: TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS	50
TABLEAU N°8.:	PAYS CANDIDATS: TRAITEMENT DES PERTES D'EXPLOITATION.....	51
TABLEAU N°9.:	PAYS CANDIDATS: SYSTÈMES D'AMORTISSEMENT	52
TABLEAU N°10.:	PAYS CANDIDATS: TAUX D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES	54
TABLEAU N°11.:	PAYS CANDIDATS: RETENUE À LA SOURCE SUR LES DIVIDENDES.....	55
TABLEAU N°12.:	PAYS CANDIDATS: RETENUE À LA SOURCE SUR LES INTÉRÊTS	56
TABLEAU N°13.:	PAYS CANDIDATS: TAUX DES TAXES SUR LA VALEUR AJOUTÉE (2002)	58
TABLEAU N°14.:	DROITS D'ACCISES DANS LES PAYS CANDIDATS	60
TABLEAU N°15.:	PAYS CANDIDATS: DROITS D'ACCISES SUR L'ESSENCE ET LE GAZOLE.....	63
TABLEAU N°16.:	RETENUE À LA SOURCE SUR LES REVENUS DES INTÉRÊTS DES RÉSIDENTS.....	66
TABLEAU N°17.:	EXEMPLE DE PROCÉDURES PERMETTANT D'ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION.....	68
TABLEAU N°18.:	IMPOSITION DES REVENUS DE L'ÉPARGNE: SITUATION EN DÉCEMBRE 2002	71
TABLEAU N°19.:	IMPOSITION DES REVENUS DE L'ÉPARGNE: ACCORD DU 21 JANVIER 2003	72
GRAPHIQUE N°2.:	ÉVOLUTIONS DES TAUX D'IMPOSITION DU TRAVAIL ET DU CAPITAL, 1970-99	76
TABLEAU N°20.:	DROITS D'ACCISES SUR LES CARBURANTS, FÉVRIER 2002	78
TABLEAU N°21.:	PROPOSITION DE LA COMMISSION DE 1997 SUR LA TAXATION DE L'ÉNERGIE	78
TABLEAU N°22.:	TAXE SUR L'ÉLECTRICITÉ DANS LES ÉTATS MEMBRES DE L'UE (2002).....	83
TABLEAU N°23.:	TAXE SUR LE GAZ DANS LES ÉTATS MEMBRES DE L'UE (2002)	86
GRAPHIQUE N°3.:	PRINCIPALES TAXES SUR LES VOITURES DANS L'UNION EUROPÉENNE.....	92
TABLEAU N°25.:	RECOMMANDATIONS POLITIQUES DANS LE DOMAINE DE LA TAXATION DES VOITURES	95
TABLEAU N°26.:	TAUX DES ACCISES SUR LE VIN (2002).....	101
TABLEAU N°27.:	JURIDICTIONS RÉPONDANT AUX CRITÈRES DES "PARADIS FISCAUX" FIXÉS PAR L'OCDE EN 2000	103
TABLEAU N°28.:	TAUX D'IMPOSITION PERSONNELLE SUR LE REVENU AUX ÉTATS-UNIS (2002)	109
TABLEAU N°29.:	TAUX D'IMPOSITION PERSONNELLE SUR LE REVENU AUX ÉTATS-UNIS (2002)	109
TABLEAU N°30.:	TAUX D'IMPOSITION SUR LES VENTES AUX ÉTATS-UNIS	111
TABLEAU N°31.:	CALENDRIER DES RÉDUCTIONS DES TAUX D'IMPOSITION SUR LES REVENUS	112
	AUX ÉTATS-UNIS.....	112
TABLEAU N°32.:	AUGMENTATION DU CRÉDIT D'IMPÔT PAR ENFANT	112
TABLEAU N°33.:	LÉGISLATION FISCALE AMÉRICAINE - CALENDRIER DU DIFFÉREND UE/USA.....	116

* * *

Avant-propos

La présente étude met à jour trois précédents documents de la série Affaires économiques, à savoir:

- Concurrence fiscale dans l'Union européenne (*ECON 105, octobre 1998*);
- Coordination fiscale dans l'Union européenne (*ECON 125, janvier 2001*);
- Coordination fiscale dans l'UE: dernière position (*ECON 128, mars 2002*).

Tous ces documents ont été publiés par le Parlement européen en anglais, français et allemand.

En règle générale, le présent texte n'aborde pas une nouvelle fois les matières couvertes par les publications précédentes, mais analyse les développements récents dans un certain nombre de domaines traités: la fiscalité des sociétés, la taxation de l'énergie, les négociations continues sur la fiscalité des intérêts, la taxation des véhicules, les nouvelles propositions éventuelles sur la taxation du vin et la lutte de l'OCDE contre les paradis fiscaux.

De plus, deux nouvelles sections présentent:

- a) Une analyse détaillée des principaux régimes fiscaux dans les treize pays candidats et un examen des effets possibles de l'élargissement sur la fiscalité dans l'UE elle-même;
- b) Un aperçu des récentes réformes fiscales aux États-Unis et des conflits UE/USA en matière de fiscalité.



Résumé et conclusions

Introduction

Le Parlement européen a donné son avis sur la future politique fiscale de l'UE dans une résolution adoptée en mars 2002. Selon le rapport, un certain degré de concurrence fiscale est acceptable s'il *ne s'oppose pas à l'établissement du marché intérieur* et n'entraîne aucun "nivellement par le bas" notable. De plus, le Parlement a accepté que les taux d'imposition devraient en règle générale rester de la compétence exclusive des États membres.

Le rapport a toutefois aussi mis en évidence plusieurs domaines pour lesquels l'action est nécessaire au niveau de l'UE:

- La suppression des entraves fiscales aux activités transfrontalières des entreprises européennes;
- Les règles destinées à prévenir tout "comportement abusif" dans le contexte de la concurrence fiscale;
- Les progrès enregistrés dans la réalisation promise d'un système de TVA "définitif", basé sur le principe de l'origine;
- Un système convenu de taxation de l'énergie sur le principe du "pollueur payeur";
- Une action en vue d'harmoniser le nombre considérable d'accords fiscaux bilatéraux.

Imposition des sociétés

Le rapport a également commenté la récente communication sur la fiscalité des entreprises, dans laquelle la Commission proposait plusieurs approches en vue de mettre en place une base fiscale renforcée pour les activités des sociétés à l'échelle de l'UE:

- Imposition selon les règles de l'État de résidence (Home State Taxation ou HST);
- Imposition sur une base consolidée commune (Common consolidated Tax Base ou CCTB);
- Impôt européen sur le revenu des sociétés;
- Assiette unique obligatoire et harmonisée de l'impôt;

En vue de discuter ces propositions, la Commission a organisé une conférence à Bruxelles le 29 avril 2002. Il a été convenu à cette occasion que les sociétés actives dans plusieurs pays devraient être imposées sur des bases consolidées communes. Pour les petites et moyennes entreprises (PME), le système préféré était celui de l'imposition selon les règles de l'État de résidence; pour les grandes entreprises, le système CCTB. La Commission a annoncé qu'elle travaillait sur un projet pilote couvrant les PME et les entreprises constituées selon le statut de société européenne (*Societas Europaeae*). Le projet pourrait être tout d'abord mis en œuvre dans un nombre limité d'États membres favorables aux propositions.

La Commission est parvenue dans son étude à une conclusion embarrassante. En effet, en l'absence de variation des taux d'imposition nominaux généraux, une base fiscale commune aurait tendance à *augmenter* plutôt qu'à réduire la dispersion des taux d'imposition réels. Les taux nominaux sont les facteurs fiscaux déterminants pour la compétitivité, les incitations à la localisation et les décisions de financement. Toutefois, peu de conférenciers ont soutenu les propositions en faveur de l'harmonisation des taux ou d'un taux d'imposition minimum.

L'étude réalisée par la Commission reposait cependant sur des données de 1999. Depuis lors, la plupart des États membres ont entrepris d'importantes réformes fiscales. La plupart ont réduit les taux obligatoires d'imposition des sociétés tout en élargissant leur assiette fiscale, principalement par le biais d'abattements pour amortissement moins généreux. Les taux

d'imposition des sociétés se sont donc rapprochés ces dernières années. Le taux moyen européen d'imposition des sociétés a chuté de 32,42 % en 1999 à 29,32 % en 2002. La dispersion des taux a diminué de plus de 10 %.

Deux observations préliminaires sont néanmoins nécessaires:

- La manière avec laquelle les systèmes fiscaux des sociétés vont évoluer à l'avenir peut dépendre en majeure partie des développements à l'échelon international. La capacité des multinationales en particulier à transférer les profits vers les juridictions fiscales les plus avantageuses plaide en faveur d'un accord général sur le plan de la répartition.
- La direction prise par les réformes fiscales récentes – la réduction des taux nominaux combinée à un élargissement de l'assiette fiscale – n'est pas nécessairement optimale sur le plan économique. De solides arguments appuient un système défiscalisant la formation de nouveaux capitaux.

Fiscalité dans les pays candidats

Au cours des dernières années, la plupart des pays candidats ont entrepris d'importantes réformes fiscales en vue de se conformer aux principaux critères d'adhésion à l'UE. Toutefois, ces pays ne se sont pas encore totalement alignés sur l'*acquis* pour un certain nombre de points techniques spécifiques. La majorité des pays ont demandé des mesures de transition.

Il existe à l'heure actuelle de grandes différences entre les États membres de l'UE et les pays candidats pour chaque élément spécifique de leurs systèmes fiscaux, surtout sur les plans de l'impôt personnel sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés.

L'impôt personnel sur le revenu est appliqué au niveau du gouvernement central dans la plupart des pays candidats. Dans certains cas, ces impôts sont complétés par un ou plusieurs impôts locaux bien que, dans la majorité des pays, les impôts personnels sur le revenu aux niveaux inférieurs de gouvernement soient soit inexistantes, soit relativement peu significatifs en terme de recettes. Bien que les taux de l'impôt personnel sur le revenu au niveau du gouvernement central soient progressifs dans la plupart des pays candidats, l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie appliquent un taux fixe. Le nombre maximum de tranches fiscales s'élève à 6 et la moyenne est de 3 environ. Le taux de la première tranche d'impôt est le plus élevé en Lituanie (33 %) et le moins élevé en Slovaquie (10 %). Le taux minimal moyen s'élève à 19,5 %. Les taux marginaux maximaux de l'impôt personnel sur le revenu perçu par le gouvernement central sont compris entre 25 % en Lettonie et 50 % en Slovaquie. Le taux moyen maximal s'élève à 36,7 %. La plupart des pays candidats appliquent les abattements fiscaux; les crédits d'impôt sont uniquement appliqués en Hongrie et en Turquie. La Pologne accorde ces deux types d'allègements fiscaux. Les abattements pour les coûts réels de certaines dépenses professionnelles constituent l'allègement fiscal le plus courant.

Les nombreuses différences existant entre les pays candidats et les États membres de l'UE au niveau de l'impôt personnel sur le revenu sont toutefois peu susceptibles d'être à l'origine de distorsions de concurrence sur le marché du travail ou dans le choix du lieu de travail, sauf pour les travailleurs frontaliers.

Dans le domaine de *l'impôt sur les sociétés*, les taux appliqués dans les pays candidats sont plus faibles que ceux appliqués par les États membres de l'UE. Dans l'UE, le taux moyen d'imposition des entreprises atteint 29,3 %. Dans les treize pays candidats, ce taux plafonne à 25,5 % seulement, c'est-à-dire près de quatre pour cent de moins. Chypre procède actuellement à une réforme fiscale qui entrera en vigueur en janvier 2003 et qui réduira le

taux d'imposition de 25 % à 10 %. Par conséquent, le taux moyen de l'impôt sur les sociétés dans les pays candidats sera encore moins élevé (24,4 %).

Il existe des écarts importants entre les États membres de l'UE et les pays candidats pour chaque élément spécifique de l'assiette fiscale des sociétés.

L'un des éléments majeurs de l'assiette fiscale est *l'abattement pour amortissement*. Si la plupart des pays de l'UE appliquent la méthode de l'amortissement linéaire pour les bâtiments et ont le choix de la méthode de l'amortissement (linéaire ou dégressif) pour les machines, la plupart des pays candidats autorisent uniquement l'amortissement linéaire pour les machines et les bâtiments et appliquent dans certains cas seulement (Pologne, Lettonie, Malte par exemple) la méthode de l'amortissement dégressif. Les taux d'amortissement présentent également d'importantes variations.

Certains États membres de l'UE permettent aux sociétés de reporter le montant des *pertes d'exploitation* sur les exercices ultérieurs pendant une période limitée seulement (comprise entre 5 et 10 ans). Dans la plupart des pays, ce report n'est toutefois pas limité dans le temps. Certains pays permettent le report des pertes d'exploitation sur les exercices antérieurs (la majorité d'entre eux imposent toutefois certaines restrictions). Les pays candidats permettent dans la plupart des cas le report sur les exercices ultérieurs pendant une période de 5 ans maximum, seul Malte accorde le report illimité. Aucun pays candidat ne permet le report des pertes d'exploitation sur les exercices antérieurs.

Il existe également quelques différences au niveau du *traitement des stocks*, bien qu'un grand nombre de pays candidats n'aient aucune règle spécifique en la matière et appliquent habituellement des principes comptables généralement acceptés. La principale différence avec les États membres de l'UE est que la plupart autorisent la méthode LIFO (last input, first output). Dans les pays candidats, celle-ci est appliquée uniquement en Slovaquie.

Ces différences significatives entre les États membres et les pays candidats dans le domaine de l'impôt sur les sociétés pourraient créer des problèmes supplémentaires dans le cadre du processus de coordination fiscale. En particulier:

- La nouvelle stratégie de la Commission relative à l'assiette fiscale des sociétés sera probablement plus difficile à mettre en œuvre;
- Une pression à la baisse renouvelée sera exercée sur les taux d'imposition.

En ce qui concerne la *taxe sur la valeur ajoutée*, la majorité de pays candidats appliquent un régime similaire à ceux en vigueur dans l'UE – le taux de TVA moyen standard dans les treize pays candidats est de 19,1 %, c'est-à-dire 0,2 points seulement sous la moyenne communautaire. Le taux standard de TVA dans tous les pays candidat sauf un est également supérieur au taux minimum obligatoire dans l'UE (15 %). Seul Chypre affiche un taux standard inférieur, mais celui-ci passera à 15 % en 2003. Le plus haut taux de TVA standard s'élève à 25 % (Hongrie). La plupart des pays appliquent un ou deux taux réduits, compris entre 12 % en Hongrie et 1 % en Turquie sur certains produits, ou encore 3 % en Pologne. Seule la Turquie applique un taux plus élevé pour les produits de luxe.

Dans le domaine des *accises*, les problèmes majeurs porteront sur les taxes sur le tabac, pour lesquelles les taux sont généralement moindres que les taux actuels de l'UE. Des expériences communautaires récentes mettent par ailleurs en évidence une forte résistance à l'harmonisation des taux, mais également un sérieux problème de contrebande des pays à faible fiscalité vers les pays à fiscalité élevée.

Une conséquence générale de l'élargissement sera *la difficulté accrue de légiférer dans le domaine fiscal*, puisque l'unanimité est généralement requise au Conseil. Par conséquent:

- Le traité devrait être modifié afin de permettre l'utilisation du vote à la majorité pondérée dans certains domaines fiscaux, comme le suggère le Parlement européen (dans le domaine de l'assistance mutuelle des autorités fiscales par exemple), ou;
- Les États membres devraient utiliser plus largement la "coopération renforcée", qui permet à un groupe d'États membres d'appliquer une politique à laquelle s'oppose une minorité de blocage.

Imposition des revenus de l'épargne

Suite à l'accord intergouvernemental signé en juin 2000 à Santa Maria de Feira, une proposition relative à l'imposition des revenus de l'épargne a été publiée en 2001. Cette proposition révisée par la Commission repose sur un système d'échange d'informations. Son adoption finale est toutefois conditionnelle à l'introduction de "mesures équivalentes" par un certain nombre de pays extracommunautaires, notamment la Suisse et les États-Unis. Dans les deux cas, les négociations se sont heurtées à des difficultés.

La Suisse est disposée à introduire une retenue à la source et à fournir des informations à la demande en cas de fraude fiscale mais n'acceptera pas l'échange automatique d'informations, car elle considère que ses lois sur le secret bancaire "ne sont pas négociables".

Les États-Unis se sont montrés récemment peu enclins à accepter un échange automatique d'informations. Pendant ce temps, au sein de l'UE elle-même, la possibilité de retourner au premier modèle de "coexistence" (échange d'informations ou retenue à la source) a également été soulevée.

Taxation de l'énergie

En 1997, la Commission a proposé d'étendre le système existant des accises sur les huiles minérales en l'appliquant à tous les produits énergétiques. Malgré d'intenses discussions, la proposition n'a abouti sur aucun accord.

La Commission a aujourd'hui formulé une nouvelle proposition relative à l'imposition du gazole utilisé comme carburant. Cette proposition élèverait immédiatement le taux d'accises minimum et introduirait graduellement d'ici 2010 un taux harmonisé – estimé à 410 euros pour 1.000 litres. Ces mesures mettraient un terme à la distorsion du marché des transports provoquée par la grande disparité actuelle des taux. L'environnement tirerait également profit de telles mesures, qui incitent à réduire la consommation de carburant et mettent fin aux trajets transnationaux liés aux écarts de fiscalité.

Le Royaume-Uni serait invité à réduire le taux de ses accises; les autres États membres à l'augmenter.

Taxation des véhicules

Les véhicules sont actuellement taxés de plusieurs manières différentes:

- Taxes à l'achat et à l'immatriculation du véhicule;
- Taxes sur la possession ou la propriété du véhicule (la *vignette* par exemple);
- Taxes sur l'utilisation du véhicule (taxes sur les carburants, péages, redevance pour l'utilisation des routes, etc.)

La diversité des systèmes nationaux traduit l'absence de véritable marché unique des véhicules à moteur, qu'ils soient neufs ou de seconde main.

En septembre 2002, la Commission a publié à ce propos une stratégie exhaustive pour la taxation des voitures particulières. Celle-ci impliquerait:

- La suppression progressive des taxes d'immatriculation;
- L'introduction en parallèle d'un système de remboursement de la taxe d'immatriculation pour les voitures déplacées de manière permanente d'un État membre vers un autre;
- Le passage à des taxes pesant sur l'utilisation des véhicules, liées aux émissions de CO₂.

Taxation des boissons alcooliques

L'article 93 du Traité instituant la Communauté européenne impose des mesures d'harmonisation des accises *dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur*. Malgré quelques tentatives de la Commission, aucune convention n'a été signée sur la taxation des boissons alcooliques depuis "l'Accord de Luxembourg" de 1992 sur les taux minimum. Le taux applicable au vin avait alors été fixé à 0 %.

Les disparités existant entre les taux des États membres sont cependant la cause d'importants mouvements transfrontaliers de produits, tant légaux (pour la consommation personnelle) qu'illégaux (pour la revente). Les niveaux de taxation varient également en fonction des produits. Deux questions se sont donc posées:

- Les taux d'accises sur les boissons alcooliques devraient-ils être rapprochés de manière générale dans les différents États membres ?
- Les taux appliqués aux différents produits devraient-ils être rapprochés pour la bonne raison que toutes les boissons alcooliques sont dans une certaine mesure des produits concurrents ?

Un rapport consacré à la concurrence entre les boissons alcooliques a été publié par la Commission en février 2001. Ce rapport a montré que cette concurrence était en fait assez faible, mais que les taux minimum fixés en 1992 devaient être actualisés. Toutefois, la Commission n'a pas pu à ce jour parvenir à un accord sur une nouvelle proposition – l'introduction d'un taux minimum positif pour le vin composant la principale pomme de discorde.

L'OCDE et les paradis fiscaux

En 2000, le forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables a identifié 47 paradis fiscaux possibles en dehors des États membres de l'OCDE eux-mêmes. Ces paradis fiscaux ont reçu un ultimatum pour le 28 février 2002, les enjoignant à coopérer avec l'OCDE.

En avril 2002, l'OCDE a publié sa liste noire actualisée des "Paradis fiscaux non coopératifs". Seuls 7 pays et territoires y figuraient: Andorre, le Liechtenstein, le Libéria, Monaco, les Îles Marshall, Nauru et Vanuatu. Deux États membres de l'OCDE, le Luxembourg et la Suisse, se sont régulièrement abstenus aux actions de l'OCDE.

Les territoires hors OCDE ont à présent jusque fin 2005 pour mettre un terme aux pratiques identifiées comme dommageables. Un accord fiscal modèle a été élaboré, qui fournit des instruments bilatéraux et multilatéraux. Il a également été clairement souligné que cette liste noire présente un caractère "dynamique", c'est-à-dire que les juridictions qui ne respectent pas leurs engagements réintégreront la liste et que des sanctions peuvent être prises à leur encontre.

Entre-temps, des réformes fiscales majeures ont également été entreprises dans des territoires associés ou dépendants d'États membres de l'UE, notamment les Antilles néerlandaises, l'Île de Man et Gibraltar.

Taxation aux États-Unis

En 2001, le gouvernement américain a commencé à procéder à des réformes fiscales majeures. La loi intitulée "Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act" de 2001 prévoyait des baisses fiscales considérables, les plus importantes depuis 1981. Après les attaques terroristes du 11 septembre 2001, le gouvernement américain a également proposé de nouvelles mesures destinées à relancer l'économie par des incitations fiscales. En décembre 2001, la Chambre des représentants a voté la loi "Economic Security and Worker Assistance Act" de 2001, qui reprenait la plupart des mesures en question.

Plusieurs sociétés américaines majeures ont récemment renoncé à leur nationalité américaine pour s'établir offshore – aux Bermudes par exemple – afin d'éviter les taxes américaines. Ces manœuvres sont à l'origine d'une série de propositions visant à empêcher que les revenus générés sur le territoire des États-Unis soient transférés offshore. En juillet 2002, le US Committee on Ways and Means a donc élaboré un ensemble exhaustif de réformes fiscales destiné à améliorer la compétitivité des États-Unis et de ses entreprises sur le plan international.

Les États-Unis sont cependant entrés en conflit avec l'Union européenne sur le plan du système fiscal des sociétés. En août 2001, l'Organisation mondiale du commerce a jugé que les régimes fiscaux FSC/ETI (société de ventes à l'étranger/revenus extraterritoriaux) constituaient des subventions prohibées à l'exportation. Ce jugement marque la dernière manche d'une opposition qui remonte au programme américain DISC (société domestique de ventes internationales), condamné par le GATT en 1981.

La loi intitulée "American Competitiveness and Corporate Accountability Act" de 2002 poursuit plusieurs objectifs: respecter les décisions de l'OMC, encourager les sociétés à rester aux États-Unis et améliorer la compétitivité des sociétés américaines en général.

Introduction: le point de vue du Parlement

La dernière résolution du Parlement européen sur la politique fiscale générale au sein de l'Union a été adoptée en mars 2002¹. Benedetto Della Vedova, *rapporteur* pour la commission économique et monétaire du Parlement européen, a ouvert le débat en observant que le rapport de la commission réagissait en particulier à deux communications publiées en 2001:

- Une communication sur les priorités futures de la politique fiscale générale²;
- Une autre destinée à fournir aux sociétés une assiette consolidée de l'impôt pour leurs activités dans toute l'Union³.

Le rapport a également commenté la précédente communication de la Commission: "Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA"⁴.

Ces trois documents de la Commission sont résumés dans la précédente étude de cette série: *Coordination fiscale dans l'UE: dernière position* (ECON 128, mars 2002).

Le rapport Della Vedova traite cependant aussi de l'enjeu plus général de la **concurrence fiscale opposée à l'harmonisation ou à la coordination fiscale**. Le *rapporteur* observe que, malgré la concurrence des systèmes fiscaux: *il n'y a pas le moindre signe de 'nivellement par le bas*. Les recettes fiscales au sein de l'Union ont régulièrement augmenté pendant ces trente dernières années et sont passées de 34,4 % du PIB en 1970 à 45,5 % en 2000. Il n'existe pas non plus de preuve de compromis entre les pressions fiscales sur le travail et sur le capital⁵. Il y a cependant eu une corrélation entre *les taxes exagérément élevées et l'absence de développement économique*.

La résolution souligne donc que *la concurrence fiscale n'est pas incompatible avec l'achèvement du marché intérieur*. Elle pourrait constituer en soi un instrument efficace permettant de diminuer un niveau d'imposition trop élevé et contribuer à la réalisation de certains objectifs, telles la réduction des charges administratives, l'amélioration de la compétitivité et la modernisation du modèle social européen.

Le rapport s'est également penché sur une question liée: **dans quelle mesure une action dans le domaine de la fiscalité devrait être décidée au niveau de l'Union ?** Il souligne que *le principe de subsidiarité devrait guider la politique fiscale de l'Union* et que *les décisions relatives aux niveaux d'imposition doivent rester de la compétence exclusive des États membres*. Lorsqu'une action a été entreprise au niveau de l'Union, *le principe d'unanimité devrait être conservé chaque fois que sont en jeu des assiettes fiscales ou des taux d'imposition...*

Le rapport a néanmoins mis l'accent sur un certain nombre de **domaines au sein desquels l'action de l'Union était nécessaire**.

¹ [http://www3.europarl.ep.ec/omk/omnsapir.so/calendar?APP=PDF&TYPE=PV2&FILE=P5_TA\(20020314\)0125en.pdf &LANGUAGE=EN](http://www3.europarl.ep.ec/omk/omnsapir.so/calendar?APP=PDF&TYPE=PV2&FILE=P5_TA(20020314)0125en.pdf &LANGUAGE=EN)

² "Politique fiscale de l'Union – Priorités pour les prochaines années", COM(2001)260, mai 2001.

³ "Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne", COM(2001)582, octobre 2001.

⁴ "Stratégie visant à améliorer le fonctionnement du système de TVA dans le cadre du marché intérieur", COM(2000)348, juin 2000.

⁵ Voir ci-après au point "Taxation des revenus de l'épargne. Distorsions des systèmes fiscaux".

En particulier:

- Des efforts accrus étaient nécessaires pour *l'élimination des discriminations, des doubles impositions et des entraves bureaucratiques*. Il y avait un *besoin urgent que la Commission supprime les nombreux obstacles fiscaux entravant l'activité économique transfrontalière des entreprises européennes*. Cela signifie qu'il faut agir au niveau du traitement fiscal des prix de transfert intragroupe, des compensations transfrontalières des pertes et des flux transfrontaliers de revenus entre sociétés associées.
- La concurrence fiscale doit se dérouler *dans le contexte de règles empêchant toute conduite inappropriée*. Ceci implique que de nombreuses initiatives de la Commission devront être soutenues. Le dispositif fiscal ("paquet Monti") proposé par l'ancien commissaire à la fiscalité, Mario Monti, devrait être mis en œuvre aussi rapidement que possible et *surtout la suppression des règles établissant la distinction entre les résidents et les non-résidents et qui laissent des lacunes pour la fraude et sont donc incompatibles avec le marché unique*. En outre, les initiatives entreprises au sein de l'OCDE devraient être soutenues en vue de réduire *les distorsions engendrées par les paradis fiscaux*.
- Les progrès réalisés dans le sens d'un *système de TVA définitif qui appliquera le principe du pays d'origine dans sa totalité* doivent être prioritaires, car le risque existe que *le système actuel, à l'origine temporaire, devienne de plus en plus définitif*. Des mesures destinées à améliorer le système actuel étaient néanmoins les bienvenues.
- Le Conseil devrait adopter *sans délai* la directive cadre sur la taxation des produits énergétiques. Le principe du "pollueur-payeur" devrait être appliqué plus largement.
- *Un accord fiscal multilatéral pour l'Union européenne* devrait être formulé sur la base de l'accord fiscal pilote de l'OCDE pour résoudre les problèmes qu'engendre pour les entreprises et les administrations fiscales le fait qu'il existe plus de cent accords fiscaux bilatéraux très divergents...

Le rapport soutient également une extension limitée du vote à majorité qualifiée au Conseil pour les décisions concernant l'assistance mutuelle et la coopération entre les autorités fiscales. En tout cas, *l'UE doit conférer au Parlement des pouvoirs de codécision dans les matières fiscales*.

Fiscalité des sociétés

Le thème de l'assiette de l'impôt consolidée pour les sociétés actives au sein de l'Union européenne est traité dans la 1^{re} partie de la présente étude. Cette partie analyse tout particulièrement les résultats de la Conférence européenne sur la fiscalité des entreprises, qui s'est tenue à Bruxelles les 29 et 30 avril 2002 et pendant laquelle des représentants des entreprises, du gouvernement et des universités ont commenté la nouvelle stratégie de la Commission. Le point de vue du Parlement, inspiré du rapport Della Vedova, a été exposé à grands traits par le rapporteur lui-même. Il soutient en général les objectifs de la Commission.

[...]en vue de réduire les frais de mise en conformité avec 15 systèmes fiscaux différents et de concilier leur existence avec le marché intérieur, il devrait être possible pour les sociétés de l'UE dont les activités s'étendent sur tout le territoire communautaire – dont celles qui seront constituées en tant que sociétés européennes (Societas Europaea) – de disposer d'une base consolidée d'imposition des sociétés ou d'une assiette fiscale calculée sur la base d'une série unique de règles, ainsi que d'un mécanisme de distribution de l'assiette de l'impôt consolidée parmi les différents États membres.

Par rapport aux alternatives considérées, le Parlement était:

intéressé par l'idée d'une imposition selon les règles de l'État de résidence, peut-être en tant que stade intermédiaire vers une assiette fiscale commune. Il s'agit dans ce cas de nouvelles règles harmonisées au niveau de l'Union, côtoyant les règles nationales et ouvertes aux sociétés européennes qui veulent disposer d'un régime facultatif.

Le rapport parlementaire suggère clairement que les attraits de ces réformes étendues ne suppriment pas l'urgence des mesures destinées à supprimer les entraves spécifiques susmentionnées aux activités transfrontalières. Le risque existe que "le mieux soit l'ennemi du bien": c'est-à-dire que les efforts entrepris pour arriver à une solution globale sur le plan de la base consolidée d'imposition des sociétés atténuent ceux destinés à aboutir à des solutions au coup par coup. Ce problème s'ajoute à la question qui suscite la plus importante controverse politique: est-il souhaitable ou possible d'aligner l'*assiette fiscale des sociétés* des états membres sans aligner d'une manière ou d'une autre les *taux d'imposition des sociétés* ?

Quelques enjeux fiscaux actuels de l'Union

Deux autres priorités du rapport parlementaire sont développées davantage dans la III^e partie de cette étude: la **taxation des revenus de l'épargne** et les propositions de la Commission sur la **taxation de l'énergie**, y compris les plus récentes concernant les droits accises sur l'essence et le gazole⁶. Cette partie couvre également deux points que l'on ne retrouve qu'indirectement dans le rapport Della Vedova:

- **La taxation des voitures particulières** sur laquelle la Commission a récemment publié une communication⁷. Ce document expose brièvement plusieurs *actions envisagées aux niveaux national et communautaire*, sur la base d'une étude publiée en 1997⁸.
- Le niveau **des droits accises sur les boissons alcooliques**, pour lesquels la Commission a promis un nouveau projet de directive – non publié jusqu'ici. La question centrale est la suivante: doit-on augmenter le taux minimal des accises sur le vin (actuellement égal à zéro) ?

Sur ce deuxième point, le Parlement a adopté différentes positions au cours des années. En 1992, il proposait de taxer toutes les boissons alcooliques *proportionnellement à leur teneur en alcool*. En 1997, il préconisait seulement qu'il n'y ait pas de distorsion de concurrence entre les différentes boissons alcooliques. En 2002, Della Vedova a affirmé que le Parlement:

n'est pas d'accord avec la politique de la Commission en matière de droits d'accises sur le tabac et l'alcool, particulièrement en ce qui concerne l'harmonisation vers le haut par la hausse constante des niveaux minimum d'imposition.

Toutefois, le Parlement dispose seulement du pouvoir consultatif dans ce domaine. En 2002, le Conseil a pu casser le refus parlementaire⁹ de la proposition de la Commission relative aux accises sur le tabac.

⁶ "Proposition de directive du Conseil [...] en vue d'instituer un régime fiscal particulier pour le gazole utilisé comme carburant à des fins professionnelles et de rapprocher les accises de l'essence et du gazole", COM(2002)410 du 24 juillet 2002.

⁷ "La taxation des voitures particulières dans l'Union européenne", COM(2002)431 du 6 septembre 2002.

⁸ "La taxation des véhicules dans l'Union européenne", XXI/306/98 du 8 septembre 1997.

⁹ Voir les rapports du Comité des affaires économiques et monétaires – Rapporteur: Giorgos Katiforis – sur la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 92/79CEE, la directive 92/80/CEE et la directive

Les pays candidats et la dimension internationale

Cette étude se penche pour finir sur deux sujets qui englobent les politiques fiscales intérieures de l'Union. La II^e partie examine les systèmes fiscaux des treize pays d'Europe centrale et orientale et de la Méditerranéenne candidats à l'adhésion à l'Union européenne. L'élargissement et l'intégration d'un certain nombre de ces pays dans l'UE se feront selon toute probabilité en 2004 et devraient avoir un impact très important, surtout dans le domaine des impôts indirects.

Les deux dernières parties (IV et V) couvrent les évolutions récentes au niveau international. Elles actualisent l'étude incluse dans le document *Coordination fiscale dans l'Union européenne: dernière position* des mesures réalisées dans le contexte de l'OCDE pour mettre un terme à la "concurrence fiscale dommageable" des paradis fiscaux en Europe et dans le monde. Le dernier point décrit les évolutions récentes du système fiscal des entreprises aux États-Unis ainsi que ses implications pour l'Union européenne et les conflits actuels entre l'Union et les États-Unis.

95/59/CE en ce qui concerne la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (COM(2001), A5-0352/2001 du 16 octobre 2001; et A5-0016/2002 du 23 janvier 2002.

I. Impôt sur les sociétés dans l'Union européenne

Introduction

Des propositions détaillées pour l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés ont été formulées dès les premières années d'existence de la Communauté européenne. Le **Rapport Neumark**¹⁰ de 1962 recommandait que les systèmes fiscaux des entreprises soient harmonisés selon un système de double imposition comportant un taux d'imposition plus faible sur les profits distribués (c.-à-d. dividendes) que sur les profits non distribués. En 1970, le **Rapport Van den Tempel**¹¹ préconisait un système classique d'imposition des sociétés dans toute la Communauté, et en 1975, la **Commission** elle-même a présenté une proposition relative à un système commun d'imputation partielle, avec des taux compris entre 45 et 55 %¹². En 1992 enfin, le **Rapport Ruding**¹³ recommande une harmonisation importante de l'assiette fiscale des entreprises et l'harmonisation des taux d'imposition au sein d'une tranche comprise entre 30 et 40 %. Aucune de ces ambitieuses propositions n'a été suivie.

Toutefois, vers la fin 1998, les gouvernements des États membres ont une nouvelle fois demandé à la Commission de préparer *une étude analytique sur l'impôt sur les sociétés au sein de l'Union européenne*. Deux jurys d'experts ont été mis sur pied, composés l'un d'universitaires et l'autre de représentants des syndicats et des sociétés. L'étude réalisée compte environ 700 pages, annexes comprises, et a été publiée le 23 octobre 2001, accompagnée d'une communication, qui "complète et développe" ses conclusions. Ces documents ont été publiés dans un volume unique début 2002¹⁴ et composaient le thème de la conférence de Bruxelles la fiscalité des entreprises en avril dernier.

Quelques commentaires sur cette étude

Cette dernière et très vaste étude couvre plusieurs domaines. Elle analyse les différences de taux d'imposition des sociétés dans les États membres, examine si l'application actuelle de l'impôt sur les sociétés dans le marché intérieur est à l'origine de pertes d'efficacité et identifie un certain nombre d'entraves aux activités économiques transfrontalières. Sur la base de l'analyse quantitative, elle formule une série de conclusions générales:

- Les écarts des taux effectifs de l'impôt sur les sociétés sont élevés au sein de l'Union.
- Le taux d'imposition nominal national global est le facteur fiscal déterminant qui affecte la compétitivité, les incitations à la localisation et les décisions de financement.
- L'introduction d'un taux fiscal obligatoire commun dans l'Union aurait un impact significatif de réduction de la dispersion.
- Si les taux d'imposition nominaux étaient maintenus constants, une assiette fiscale commune tendrait à *augmenter* la dispersion des taux d'imposition effectifs.

Ces conclusions – les deux dernières en particulier – suscitent indiscutablement la controverse, bien que des études précédentes¹⁵ les aient confirmés.

¹⁰ *Rapport du Comité fiscal et financier*, CEE, 1962.

¹¹ *Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes*, Luxembourg, 1970.

¹² Ce point a été retiré en avril 1990.

¹³ *Rapport du comité d'experts indépendants sur l'imposition des entreprises*, Commission des Communautés européennes, *Publications officielles des CE*, ISBN 92-826-4277-1, mars 1992.

¹⁴ *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg, 2002.

¹⁵ Voir Baker et McKenzie (1999 et 2001), *Survey of the effective tax burden in the EU*, Amsterdam.

Dans ses commentaires, la Commission a néanmoins noté que:

ces conclusions résultant d'une analyse statique, il est possible, que dans un contexte dynamique, la transparence associée à l'harmonisation de la base imposable induirait une convergence des taux fiscaux légaux, impliquant ainsi une réduction dans la dispersion de taux d'imposition effectifs.

La Commission a ajouté que:

il n'existe aucune preuve décisive quant à la nécessité pour la Commission de recommander des actions spécifiques sur l'approximation des taux d'imposition nationaux des entreprises ou sur la fixation d'un taux d'imposition minimum des entreprises... Le niveau d'imposition est du ressort des États membres, en conformité avec le principe de subsidiarité.

A ce stade, étant donné que l'étude de la Commission est une analyse statique reposant sur des données de 1999 et qu'elle n'évalue pas les effets dynamiques, il est nécessaire de prendre en considération les évolutions les plus récentes dans le domaine de l'impôt sur les sociétés dans les États membres de l'Union.

Par le biais de réformes fiscales récentes, la plupart des pays européens ont réduit les taux légaux de l'impôt sur les sociétés et accompagné ces mesures d'un élargissement simultané de l'assiette fiscale des sociétés – principalement par des abattements pour amortissements moins généreux. Suite à ces changements récents, la dispersion des taux de l'impôt sur les sociétés entre les pays a sensiblement diminué. Durant ces trois dernières années, les États membres qui affichaient des taux de l'impôt sur les sociétés supérieurs à la moyenne (Allemagne, Belgique, Portugal, Pays-Bas, Italie, Grèce) ont réduit les taux et diminué ce faisant leur écart par rapport à la moyenne communautaire (voir tableau n°1). Dans la plupart des pays européens, les taux de l'impôt sur les sociétés sont aujourd'hui convergents.

Une exception mérite toutefois d'être mentionnée: l'Irlande. Ce pays a réduit le taux d'imposition standard des entreprises de 24 % en 2000 (taux déjà inférieur à la moyenne européenne) à 20% en 2001. Appliqué depuis le 1^{er} janvier 2002, le taux standard d'imposition des entreprises est maintenant passé de 20 % à 16 % et atteindra de 12,5 %¹⁶

¹⁶ Bien que le taux actuel d'imposition du bénéfice d'exploitation des entreprises soit de 16 % en Irlande, le taux de 12,5 % est déjà appliqué sur le bénéfice d'exploitation des petites entreprises, c.-à-d. celles dont le bénéfice en question n'excède pas 254.000 euros (£1 200.000). Un taux de 25 % est appliqué à certains bénéficiaires non commerciaux, tels les revenus des locations et du capital. Il est possible d'obtenir une réduction du taux d'imposition pour les revenus de la vente de biens manufacturés en Irlande et pour certaines activités de services, ce qui donne en définitive un taux effectif de 10 %. Dans certains cas, le taux de 10 % est applicable jusque décembre 2005 ou décembre 2010. Pour de plus amples informations sur la réforme de l'impôt sur les sociétés en Irlande, voir: Haccius, C. (2000), "The Irish corporation tax revolution", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, volume 54, n° 3, pp. 122 à 132.

Imposition des entreprises en Irlande

Année	Taux "standard" %	"Cas III, IV et V" %	"Régime des dix pour cent"
2000	24	25	10
2001	20 et 12,5*	25	10
2002	16 et 12,5*	25	10
2003	12,5	25	0 (avec des exceptions à 10 jusqu'à 2010)

* Moins de €254 000 de bénéfice d'exploitation. Allègement dégressif ci-dessus.

en janvier 2003. Lorsque l'on calcule la dispersion par l'écart standard de chacun des États membres de l'Union, Irlande *exceptée*, il s'avère que cet indicateur a diminué. Lorsque l'on *inclut* les données relatives à l'Irlande, l'écart standard est plus élevé.

Tableau n°1.: Taux légaux de l'impôt sur les sociétés dans les États membres de l'Union (1999-2002) Pourcentages (1)

	1999	2002	Variation (%)
ALLEMAGNE	40	25	-37,50
AUTRICHE	34	34	0,00
BELGIQUE	39	30 (a)	-23,08
DANEMARK	32	30	-6,25
FINLANDE	29	29	0,00
FRANCE	33,3	33,3	0,00
ESPAGNE	35	35	0,00
GRECE	40	35	-12,50
IRLANDE	10 (b)	10 (b)	0,00
ITALIE	37	34 (c)	-8,11
LUXEMBOURG	30	22	-26,67
PAYS-BAS	35	34,5	-1,43
PORTUGAL	34	30	-11,76
SUEDE	28	28	0,00
ROYAUME UNI	30	30	0,00
Moyenne européenne	32,42	29,32	-9,56
Ecart standard	7,29	6,55	-10,18

(1) Les surcharges et les impôts locaux ne sont pas inclus.

- a) En tenant compte de la réforme de l'impôt des entreprises annoncée par le gouvernement belge en septembre 2001. Le taux standard d'imposition des entreprises passera de 39 % à 33 %, éventuellement même à 30 %.
- b) En ce qui concerne l'Irlande, 10 % est considéré comme le taux fiscal réel pour la plupart des entreprises.
- c) Le gouvernement italien a récemment approuvé la réduction de l'impôt sur les sociétés à 34 % pour l'année prochaine.

Bien que le taux standard de l'impôt sur les sociétés soit de 16 % en Irlande, la plupart des sociétés –dont les revenus proviennent de la vente de biens manufacturés et de certaines activités de service– sont imposées au taux effectif de 10 %. Ce taux était appliqué de 1999 à 2002. En supposant un taux de l'impôt sur les sociétés de 10 % en Irlande, la dispersion des taux au sein de l'Union européenne au cours des quatre dernières années a diminué de plus de 10 %.

En bref, suite aux dernières réformes de l'impôt sur les sociétés dans les États membres, la moyenne européenne du taux de l'impôt sur les sociétés a baissé de 32,42 % en 1999 à 29,32 % en 2002. Pendant cette même période, la dispersion des taux d'imposition des sociétés dans l'UE a diminué de plus de 10 %. En outre, les taux légaux de l'impôt sur les sociétés seront encore réduits dans un avenir proche compte tenu des réformes fiscales en cours.

Certains affirmeront sans doute que ces tendances constituent dans une certaine mesure un "nivellement par le bas" (voir partie suivante). D'un autre côté, il est aussi vrai que – suite à la concurrence fiscale ou à une coordination fiscale délibérée –, les différences entre les pays en ce qui concerne le facteur décisif affectant la compétitivité, les incitations à la localisation et les décisions de financement s'amenuisent progressivement. En 2002 déjà, le principal obstacle entravant les activités économiques transfrontalières sur le marché intérieur, identifié par l'étude de la Commission sur la base de données de 1999, a été sensiblement limité.

Le contexte international

Les directions prises par les réformes fiscales nationales posent toutefois un important problème supplémentaire. Ces directions mettent en évidence la divergence existant entre les réformes et les recommandations politiques. Une réforme de l'impôt vers une forme neutre d'imposition des sociétés qui exonère le retour à un investissement marginal (c.-à-d. le passage à un impôt sur le revenu du cash flow, qui défiscalise la formation d'un nouveau capital) a défendue pendant longtemps¹⁷. La plupart des réformes ont cependant pris la direction inverse.

Selon Haufler et Schjelderup (2000)¹⁸, une des raisons expliquant l'écart entre les recommandations politiques et les réformes réelles de l'impôt des entreprises serait liée à l'internationalisation croissante des économies nationales, en particulier au travers de l'importance croissante des multinationales¹⁹. Lorsque les volumes des investissements étrangers directs (IED) augmentent, la concurrence pour les "plus-values non matérialisées" incite les États membres à modifier les structures de l'impôt sur les sociétés en vue de baisser les taux d'impositions légaux, compensés par l'élargissement de l'assiette fiscale.

Ce phénomène appuie l'idée d'un taux *minimum* de l'impôt sur les sociétés de l'UE, susceptible de contribuer à lutter contre les stratégies de transfert des profits des multinationales. Le Comité Ruding a proposé cette mesure dans son rapport de 1992. Selon

¹⁷ Voir Comité Meade (1978), *The structure and reform of direct taxation*, Institute for Fiscal Studies, Londres, et Sinn, H. W. (1987), *Capital income taxation and resource allocation*, North-Holland, Amsterdam. Le passage à un impôt sur le cash flow était également recommandé comme solution de rechange pour l'harmonisation à l'échelle européenne des impôts sur le revenu des sociétés (Cnossen et Bovenberg (1997)), "Company tax co-ordination in the European Union: Some further thoughts on the Ruding Committee Report", Bleijer, M.I. et Ter-Minassian, T. (eds), pp.164 à 178).

¹⁸ Haufler, A. et Schjelderup, G (2000), "Corporate tax systems and cross country profit shifting", *Oxford Economic Papers* n° 52, pp. 306 à 325. Le document analyse l'imposition optimale des bénéfices des sociétés lorsque les gouvernements, contraints de récolter un montant défini de recettes par l'imposition des sociétés, peuvent choisir non seulement le taux mais aussi l'assiette de cet impôt. Ce document examine les effets du transfert transfrontalier des bénéfices sur les systèmes d'imposition des entreprises ainsi que la réduction du taux d'imposition *cum* les réformes d'élargissement des assiettes fiscales durant la dernière décennie. Ces mesures peuvent être justifiées comme des ajustements politiques optimaux face à la hausse des investissements étrangers directs. Pour conclure, les auteurs affirment que lorsque l'investissement étranger direct est autorisé et que les entreprises peuvent transférer leurs bénéfices d'un pays à l'autre par la fixation de prix de transfert, chaque gouvernement pourra idéalement modifier les décisions d'investissement afin de réduire les taux d'imposition et de limiter les incitations aux transferts de bénéfices.

¹⁹ Les multinationales réagissent essentiellement aux différences de taux d'imposition légaux entre les pays (voir Deveraux, M.P. (1992), "The Ruding Committee Report: an economic assessment", *Fiscal Studies*, volume 13, n° 2, pp. 96 à 107, et Keen, M. (1993), "The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: a survey", *Fiscal Studies*, vol. 14, n° 2, pp. 15 à 36)).

Haufler (1999)²⁰, l'importance croissante de la fixation des prix de transfert dans les entreprises intégrées au niveau international conduit à des réponses très élastiques des plus-values non matérialisées par rapport aux écarts de taux d'imposition nominal. Un taux minimum d'imposition des sociétés au sein de l'Union permettrait d'éviter une éventuelle concurrence pour les recettes des impôts sur les bénéfices (Deveraux 1992)²¹.

Néanmoins, les multinationales peuvent éviter les taux d'imposition élevés des sociétés dans l'Union européenne en transférant les bénéfices vers d'autres pays où elles sont également implantées et actives. Les multinationales pourraient réagir aux mesures d'harmonisation fiscale en Europe soit en délocalisant la production vers des États non membres (si elles bénéficient par leur implantation en Europe de faibles loyers spécifiques aux entreprises), soit en transférant les bénéfices vers des pays extracommunautaires à faible fiscalité. Les multinationales peuvent ainsi être localisées en Europe et bénéficier de l'accès au marché unique et aux infrastructures nationales, tout en évitant les taux d'impositions très élevés des entreprises au sein de l'Union.

Le problème est donc plus large. Face à la mobilité mondiale des assiettes fiscales, la coordination des politiques fiscales à l'échelle de l'Union ne suffit pas: elle doit être effective au niveau international.

Certains auteurs proposent une autre solution éventuelle sur le modèle américain. Il s'agirait de compléter la règle traditionnelle de formation des prix sur le marché par la "méthode des bénéfices comparables". Cette règle octroie aux autorités fiscales américaines le droit de corriger les impôts des entreprises sur la base de la rentabilité d'entreprises comparables dans le même secteur sur une période plus longue. Une autre solution plus systématique serait d'appliquer à l'échelle de l'Union une clé de distribution (ou imposition unitaire). Les États-Unis appliquent actuellement ce type de clé pour les entreprises actives dans plusieurs états.

Débats de la conférence européenne sur la fiscalité des entreprises

L'objectif de la conférence qui s'est tenue à Bruxelles les 29 et 30 avril 2002, à laquelle la Commission a invité plusieurs centaines de représentants des entreprises, du gouvernement et des universités, était d'ouvrir un large débat sur la nouvelle stratégie de la Commission en matière de fiscalité des sociétés européennes. Le débat était principalement axé sur quatre approches générales destinées à fournir aux entreprises une assiette de l'impôt consolidée:

- L'imposition selon les règles de l'État de résidence;
- L'imposition sur une base consolidée commune;
- Un système fiscal pour les entreprises européennes;
- Une base fiscale totalement harmonisée.

²⁰ Haufler, A (1999), "Prospects for Co-ordination of Corporate Taxation and the Taxation of Interest Income in the European Union", *Fiscal Studies*, volume 20, n° 2, pp. 133 à 153. Le document évalue les propositions récentes de politique coordonnée d'impôt sur le capital dans l'Union européenne, en ciblant une retenue à la source minimale dans toute l'UE sur les revenus des intérêts ainsi que des voies alternatives d'augmentation des taux réels d'imposition des bénéfices des sociétés. Le document conclut que les propositions de coordination de l'UE devraient aboutir à certains gains d'efficacité globaux. Toutefois, les recouvrements d'impôts supplémentaires seront en grande partie limités au groupe des petits épargnants, tandis que les grands investisseurs très mobiles échapperont vraisemblablement à l'impôt européen.

²¹ Deveraux, M.P. (1992), "The Ruding Committee Report: an economic assessment", *Fiscal Studies*, volume 13, n° 2, pp. 96 à 107.

Ces propositions sont comparées au tableau n°2.

En ouvrant la conférence, le commissaire européen Fritz Bolkestein (fiscalité et marché intérieur) a spécifiquement mentionné les enjeux du "Processus de Lisbonne".

Sans une action déterminée sur le front fiscal, l'UE ne réussira pas à concrétiser l'objectif qu'elle s'est elle-même fixé, à savoir devenir, avant la fin de cette décennie, l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde.

La plupart des participants de la conférence s'accordaient en effet sur la nécessité d'une réforme du système européen de l'impôt sur les sociétés. Les représentants des entreprises en particulier ont déploré que les régimes fiscaux européens n'aient pas suivi l'évolution du marché intérieur.

Benedetto Della Vedova, *rapporteur* pour la commission économique et monétaire du Parlement européen sur la communication de la Commission, a formulé quelques mises en garde (voir dans l'introduction). Mais il a également souligné que la résolution du Parlement européen sur ce thème était conforme à l'opinion exprimée par la Commission, à savoir le soutien de la suppression rapide des entraves fiscales aux activités des sociétés européennes dans toute l'Europe.

Mais tous ne s'accordent pas totalement sur la meilleure approche à adopter. Un grand groupe d'opinion -se référant aux travaux du groupe de Stockholm²²- a appuyé l'option de **l'imposition selon les règles de l'État de résidence (HST)**. Cette solution serait particulièrement avantageuse pour les PME, qui devraient respecter uniquement le code fiscal de l'État de résidence – code qu'elles connaissent déjà. Par ailleurs, il ne serait plus nécessaire de concevoir un nouveau code harmonisé et conforme au principe de subsidiarité. De plus, le système HST ne doit pas être adopté par la totalité des États membres. Des groupes de pays dotés de codes fiscaux similaires pourraient choisir d'adopter le programme, puis d'appliquer les pratiques existantes à d'autres pays.

Un certain nombre de participants se sont opposés au système HST. Ils affirmaient en particulier que plusieurs sociétés présentes et concurrentes sur le même marché pourraient suivre des règles fiscales différentes.

Ce système entraînerait la délocalisation des entreprises vers l'État membre le plus conciliant et donc une concurrence des systèmes fiscaux européens.

Cette partie de l'opinion – presque certainement majoritaire – préfère donc le **système d'imposition sur une base consolidée commune (CCTB)**, présenté comme option pour les entreprises actives dans plus d'un État membre. La base fiscale de toutes ces entreprises serait identique, mais les taux appliqués à cette base varieraient en fonction de la proportion de chiffre d'affaires réalisé dans chaque État membre concerné. Les principaux avantages sont les suivants:

- Les coûts de conformité imposés par le traitement indispensable de 15 systèmes fiscaux au sein du marché intérieur seraient significativement réduits.

²² Il s'agit d'un groupe d'individus issus tant d'Europe que d'Amérique du Nord, qui se sont réunis à intervalles réguliers depuis 1993 en vue d'aborder les enjeux de l'impôt sur les sociétés. Leur proposition initiale d'un système d'imposition selon les règles de l'État de résidence (Home State Taxation), élaborée en 1999, a été développée davantage depuis lors (cf. *Home State Taxation* de Lodin, S.O. et Gammie, M., IBDF Research Department, Amsterdam 2001).

- Les problèmes liés à la fixation des prix de transfert au sein d'un groupe de sociétés prendraient fin, à tout le moins au sein de l'UE.
- Les profits et pertes seraient, en principe, automatiquement consolidés sur une base européenne.
- Beaucoup d'opérations internationales de restructuration seraient plus simples sur le plan fiscal et moins coûteuses.

Les objections les plus fréquemment émises à l'encontre de cette option sont les suivantes: d'une part, elle implique la création d'une seizième base fiscale, venant s'ajouter aux quinze codes nationaux existants; de l'autre, elle accorde aux sociétés une trop grande liberté de choix du régime fiscal. Une minorité de participants était favorable à une évolution aussi rapide que possible vers une assiette fiscale obligatoire et totalement harmonisée.

La discussion a petit à petit permis de mettre en évidence que les divisions d'opinion n'étaient pas aussi tranchées qu'elles ne le paraissent à première vue et qu'elles dépendaient en partie du calendrier envisagé. L'un des concepteurs du système HST, Sven-Olof Lodin, a indiqué que cette option pourrait constituer la première étape dans le sens d'une base consolidée commune. D'autres étaient d'avis que l'imposition CCTB pourrait être tout d'abord une option pour les entreprises actives dans plus d'un État membre. Elle deviendrait obligatoire dès que des expériences de son application auraient été rassemblées.

Certains étaient également favorables à l'introduction en parallèle des systèmes HST et CCTB: le premier pour les PME dont les opérations dans un autre État membre sont uniquement occasionnelles ou marginales; le second pour les sociétés plus importantes dont les activités se déroulent régulièrement dans plus d'un État membre.

Les conclusions de la conférence étaient toutefois moins évidentes sur un certain nombre de points:

- Peu de participants étaient prêts à recommander l'harmonisation des **taux de l'impôt sur les sociétés** ou même l'application d'un **taux minimal**. Tous reconnaissent en général aux gouvernements et parlements nationaux le pouvoir de fixer les taux d'imposition. Ceci malgré les conclusions de l'étude susmentionnées, selon lesquelles l'alignement des assiettes fiscales des entreprises sans harmonisation des taux d'imposition risquait *d'augmenter* les écarts existant entre les États membres.
- En grande partie pour les mêmes raisons, peu ont accepté l'option d'un **impôt européen sur le revenu des sociétés**, dont les recettes pourraient contribuer à financer le budget de l'UE.
- Les États membres ont accordé peu d'attention aux **effets sur les recettes fiscales** des différentes propositions. Les expériences passées nous montrent cependant que ces effets, bien que réduits, pèsent lourdement sur les ministères des finances nationaux.

Une "**cinquième option**" a été brièvement abordée, qui prévoit de procéder à une réforme au coup par coup. Dans ce cadre, une mesure a été soulignée pour son importance cruciale: donner aux entreprises actives dans plus d'un État membre la capacité de consolider les profits et pertes de leurs différentes filiales.

Tableau n°2.: Comparaison des propositions sur la Fiscalité des Entreprises

	IMPOSITION SELON LES RÈGLES DE L'ÉTAT DE RÉSIDENCE	BASE CONSOLIDÉE COMMUNE	IMPÔT EUROPÉEN SUR LE REVENU DES SOCIÉTÉS	ASSIETTE FISCALE HARMONISÉE
Application	Facultative	Facultative	Obligatoire ou facultative	Obligatoire
Nombre de systèmes	Les 15 existants	Les 15 existants plus un nouveau	Les 15 existants plus un	Un seul
Participation	Toutes ou certaines sociétés	Toutes ou certaines sociétés	Toutes ou certaines sociétés	Toutes les sociétés
Caractéristiques principales	L'assiette fiscale serait calculée conformément au code fiscal de l'État de résidence de la société (c.-à-d. l'État du siège social).	De nouvelles règles communautaires harmonisées pour déterminer une assiette fiscale unique au niveau européen.	Conçue à l'origine comme un impôt européen obligatoire sur les revenus des grandes multinationales, pourrait être une option.	Harmoniser les règles nationales de l'impôt sur les sociétés en élaborant un système communautaire unique pour les sociétés, qui remplacerait les systèmes nationaux existants.
Avantages	Des règles rapides, simples et pratiques	Première étape possible vers la création d'une assiette fiscale harmonisée à long terme.	Cet impôt pourrait être perçu au niveau européen et constituer une source de recettes pour l'UE.	La solution la plus complète et la meilleure option pour améliorer le fonctionnement du marché intérieur et la compétitivité des entreprises européennes.
	Réalisable sur le plan politique	Réalisable sur le plan politique		Transparence, efficacité et efficience supérieures
	Ne requiert pas l'harmonisation des règles existantes	Ne requiert pas l'harmonisation des règles existantes		
Inconvénients	Concurrence des États membres sur le plan de l'assiette fiscale	Problèmes techniques et spécifiques dans l'élaboration de règles fiscales communes: un nouveau code fiscal devrait être élaboré.	Problèmes politiques éventuels pour son approbation.	Problèmes politiques considérables pour parvenir à un accord.
	Complications liées à son application dans les différents États membres.	Complexité supérieure: les multinationales devraient connaître les 15 systèmes existants et le nouveau système pour choisir la meilleure option.	Complexité: 15 systèmes existants et un nouveau.	

La Commission n'a pas encore publié ses propres conclusions relatives à la conférence. Elle publiera les détails des progrès réalisés dans le domaine de la fiscalité des sociétés européennes dans une nouvelle communication attendue avant fin 2003. Au terme de la conférence cependant, Michel Vanden Abeele, Directeur général de la D.G. Fiscalité et Union

douanière, a résumé les plans de la Commission à court terme pour la suppression des entraves fiscales au marché intérieur, ainsi que les plans à moyen et à long terme pour la consolidation de l'assiette fiscale (voir tableau n°3).

Tableau n°3.: Plan d'action sur la Fiscalité des Sociétés dans l'Union européenne

COURT TERME	Améliorer la mise en œuvre des directives actuelles: les directives "fusions" et "sociétés mères et filiales".
	Développer une consultance sur les importants jugements de la Cour de justice ayant trait à l'impôt sur les sociétés et aux traités de double imposition signés par les États membres et coordonner, par des communications adéquates de la Commission, leur mise en œuvre.
	Présenter une proposition de directive destinée à renouveler et à améliorer la convention d'arbitrage.
	Préparer une communication sur le thème des conventions de double imposition des États membres en vue de conclure ensuite soit une convention multilatérale, soit un modèle de l'UE en la matière.
	Explorer le potentiel spécifique d'un régime fiscal complet et d'une assiette consolidée de l'impôt des sociétés pour leurs activités dans toute l'Union, et déterminer ainsi la meilleure manière de poursuivre le projet.
	S'assurer que le corpus législatif actuel de l'impôt sur les sociétés de l'UE sera totalement applicable aux sociétés constituées en société européenne à partir de 2004.
MOYEN TERME	Mettre en œuvre la stratégie visant à fournir aux sociétés une base fiscale consolidée.
LONG TERME	Objectif souhaitable d'harmonisation totale de l'assiette fiscale.

La Commission travaillait sur un projet pilote, sur une base transnationale, à usage d'un nombre limité de sociétés: les petites et moyennes entreprises (HST essentiellement); ou les sociétés constituées en *Societas Europaeae*²³ (CCTB essentiellement). Cette stratégie pourrait être tout d'abord mise en œuvre dans quelques États membres seulement.

²³ Cette structure de société permettra aux corps constitués de s'établir en société européenne. Il s'agit d'un nouvel instrument juridique fondé sur le droit communautaire et qui offre aux sociétés la possibilité de se constituer en société européenne, désignée officiellement par son appellation latine: *Societas Europaeae* (SE). Une SE pourra exercer ses activités sur tout le territoire de l'Union européenne et sera régie par une législation communautaire directement applicable dans tous les États membres. Le statut est établi par deux actes législatifs: un règlement fixant les règles du droit des sociétés (JO L294, 10 novembre 2001, pp.1 à 21) et une directive sur l'implication des travailleurs (JO L294 10 novembre 2001, pp.22 à 32). Le règlement et la directive entreront en vigueur le même jour, trois ans après leur adoption formelle.

Développements récents dans les États membres²⁴

ALLEMAGNE

La réforme fiscale 2000 est devenue réalité lorsque le *Bundestag* a adopté la loi sur la réduction de l'impôt le 6 juillet 2000. Après son approbation par le *Bundesrat* le 14 juillet 2000, la loi sur la réduction de l'impôt est entrée comme prévu en vigueur le 1^{er} janvier 2001. La résolution du *Bundesrat*, qui demandait l'introduction dans la réforme fiscale 2000 d'un allègement fiscal supplémentaire pour les PME, a débouché sur la présentation par le gouvernement allemand d'une loi relative à une réduction supplémentaire de l'impôt. Votée par le *Bundestag* le 10 novembre 2000, cette loi a été adoptée par le *Bundesrat* le 1^{er} décembre 2000. Ainsi, les éléments supplémentaires de la réforme fiscale 2000 sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2001.

L'un des principaux éléments de la réforme fiscale 2000 a été la réduction des taux de l'impôt sur les sociétés à un niveau uniforme de 25 % à partir de 2001.

En ce qui concerne l'imposition des revenus des dividendes, le système d'imputation complète est remplacé par un système appelé "Halbeinkünfteverfahren", destiné à rendre plus intéressants les investissements transfrontaliers sur le territoire communautaire. Selon ce nouveau système, 50 % seulement des bénéfices distribués d'une société seront inclus dans la base de l'impôt sur le revenu de l'actionnaire. En retour, il ne sera plus nécessaire de porter l'impôt sur le revenu payé par la société au crédit de l'impôt sur le revenu de l'actionnaire.

Les plus-values résultant de la vente croisée d'actions de plusieurs sociétés seront en règle générale exonérés d'impôt. Diverses restrictions seront toutefois imposées afin d'empêcher les abus. De plus, dans certains cas, ces dispositions ne s'appliqueront pas aux institutions de

²⁴ Les évolutions sur le plan fiscal décrites dans cette partie se rapportent uniquement au domaine de l'impôt des sociétés dans les États membres de l'UE au cours des deux ou trois dernières années. Seules les mesures majeures ont été incluses. La description détaillée de la perception des impôts sur les sociétés est disponible dans les anciens *documents de travail du Parlement européen* (voir ECON 105 et ECON 125). Plusieurs sources fournissent des informations dans cette partie: les publications périodiques – *World Tax Advisor* (Deloitte & Touche); *Tax News International* (Ernst & Young) – et les pages web suivantes:

- Bundesministerium für Finanzen (Autriche): <http://www.bmf.gv.at>
- Ministère des Finances (Belgique): <http://www.minfin.fgov.be>
- Finansministeriet (Danemark): <http://www.fm.dk>
- Valtiovarainministeriö (Finlande): <http://www.vn.fi>
- Ministère de l'Économie (France): <http://www.finances.gouv.fr>
- Bundesministerium der Finanzen (Allemagne): <http://www.bundesfinanzministerium.de>
- General accounting Office (Grèce): <http://www.mof-gl.k.gr>
- Department of Finance (Irlande): <http://www.irlgov.ie> and Irish Revenue: <http://www.revenue.ie>
- Ministero delle Finanze (Italie): <http://www.finanze.it>
- Ministère des Finances (Luxembourg): <http://www.État.lu/FI>
- Ministerie van Financien (Pays-Bas): <http://www.minfin.nl> and <http://www.belastingdienst.nl>
- Ministério das Finanças (Portugal): <http://www.min-finanzas.pt> and <http://www.dgci.min-finanzas.pt>
- Ministerio de Hacienda (Espagne): <http://www.minhac.es>
- Finansdepartementet (Suède): <http://www.finans.geringen.se>
- H. M. Treasury (Royaume-Uni): <http://www.hm-treasury.gov.uk> et Inland Revenue: <http://www.inlandrevenue.gov.uk>

crédit et aux fournisseurs de services financiers. Les nouvelles règles entreront en vigueur à partir de l'exercice 2002.

Les actionnaires privés qui détiennent des parts d'une entreprise depuis plus d'un an pourront les vendre comme autrefois sans payer de taxe, sauf si cette participation est importante. À partir de 2002 toutefois, les parts seront considérées importantes à partir de 1 % (contre 10 % auparavant). Lorsque la vente est soumise à l'impôt – c.-à-d. lorsque les parts sont vendues avant un an ou représentent une participation importante – la méthode dite "Halbeinkünfteverfahren" sera appliquée.

Des réformes ont également été introduites de manière sélective, au bénéfice des sociétés non enregistrées.

- Les sociétés non enregistrées bénéficieront de baisses sensibles des taux de l'impôt sur le revenu.
- Les sociétés non enregistrées qui tirent leurs revenus d'activités commerciales ou d'affaires et qui sont soumises aux taxes professionnelles locales verront leur charge fiscale s'alléger une fois de plus, car la taxe professionnelle sera portée de manière standardisée au crédit de leur impôt sur le revenu dû. Leur impôt sur le revenu sera réduit d'un montant correspondant à 1,8 fois la base d'évaluation de la taxe professionnelle. La taxe professionnelle sera toujours déductible en tant que dépenses d'exploitation. Suite à la procédure de médiation, ces dispositions ont été réalignées par rapport à leur objectif précis en vue de limiter la surcompensation. En dessous du seuil, la majorité des sociétés pourront cependant bénéficier d'un allègement complet de la taxe professionnelle.
- L'abattement fiscal lié à la vente ou à la fermeture d'une sociétés passera de 30.680 euros environ à quelque 51.130 euros (à partir de 2002: 51.200 euros). Outre la "règle d'un cinquième" (one fifth rule), les entrepreneurs qui cessent leurs activités peuvent aujourd'hui choisir le système appelé "demi-taux moyen d'impôt". Cette disposition est entrée en vigueur au début de l'exercice comptable 2001 et peut être invoquée une seule fois du vivant des entrepreneurs ayant atteint l'âge de 55 ans ou frappés d'incapacité permanente. Les entrepreneurs à l'âge de la retraite ont donc la possibilité de réaliser des bénéfices lors de la vente/clôture d'entreprises agricoles, commerciales et professionnelles et de la vente d'actions de partenariat imposées à un taux équivalent à la moitié du taux moyen.
- Les transferts et les coopérations entre sociétés impliquant des PME non enregistrées seront facilités par la réintroduction du dégrèvement d'impôt des coassociés (art. 6 paragraphe 5 de la loi relative à l'impôt sur le revenu). Cette disposition permet un transfert neutre sur le plan fiscal des actifs avec réserves latentes et aidera en particulier les PME non enregistrées à faire face aux problèmes de succession d'une génération à l'autre.
- Les dispositions relatives à la déduction anticipée d'amortissement pour les nouveaux investissements consentis par les PME – ajustés aux nouvelles conditions d'amortissement – seront maintenues. Les mesures adoptées en vue de financer la réforme doivent mettre l'accent principalement sur la restriction des accords existants en matière d'amortissement fiscal:
 - Le taux d'amortissement fiscal dégressif pour les actifs mobiliers passera de 30 % à 20 %.
 - Le taux d'amortissement des bâtiments de société passera de 4 % à 3 %.
 - A partir de 2001, les tables des taux officiels d'amortissement seront basées sur des durées de vie utile plus réalistes.

- La réduction fiscale pour les revenus commerciaux visés à la section 32 c de la loi relative à l'impôt sur le revenu est caduque. Cette réduction n'est plus pertinente aujourd'hui hors en raison du nouveau système d'imputation standardisé de la taxe professionnelle.
- Les règles applicables au financement par l'emprunt des actionnaires sont renforcées en vue de contenir les abus.

Ces mesures sont nécessaires pour garantir le bon financement des réductions fiscales profondes et renforcer le lien existant entre l'imposition et la capacité économique du particulier contribuable.

Les mesures adoptées à court terme sont destinées à bénéficier surtout aux petites et moyennes entreprises. Élément supplémentaire pour les petites et moyennes entreprises, un réserve de réinvestissement facilitera la restructuration des capitaux propres des petits et moyens partenariats, octroyant ainsi un allègement de 650 millions d'euros. A l'avenir, les partenaires pourront transférer les bénéfices issus de ventes d'actions – à concurrence de 500.000 euros – en vue d'acheter de nouvelles actions, des actifs mobiliers amortissables et des équipements. La période de réinvestissement est comprise entre deux et quatre ans (pour les équipements).

De plus, l'environnement fiscal applicable à la restructuration de partenariats sera développé davantage sur la base de la réintroduction du décret dit "des co-entrepreneurs". Ce dernier sera étendu aux divisions réelles ainsi qu'aux cas couverts par la section 6b de la loi relative à l'impôt sur le revenu. La loi formule également des dispositions sur le traitement fiscal des transactions internationales et sur l'imposition des entreprises associées. Les nouvelles dispositions sont entrées en vigueur à partir de 2002.

En septembre 2002, après les inondations survenues en Europe centrale, le gouvernement allemand a annoncé le report de certaines mesures de la réforme fiscale dont l'entrée en vigueur était prévue pour 2003. Le taux de l'impôt sur les sociétés est passé de 25 % à 26,5 % pour l'exercice comptable 2003, en vue de financer les coûts liés aux réparations des dommages causés par les inondations.

AUTRICHE

Les principales mesures fiscales promulguées récemment par le gouvernement autrichien sont les suivantes:

- Introduction d'une déduction supplémentaire de 10 % pour les dépenses dans les domaines de la recherche et du développement. Cette déduction supplémentaire est disponible pour les dépenses relatives à des opérations qui répondent à des conditions spécifiées. Les sociétés qui accusent un déficit fiscal peuvent dès à présent demander une somme égale à 3 % des dépenses pour la recherche, portée au crédit du compte fiscal. Les règles applicables à la déduction fiscale supplémentaire sont également applicables à cette somme.
- *Déduction anticipée d'amortissement*: les dépenses de construction contractées en 2002 et financées dans les coûts afférents à un bâtiment peuvent être déduites à l'avance de l'impôt sur les sociétés à un taux de 7 %.
- *Déduction fiscale supplémentaire pour les dépenses de formation*: la déduction fiscale supplémentaire pour les dépenses de formation passe de 9 % à 20 %. Les sociétés qui accusent des déficits fiscaux peuvent aujourd'hui demander une somme égale à 6 % des dépenses de formations, portée au crédit du compte fiscal.

Toutes ces mesures sont en vigueur à partir de janvier 2002.

Le 17 décembre 2001, le ministère des finances a publié un nouveau code fiscal qui simplifie le système de remboursement des retenues à la source prélevées en Autriche conformément aux traités sur la double imposition. Les retenues à la source couvrent les impôts sur les revenus des dividendes, des intérêts, des redevances, des plus-values et des paiements à certains contribuables, dont: athlètes, assistants et artistes. Le code met en place de nouveaux formulaires fiscaux que les résidents des pays signataires des traités peuvent remplir pour obtenir le remboursement de la retenue à la source prélevée sur les revenus gagnés à partir du 1 janvier 2002 inclus.

BELGIQUE

En septembre 2002, le gouvernement belge a annoncé une réforme de l'impôt sur les sociétés qui inclut une réduction sensible des taux d'imposition. Les taux appliqués aux entreprises seront réduits en deux phases. Premièrement, le taux d'imposition standard des sociétés passera de 39 % à 33 % (auquel s'ajoute la contribution complémentaire de crise, ce qui donne un taux global de 33,99 %). Le taux passera ensuite à 30 % (avec la suppression de la contribution complémentaire de crise). Les taux applicables aux petites et moyennes entreprises (PME) seront réduits de 28,84 % à 24,25 %.

Afin que les réformes n'aient aucune incidence sur le budget, les réductions fiscales s'accompagneront d'autres mesures:

- Le renforcement des dispositions en matière de capitalisation restreinte;
- Une retenue à la source de 10 % sur les plus-values d'actions lorsque la société liquide ou achète ses propres parts;
- Une modification des règles d'amortissement.

En décembre 2001, le gouvernement a également annoncé les mesures suivantes:

- Amortissement d'un actif dans l'année de son acquisition effectuée au *pro rata temporis*. Par conséquent, l'amortissement d'un actif pendant l'année de son acquisition sera autorisée uniquement pour la période d'utilisation réelle de l'actif en question;
- Exemption de la taxe pour les bénéfices réinvestis dans les immobilisations par les petites et moyennes entreprises. Le montant maximum des bénéfices susceptibles d'être exemptés s'élève à 50 % des bénéfices imposables, pour un maximum de 37.500 euros;
- Possibilité d'obtenir un jugement pour n'importe quelle transaction;
- Non-déductibilité sur le plan fiscal de certaines taxes régionales, y compris la taxe environnementale.

Les réformes vont probablement entrer en vigueur en 2003.

DANEMARK

Le 7 février 2002, le gouvernement danois a présenté un projet de législation (projet de loi n° L 99) adopté par le parlement danois le 17 mai 2002.

L'un des principaux changements porte sur la réduction des exigences de propriété permettant de bénéficier de dividendes exonérés. Aux termes du droit existant, les sociétés danoises sont exemptes de la taxe sur les dividendes versés par leurs filiales danoises et étrangères.

Les sociétés mères étrangères sont également exemptes de la retenue à la source au Danemark sur les revenus des dividendes de leurs filiales danoises lorsque les deux conditions suivantes sont remplies:

- Le bénéficiaire possède 25 % au moins du capital-actions de la société qui paie les dividendes;

- Le bénéficiaire a détenu les parts en question pendant une période minimale de 12 mois, distribution des dividendes incluse.

Cette participation de 25 % passera à 20 % et sera appliquée aux dividendes à l'arrivée versés par des filiales d'une société danoise à celle-ci ainsi qu'aux dividendes au départ payés par une société danoise à sa société mère (danoise ou étrangère). En règle générale, les nouvelles règles sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2002. Le seuil de 20 % sera appliqué aux dividendes déclarés à partir du 1^{er} janvier 2002.

La durée limite de 5 ans applicable au report des pertes sur les exercices ultérieurs a été supprimée. Les pertes fiscales peuvent donc être reportées indéfiniment. Cette mesure est applicable aux pertes contractées au cours de l'exercice 2002 et des exercices suivants.

Le taux de l'impôt sur les sociétés au Danemark a sensiblement diminué au cours des dix dernières années. De 40 % en 1991, le taux est passé à 38 % en 1991 et en 1992. Après une nouvelle réduction en 1992, le taux s'est stabilisé à 34 % jusque 1998. Il a encore baissé (32 %) peu de temps après et s'élève actuellement à 30 %.

ESPAGNE

Le gouvernement espagnol a annoncé une future réforme destinée à réduire l'impôt sur les sociétés. Certaines mesures ont en fait été adoptées récemment. Le 28 septembre 2001, le gouvernement espagnol a approuvé un ensemble de mesures fiscales destinées à développer les petites et moyennes entreprises et à encourager les pensions privées. L'une des mesures adoptées porte sur l'extension du montant des revenus imposés au taux réduit de 30 %, qui passe de 3 millions d'euros à 5 millions d'euros.

La loi de 2002 sur le budget (*Ley 23/2001 de Presupuestos Generales del Estado*) et la loi de 2002 sur les finances (*Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social*) prévoient également plusieurs mesures dans le domaine de l'impôt sur les sociétés. En voici les principales:

- La limite de dix ans pour le report des pertes sur les exercices ultérieurs passe à 15 ans;
- L'abattement fiscal pour les dépenses en recherche et développement est accru;
- Un nouveau crédit d'impôt de 17 % pour l'impôt sur les plus-values;
- La période limite d'amortissement du goodwill s'élève à 20 ans au lieu de dix.

FINLANDE

En vigueur à partir du 1^{er} janvier 2000, le taux de l'impôt sur les sociétés est passé de 28 % à 29 %. Le taux de retenue à la source pour les revenus des dividendes versés aux non-résidents a également augmenté de 28 % à 29 %. Les traités fiscaux peuvent réduire le taux national de retenue à la source. Le taux de l'impôt est également passé de 28 % à 29 % pour les revenus des particuliers suivants:

- Dividendes versés par des sociétés enregistrées;
- Dividendes versés par des sociétés non enregistrées considérés comme des revenus du capital;
- Les revenus des intérêts.

Cependant, les intérêts payés aux non-résidents sont généralement exonérés. Le nouveau taux d'imposition concerne les distributions de bénéfices de 1999 selon le système finlandais de crédit à imputer. La société qui distribue les dividendes est imposée à un taux de 28 % et le crédit d'impôt disponible est calculé sur la base de ce taux (7/18 du dividende). En ce qui concerne les dividendes reçus en 2000, le bénéficiaire est cependant imposé à un taux de

29 %. Par conséquent, les résidents finlandais bénéficiaires de dividendes versés sur la base des bénéfices de 1999 règlent l'impôt au taux de 1,4 % du montant des dividendes reçus. Les revenus des dividendes sont normalement exempts de la taxe suite au crédit d'impôt reçu. En vigueur pour les bénéfices de 2000, le montant du crédit d'impôt est 29/71 des dividendes distribués, ce qui correspond à un taux d'impôt de 29 %.

FRANCE

Le projet de loi sur les finances de 2001, promulgué le 30 décembre 2000, a introduit des modifications significatives de l'impôt sur le revenu des sociétés, y compris l'impôt supplémentaire des sociétés, le régime des sociétés mères et filiales pour les dividendes et *l'avoir* fiscal (crédit d'impôt lié aux dividendes distribués par les sociétés françaises). Conformément au projet de loi, l'impôt supplémentaire sur les revenus des sociétés est passé de 10 % à 6 % pour les exercices comptables clôturés en 2001. Par conséquent, le taux d'imposition global des revenus des sociétés est passé à 35,33 %, hormis la surtaxe sociale de 3,3 %. Pour les exercices comptables clôturés en 2002, l'impôt supplémentaire a été réduit à 3 %. Le taux d'imposition global des revenus des sociétés s'élève donc à 34,33 %, hormis la surtaxe sociale de 3,3 %.

Le projet de loi prévoyait également une modification du régime des sociétés mères et filiales. Conformément à la précédente législation, 95 % des dividendes reçus par une société française étaient exonérés lorsque sa participation dans la société payeur dépassait 150 millions de FF ou 10 % du capital-actions de la société payeur. Le projet de loi sur les finances a modifié les conditions permettant de bénéficier de cette exonération de 95 %. Le critère de 150 millions de FF a été supprimé et le pourcentage de participation requis pour bénéficier du régime a été réduit à 5 %. En l'absence de mesure spécifique contraire, ces changements sont appliqués aux exercices comptables clôturés à partir du 31 décembre 2000.

Le projet de loi prévoit également une réduction de *l'avoir* fiscal pour les sociétés qui ne satisfont pas aux conditions du régime des sociétés mères et filiales. Conformément à la législation précédente, *l'avoir* fiscal de ces sociétés s'élevait à 40 % du dividende versé. Cette part a été réduite à 25 % pour un *avoir* fiscal utilisé en 2001 et à 15 % pour un *avoir* utilisé en 2002. Pour les particuliers et les sociétés susceptibles de bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, *l'avoir* fiscal est resté à 50 %.

GRÈCE

L'évolution la plus importante de l'impôt des sociétés en Grèce au cours des dernières années a été la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés de 40 % à 37,5 % ou à 35 % pour les entreprises résidentes qui ne sont pas cotées en bourse (exercice 2002)²⁵.

IRLANDE

Le projet de loi sur les finances de 2002 a été publié le 7 février 2002. Conformément à la législation en vigueur, le taux standard de l'impôt sur les sociétés est passé de 20 à 16 %²⁶ – mesure applicable à partir du 1^{er} janvier 2002. Aucun changement n'a été annoncé, ni en ce qui concerne le taux de 12,5 % d'imposition des sociétés applicable aux petites entreprises dont les revenus annuels d'exploitation sont inférieurs à 254.000 euros, ni pour le taux de

²⁵ Voir: IBFD (2002), *European Tax Handbook 2002*.

²⁶ Lire la note de bas de page n°16 pages 20 et 21.

25 % applicable aux autres revenus. A partir du 1^{er} janvier 2003, l'impôt standard sur les revenus des sociétés passera à 12,5 %.

Conformément aux règles d'isolement des pertes introduites par la loi sur les finances de 2001, les pertes d'exploitation encourues dans le cadre d'une activité soumise au taux standard ou d'une activité de fabrication ne pouvaient venir en déduction des bénéfices imposables au taux le plus élevé (c.-à-d. les revenus imposés à 25 %). Le projet de loi prévoit que l'allègement sera disponible en déduction d'autres revenus sur une base de valeur. Ces changements seront appliqués aux périodes comptables clôturées à partir du 6 mars 2001.

La loi sur les finances de 2001 prévoyait une réduction de la période d'amortissement des déductions fiscales pour investissements de sept à cinq ans pour les dépenses relatives aux équipements et machines. Au 1^{er} mars 2002, le taux standard de TVA est passé de 20 à 21 %.

ITALIE

La loi de 2002 sur les finances réintroduit le régime des avantages fiscaux, qui permet aux sociétés de réévaluer les actifs commerciaux et les participations moyennant le paiement d'une taxe de substitution sur les plus-values potentiellement réalisables lors de la réévaluation des actifs. Les taux applicables à la taxe de substitution s'élèvent à 19 % pour les actifs amortissables et à 15 % pour les autres actifs. Les sociétés règlent la taxe de substitution en lieu et place de la taxe sur le revenu des sociétés et de la taxe locale sur les revenus. La réévaluation peut entraîner les avantages fiscaux suivants:

- La déduction des montants supérieurs d'amortissement par rapport aux actifs réévalués;
- Des plus-values réduites sur le transfert des actifs réévalués;
- Le calcul de la déduction de 5 % pour frais de maintenance sur la base des valeurs supérieures des actifs.

Le Parlement italien a approuvé une nouvelle loi appelée "Tremonti-bis", qui comporte un abattement fiscal pour les nouveaux investissements consentis par les entreprises italiennes et les filiales des sociétés non résidentes. Cet abattement est très similaire à la période d'exonération fiscale "Tremonti" en vigueur pendant les exercices 1994 et 1995. Le nouvel abattement fiscal est applicable aux exercices 2001 et 2002. Conformément à la nouvelle loi, l'abattement est également applicable aux dépenses de formation des sociétés. Si l'investissement réalisé au cours d'un exercice à l'achat de nouveaux biens est supérieur aux montants moyens d'investissement des 5 années précédentes, la société peut diminuer ses revenus imposables selon le calcul suivant: abattement fiscal = (investissement pendant cette année – moyenne des investissements au cours des 5 années précédentes) x 50 %.

La loi de 2003 sur le budget propose une réduction du taux d'imposition des sociétés de 36 % à 34 %.

LUXEMBOURG

La loi sur la réforme fiscale de 2002 adoptée par le parlement luxembourgeois le 21 décembre 2001:

- Réduit les taux nominaux de l'impôt sur les sociétés de 30 % à 22 %;
- Réduit la base fiscale des sociétés au niveau municipal de 4 à 3 %, ce qui entraîne une baisse du taux d'imposition municipal réel de 9,09 à 7,5 pour cent;
- Réduit le taux d'imposition réel des sociétés (taux d'imposition global) de 37,45 % à 30,38 %;

- Réduit le taux national de retenue à la source pour les revenus des dividendes de 25 % à 20 %;
- Réduit le taux uniforme proposé de retenue à la source de 12 % à 10 % pour tous les types de redevances;
- Suite à la diminution du taux de l'impôt sur les sociétés, réduit le taux des crédits d'impôt à l'investissement à 12 % approximativement du prix d'achat des actifs éligibles.

La mesure proposée relative au refinancement des plus-values tirées de l'échange d'actions ou de la conversion d'un prêt en actions dans les sociétés luxembourgeoises, les sociétés de l'Union européenne et les sociétés de capital non résidentes, a été modifiée afin de s'assurer que seules les parts des sociétés non résidentes soumises à un impôt comparable à l'impôt sur le revenu des sociétés luxembourgeoises peuvent bénéficier de cet allègement fiscal.

PAYS-BAS

En septembre 1999, un projet de législation pour la nouvelle loi de 2001 relative à l'impôt sur le revenu a été soumis à la deuxième chambre du parlement hollandais, accompagnée d'un projet de dispositions légales régissant sa mise en œuvre. Ces projets constituent les éléments essentiels d'une révision majeure du système fiscal hollandais, intitulée "processus de révision de la fiscalité 2001".

Les deux projets de loi ont été acceptés par la deuxième chambre du parlement hollandais le 3 février 2000 et par la première chambre le 9 mai 2000. La nouvelle loi de 2001 relative à l'impôt sur le revenu est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001. Cette loi modifie à de nombreuses reprises la législation fiscale existante. Voici les principaux changements:

- Introduction du système des "blocs"²⁷;
- Introduction de l'impôt sur les revenus des investissements;
- Réduction des taux dans les tranches fiscales existantes;
- Modifications d'un certain nombre de déductions;
- Remplacement des abattements personnels par un dégrèvement appelé "heffingskorting"²⁸.

Le taux standard d'impôt sur le revenu des sociétés est passé de 35 % à 34,5 %. Un taux de 29 % est appliqué à la première tranche des revenus imposables de 22.689 euros (Jusqu'ici, le taux de la première tranche s'élevait à 30 %.).

²⁷ A partir de janvier 2001, il existe trois types de taxes pour les revenus imposables. Ces revenus sont rassemblés en blocs:

- Bloc n°1: revenus imposables du travail et du ménage. Le taux de l'impôt sur les revenus du bloc n°1 est une échelle croissante composée de 4 tranches (de 32,35 % à 52 %);
- Bloc n°2: revenus imposables des intérêts importants. Le taux est fixé à 25 %;
- Bloc n°3: revenus imposables de l'épargne et des investissements. Le taux est fixé à 30 %.

²⁸ La Loi de 2001 relative à l'impôt sur les revenus remplace l'abattement personnel de base par une réduction des taxes (*heffingskorting*). Il s'agit en effet d'une ristourne sur le montant des impôts à payer. Cette réduction des taxes est indépendante du taux d'impôt marginal et comprend une remise générale ainsi qu'une série de remises supplémentaires.

PORTUGAL

La proposition de réforme de l'impôt sur le revenu présentée par le gouvernement portugais en décembre 2000 a introduit des changements majeurs, surtout dans le domaine de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Les changements concernant l'impôt sur le revenu des sociétés (IRC) comprenaient, entre autres, l'utilisation de méthodes *au forfait* et examinaient une taxation minimale du chiffre d'affaires pour les petites entreprises, ainsi que des nouvelles règles sur la taxation des stock options et des plus-values ainsi que sur l'unification des impôts de groupe.

En ce qui concerne les revenus des dividendes, la proposition instaure une exemption de participation de 100 % qui remplace la déduction actuelle de 95 % dans les trois situations suivantes:

- Les dividendes reçus par les sociétés résidant au Portugal et versés par d'autres entités résidentes si le bénéficiaire possède directement 25 % ou plus du capital du payeur et si le bénéficiaire a maintenu sa participation pendant une période ininterrompue de deux ans au minimum ou, dans le cas contraire, si la participation est maintenue pendant la durée nécessaire pour compléter cette période. Lorsque cette exigence n'est pas satisfaite, une correction est évaluée, sans préjudice, pour la déduction fiscale concernant la double imposition internationale des profits distribués.
- Les dividendes versés par une entité établie dans un pays membres de l'UE à une entité établie au Portugal, chacune répondant aux conditions de la directive concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales (90/435/CEE).
- Les dividendes versés par les entités résidentes aux pures sociétés holding portugaises (*Sociedades Gestoras de Participações Sociais*), sans aucune condition de pourcentage ou de durée de participation.

La loi de 2002 relative au budget (n°109-B/2001), adoptée le 27 décembre 2001, a introduit plusieurs changements fiscaux importants, y compris une réduction du taux de l'impôt sur le revenu des sociétés. Les mesures essentielles de la loi applicable aux exercices ouverts à compter du 1 janvier 2002 inclus sont résumées ci-dessous.

- *Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés:* Le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés passe de 32 % à 30 %. Jusqu'ici, le taux applicable de 34 % avait été réduit à 32 %.
- *Sociétés offshore:* La loi de 2002 sur le budget a introduit de nouvelles mesures destinées à empêcher les entités établies dans les juridictions offshore à se soustraire à l'impôt au Portugal. Lorsque ces sociétés possèdent des biens fonciers au Portugal qui ne sont pas mis en location ni utilisés pour une activité économique, ces sociétés sont soumises à l'impôt sur le revenu locatif évalué à 1/15 de la valeur fiscale du bien foncier. Toutefois, cette règle ne s'applique pas si le propriétaire prouve que la propriété est inoccupée et qu'elle n'est pas utilisée par une entité établie au Portugal. Une loi distincte dresse la liste de ces juridictions offshore. Conformément à la loi de 2002 sur le budget, les biens des entités établies dans une juridiction présentant un régime fiscal plus favorable que le Portugal sont soumis à un impôt foncier municipal d'un taux fixe de 2 %. Les taux normaux de cet impôt sont compris entre 0,7 % et 1,3 %.
- *Plus-values des entités non résidentes:* La loi de 2002 sur le budget a modifié l'exemption de la taxe pour les plus-values perçues par les entités non résidentes. La portée de l'exemption est étendue en vue d'inclure les plus-values perçues par les non-résidents sur les coupons et les titres (instruments financiers sous forme d'action ou de dette) émis par les entités établies au Portugal. La nouvelle loi prévoit également que les plus-values

généérées par la vente d'une participation dans une société portugaise par une entité non résidente ne sont pas exemptées de la taxe si le bien foncier représente plus de 50 % de la totalité des actifs de la société ou si la société portugaise possède une société mère et que le bien foncier représente plus de 50 % des actifs d'une filiale portugaise de la société holding ou mère.

ROYAUME-UNI

Les principales mesures du rapport préliminaire sur le budget du gouvernement du Royaume-Uni du 27 novembre 2001 sont les suivantes:

- *Extension de la première tranche de l'impôt sur les sociétés.* La première tranche au taux de 10 % d'impôt sur les sociétés a été augmentée pour l'exercice fiscal à compter du 1^{er} avril 2002. Elle est passée du niveau actuel de 10.000 livres à .
- *Réforme de la fiscalité de la propriété intellectuelle, du goodwill et des autres actifs incorporels.* L'allègement de l'impôt sur les sociétés est accordé pour la propriété intellectuelle, le goodwill et d'autres actifs incorporels. L'allègement pour les actifs acquis récemment sera accordé sur une base cohérente, suivant le traitement comptable pour l'amortissement de ces actifs dans les comptes des sociétés. Les ventes des actifs incorporels seront logiquement considérés comme des revenus (soumis à un nouvel abattement fiscal pour le réinvestissement).
- *Allègement pour les plus-values réalisées par les sociétés sur les participations importantes qui répondent aux conditions suivantes:* une société commerciale ou un membre d'un groupe vend des actions d'une société commerciale ou d'un groupe; et une participation de 20 % minimum a été maintenue pendant une période minimale de 12 mois échue dans un délai inférieur à douze mois avant la réalisation de la vente.
- *Encouragement de la recherche et du développement par crédit d'impôt pour les grandes sociétés.* Cette nouvelle incitation a été annoncée dans le budget 2001 mais a été finalement incluse dans le projet de loi 2002 sur les finances.

Le budget 2002 prévoyait d'autres réformes importantes du régime fiscal des sociétés, conformément aux principes clés stipulés dans le rapport préliminaire sur le budget. Parmi ces réformes:

- Un nouveau régime permettant d'octroyer un allègement fiscal aux sociétés pour les coûts de la propriété intellectuelle, du goodwill et des autres actifs incorporels, destiné à encourager les entreprises à tirer parti des nouvelles opportunités de l'économie fondée sur la connaissance.
- Une exemption des plus-values et des pertes de capital réalisées sur les participations importantes, destinée à garantir que les importantes décisions commerciales concernant la restructuration et les réinvestissements des entreprises sont prises pour des motifs commerciaux et non fiscaux. Les principaux changements apportés au premier projet de législation sont les suivants: le pourcentage de participation requis pour bénéficier de l'exemption passe de 20 % à 10 %, ce même seuil passe de 30 % à 10 % dans le cas d'une joint venture, dont les partenaires ne doivent plus être constitués en société.
- Un régime simplifié et modernisé pour l'imposition des dettes des sociétés, des contrats dérivés et des gains et pertes de change.
- Un nouveau crédit d'impôt visant à développer la recherche et le développement dans les grandes sociétés.

- Des modifications de l'imposition des sociétés étrangères actives au Royaume-Uni par l'intermédiaire de filiales.

Ces mesures sont entrées en vigueur le 1^{er} avril 2002.

A l'heure actuelle, le gouvernement anglais examine d'autres réformes majeures du régime fiscal des sociétés. Il a récemment publié un document de consultation sur la réforme fiscale des sociétés²⁹ en vue d'auditionner sur des réformes supplémentaires et sur les bénéfices éventuels de la réduction des différences entre les profits commerciaux et les profits à finalité fiscale. Bien que les alternatives discutées dans le document soient uniquement mentionnées aux fins de consultation et qu'aucun engagement n'ait été pris en vue d'un changement, le document formule des propositions intéressantes et envisage la possibilité d'une réforme supplémentaire de l'impôt des sociétés, principalement dans trois domaines majeurs:

- *Imposition des plus-values et des pertes réalisées sur les actifs immobilisés*: le document énonce les voies possibles d'alignement du traitement fiscal des pertes et profits réalisés sur les actifs immobilisés sur leur traitement comptable;
- *Le système de barème pour le calcul du revenu imposable*: il aborde l'effet du système de barème dans son application au sein du régime actuel et ses possibilités de rationalisation;
- *Traitement fiscal des sociétés commerciales et d'investissement*: le document examine l'impact de la distinction effectuée entre les sociétés commerciales et d'investissement qui figure en de nombreux endroits du régime existant et analyse la pertinence de cette distinction dans le monde commercial actuel.

Le document de consultation soulève également le problème de l'imposition des groupes sur une base consolidée, éventuellement en tant que réforme consécutive aux principales propositions.

SUÈDE

Le gouvernement suédois a promulgué de nouvelles règles applicables à partir de mars 2000 au rachat d'actions par les sociétés anonymes cotées en Bourse. Conformément à ces règles, les rachats doivent répondre aux conditions suivantes:

- Le capital fixe de la société qui achète doit rester intact après le rachat;
- Les actions rachetées ne peuvent dépasser 10 % de la totalité des actions de la société.

Ces règles stipulent également que, pour les actionnaires résidents, le montant du paiement reçu pour les actions, moins le coût de l'acquisition, est traité comme une plus-value en capital. Pour les actionnaires non résidents par contre, le montant total reçu est considéré comme un dividende et soumis à la retenue nationale à la source.

Afin de corriger les distorsions et modifier une règle que d'aucuns considèrent discriminatoire envers les actionnaires étrangers, de nouvelles mesures ont été récemment promulguées, qui alignent sur la loi communautaire la loi suédoise relative à l'impôt des sociétés. Ces règles entrent en vigueur en janvier 2001 et stipulent qu'une société établie dans l'Espace économique européen (EEE) et dont les activités en Suède sont exercées via un établissement permanent peut, sous certaines conditions, bénéficier d'une exemption de la taxe pour les

²⁹ http://www.inlandrevenue.gov.uk/consult_new/corporation_tax.htm Pour de plus amples détails, voir Tomsett, E (2002), "UK Releases Additional Corporation Tax Reform Proposals", *World Tax Advisor*, septembre 2002.

dividendes reçus par une société suédoise sur les actions en liaison avec l'établissement permanent si elle satisfait aux conditions auxquelles une société suédoise doit répondre pour bénéficier de l'exemption de la taxe pour les dividendes reçus par une autre société suédoise sur les actions liées aux activités commerciales³⁰. En outre, le droit de porter au crédit ou de déduire les impôts étrangers est étendu aux sociétés étrangères qui exercent des activités en Suède via un établissement permanent.

³⁰ On considère que les actions présentent un lien commercial s'il s'agit d'actifs fixes et si l'une des deux conditions suivantes est présente: les actions représentent au minimum 25 % de la totalité des votes de la société; ou s'il est prouvé que la propriété des actions doit probablement être attribuée aux activités réalisées par le propriétaire (l'établissement permanent) ou par les sociétés liées au propriétaire (propriété ou organisation).

II. Fiscalité dans les pays candidats

Avant-propos

Cette section est axée sur les principaux impôts en vigueur dans les treize pays candidats. La première partie est une introduction consacrée à l'élargissement, qui aborde le contexte historique du processus, décrit les critères que doivent respecter les candidats et analyse en particulier ceux liés à la fiscalité, puis couvre les accords de transition.

La deuxième partie propose une analyse actuelle de l'impôt personnel sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur la valeur ajoutée et des accises dans les pays candidats³¹.

Cette section est clôturée par quelques réflexions sur les conséquences de l'élargissement pour le devenir de la fiscalité dans l'Union européenne.

Contexte historique

Le Conseil européen de Copenhague a confirmé en 1993 la légitimité des demandes d'adhésion des pays d'Europe centrale et orientale, donnant ainsi le coup d'envoi de l'un des projets les plus ambitieux de toute l'histoire de l'UE. En 1997, le Conseil européen d'Amsterdam a appelé au lancement des négociations d'adhésion en 1998.

L'Union a reçu les demandes de dix pays et les négociations ont commencé en mars 1998 avec une "première vague" de six pays: Chypre, la République tchèque, l'Estonie, la Hongrie, la Pologne et la Slovénie. Ces pays ont été ensuite rejoints par une "deuxième vague" de cinq pays: la Bulgarie, la Lettonie, la Lituanie, la Roumanie et la Slovaquie. En septembre 1998, Malte a renouvelé sa demande d'adhésion et le Conseil européen de Cardiff a lancé une stratégie européenne en vue de préparer la Turquie à l'adhésion. En mars 1999, le Conseil européen de Berlin est parvenu à un accord sur la création de nouveaux instruments de financement de pré-adhésion.

En décembre 1999, le Conseil européen d'Helsinki a réaffirmé l'importance du processus d'élargissement, au sein duquel les 13 pays candidats (Turquie incluse) prendraient part sur un pied d'égalité. Le Conseil a également décidé de convoquer des conférences intergouvernementales bilatérales en février 2000 en vue d'ouvrir les négociations avec la Roumanie, la Slovaquie, la Lettonie, la Lituanie, la Bulgarie et Malte sur les critères d'adhésion à l'Union européenne et sur les modifications nécessaires des traités. Le Conseil européen a également annoncé l'adoption de mesures appropriées, permettant ainsi la convocation officielle en février 2000 de la conférence intergouvernementale sur la révision des traités. Le coup d'envoi officiel des négociations avec la Roumanie, la Slovaquie, la Lettonie, la Lituanie, la Bulgarie et Malte a été donné le 15 février 2000.

En décembre 2000, le Conseil européen de Nice a ratifié les amendements institutionnels nécessaires pour permettre à l'Union de recevoir les pays candidats prêts à l'adhésion à partir de la fin de l'année 2002, les autorisant ainsi à participer aux élections européennes de 2004.

³¹ Cette analyse comparative a été réalisée sur la base de données provenant de plusieurs publications: IBFD (2002), *European Tax Handbook*, et *Taxation and Investment in Central and East European Countries*; Ernst and Young (2002), *Worldwide Corporate Tax Guide*, *The Global Executive* et *Tax News International*; Deloitte and Touche (2002), *Central European Tax News* et *World Tax Advisor*.

Le Conseil européen de Copenhague a non seulement approuvé le principe de l'élargissement de l'UE – inclure les pays d'Europe centrale et orientale associés au processus –, il a également défini les critères auxquels devraient se soumettre les candidats avant de rejoindre l'Union.

Ces critères concernent:

- La stabilité des institutions garantissant la démocratie, l'état de droit, les droits de l'homme et le respect et la protection des minorités (critère politique);
- L'existence et le fonctionnement d'une économie de marché ainsi que la capacité à résister à la pression de la concurrence et aux forces de marché au sein de l'Union européenne (critère économique);
- La capacité à se plier aux obligations liées à l'adhésion, y compris l'approbation des objectifs de l'union politique, économique et monétaire (critère concernant la reprise de l'*acquis* communautaire).

Fiscalité

Le critère économique a probablement été le facteur clé. Dans le domaine de la fiscalité, l'*acquis* communautaire couvre principalement l'imposition indirecte et en particulier les régimes de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et des droits d'accises. En ce qui concerne l'imposition directe, l'*acquis* est limité à la législation relative à l'impôt sur les sociétés et aux droits d'apports.

Dans l'ensemble, les pays candidats présentent des régimes d'imposition indirecte proches de ceux de l'Union, bien qu'ils ne soient pas totalement alignés sur l'*acquis* sur un certain nombre de points techniques spécifiques (exemptions, niveau de l'impôt, remboursement d'impôts, etc.).

Tous les pays candidats ont demandé des mesures transitoires et un nombre limité de dérogations, principalement dans le domaine de la TVA et des droits d'accises. Le niveau des taux est l'enjeu le plus sensible pour les pays candidats. Les taux de TVA qu'ils appliquent peuvent varier des taux déterminés par l'*acquis* et, dans la plupart des cas, les taux des accises sont considérablement plus faibles que ceux pratiqués dans l'Union. Les gouvernements craignent les implications économiques et sociales d'une hausse significative des taux – et donc des prix – des biens essentiels sur le plan social. Tous les pays candidats ont par conséquent demandé des périodes de transition pour certains biens et services, afin d'étendre l'ajustement des taux sur une plus longue période.

Certaines périodes de transition limitées dans le temps (c.-à-d. qui ne s'étendent pas au-delà de fin 2007) devraient être acceptées: il s'agit par exemple du maintien d'un taux de TVA réduit sur certaines catégories de biens et services qui requièrent normalement le taux standard. Cependant, comme dans le cas des dérogations existantes (le taux de TVA de 0 % au Royaume-Uni par exemple), ces autorisations ne seront délivrées que si les conséquences pour le fonctionnement correct du marché intérieur sont limitées et que leur justification sociale est clairement établie.

Le point le plus sensible est, semble-t-il, celui des accises sur les cigarettes. Pendant le deuxième semestre 2001 et conformément au calendrier d'adhésion, l'Union a défini sa position sur les demandes de périodes de transition relatives à ces droits d'accises et proposé des périodes de transition de trois ans au maximum. Depuis lors, l'Union européenne elle-

même a adopté des mesures ayant considérablement élevé les taux minimum³²; cette démarche aura selon toute vraisemblance un impact supplémentaire sur les pays candidats et a quelque peu retardé la clôture provisoire de ce chapitre pour certains pays.

En négociant leurs positions, la plupart des pays candidats ont déclaré qu'ils acceptent et qu'ils appliqueront les principes du code de conduite en matière de fiscalité des entreprises. La Commission analyse actuellement les législations correspondantes dans les pays candidats, en vue d'identifier les pratiques potentiellement dommageables non conformes au code de conduite.

Impôt personnel sur le revenu

L'impôt personnel sur le revenu est appliqué au niveau du gouvernement central dans la plupart des pays candidats. Dans certains cas, ces impôts sont complétés par un ou plusieurs impôts locaux bien que, dans la majorité des pays, les impôts personnels sur le revenu aux niveaux inférieurs de gouvernement soient soit inexistantes, soit relativement peu significatifs en terme de recettes.

Bien que les taux de l'impôt personnel sur le revenu au niveau du gouvernement central soient progressifs dans la plupart des pays candidats, l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie appliquent un taux fixe. Le nombre maximum de tranches fiscales s'élève à 6 et la moyenne est de 3 environ. Le taux de la première tranche d'impôt est le plus élevé en Lituanie (33 %) et le moins élevé en Slovaquie (10 %). Le taux minimal moyen s'élève à 19,5 %. Les taux marginaux maximaux de l'impôt personnel sur le revenu perçu par le gouvernement central sont compris entre 25 % en Lettonie et 50 % en Slovaquie. Le taux moyen maximal s'élève à 36,7 %.

Les abattements fiscaux sont l'une des méthodes les plus couramment utilisées pour mettre en œuvre un allègement fiscal standard. Ces abattements prennent la forme de déductions du revenu soumis à l'impôt. De cette manière, lorsque les barèmes de l'impôt sur le revenu sont progressifs, la valeur des abattements augmente en même temps que le revenu. Les crédits d'impôt sont des déductions d'un montant forfaitaire de l'impôt dû, de sorte que la valeur des crédits d'impôt dépend du niveau de revenu du contribuable. Les abattements fiscaux et les crédits d'impôt renseignés au tableau n°6 font uniquement référence aux allègements de base ouverts à tous les contribuables ainsi qu'aux allègements de base du revenu gagné, soumis à un impôt individuel.

La plupart des pays candidats appliquent les abattements fiscaux, en général pour les coûts réels de certaines dépenses professionnelles et pour un montant standard non imposable. Les crédits d'impôt sont uniquement appliqués en Hongrie et en Turquie. La Pologne accorde les deux types d'allègements.

³² Directive 2002/10/CE du Conseil, du 12 février 2002, modifiant les directives 92/79/CEE, 92/80/CEE et 95/59/CE en ce qui concerne la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés.

Tableau n°4.: Accords de transition des Pays Candidats

PAYS	ACCORDS TRANSITOIRES
BULGARIE	Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Exemption de la TVA pour les transports internationaux de passagers Régime d'accises spécial pour les produits distillés par les cultivateurs de fruits pour la consommation personnelle Taux d'accises inférieurs sur les cigarettes.
CHYPRE	Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux de TVA de zéro % sur l'alimentaire et les médicaments Taux de TVA réduit sur les restaurants Exemption de la TVA sur les terrains à bâtir
RÉPUBLIQUE TCHÈQUE	Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux de TVA réduit sur le chauffage Taux de TVA réduit sur la construction Taux d'accises inférieurs sur les cigarettes jusque fin 2006 Régime d'accises spécial pour les produits distillés par les cultivateurs de fruits pour la consommation personnelle
ESTONIE	Taux de TVA réduit sur le chauffage Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux d'accises inférieurs sur les cigarettes Alignement total sur la directive des sociétés mères et filiales
HONGRIE	Taux de TVA réduit sur le chauffage Taux de TVA réduit sur les restaurants Taux d'accises réduit sur les petites distilleries jusque fin 2007
LETTONIE (*)	Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux d'accises inférieurs sur les cigarettes Exemption de la TVA pour les transports internationaux de passagers, redevances
LITUANIE (*)	Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux d'accises inférieurs sur les cigarettes
POLOGNE (*)	Taux de TVA de zéro % sur les livres Taux de TVA réduits sur les restaurants Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux d'accises réduit sur les cigarettes
SLOVAQUIE (*)	Taux de TVA réduit sur le chauffage Taux de TVA réduit sur la construction Taux de TVA réduit sur l'électricité, le gaz Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME Taux d'accises inférieur sur les cigarettes Régime d'accises spécial pour les produits distillés par les cultivateurs de fruits pour la consommation personnelle
SLOVENIE	Taux de TVA réduits sur les travaux de construction Taux de TVA réduits sur les restaurants Niveau du seuil du chiffre d'affaires TVA pour les PME

(*) Accords de transition demandés

Source: Commission européenne, Direction générale Élargissement (équipe slovaque), mis à jour en juillet 2002.

Tableau n°5.: Pays Candidats: Impôt sur le Revenu du Gouvernement central
(exercice 2001-2002)

Pays	Nombre de tranches (a)	Taux maximal (%)	Premier taux positif (%)
BULGARIE	4	38 (b)	20
CHYPRE	3	40	20
RÉP. TCHÈQUE	4	32	15
ESTONIE	1	26	26
HONGRIE	3	40	20
LETTONIE	1	25	25
LITUANIE	1	33 (c)	33 (c)
MALTE	3	35	15
POLOGNE	3	40	19
ROUMANIE	5	40	18
SLOVAQUIE (d)	5	38	10
SLOVENIE	6	50	17
TURQUIE	6	40 (e)	15 (e)

- (a) Le taux zéro n'est pas considéré comme une tranche d'imposition.
- (b) Les amendements de la loi sur le revenu des personnes physiques (2002) incluent une réduction du taux marginal maximal de 38 % à 29 %, applicable aux revenus imposables annuels supérieurs à 12.000 BGN (voir *Central European Tax News*, février 2002, Deloitte & Touche, p. 13).
- (c) En Lituanie, le revenu de l'activité principale d'un particulier au sein d'une société lituanienne est calculé chaque mois et est imposé à un taux fixe de 33 %. Le montant minimal non imposable établi par le gouvernement est soustrait du total avant d'appliquer le taux d'imposition. Les revenus supplémentaires d'autres jobs effectués dans les sociétés lituaniennes sont imposés selon des taux progressifs compris entre 10 % et 35 %. Le revenu versé par les sociétés étrangères est taxé à 20 %.
- (d) En Slovaquie, les contribuables peuvent choisir d'appliquer des taux d'imposition spéciaux (entre 2 et 2,5 %) s'ils répondent aux conditions suivantes:
- Leur seul revenu provient de la gestion ou du commerce de la production agricole, de la sylviculture et des ressources en eau (activité commerciale autorisée);
 - Le revenu réalisé l'année précédente ne dépasse pas 1.500.000 SKK;
 - Ils ne sont pas assujettis à la TVA;
 - Ils ne paient pas de droits d'accises.
- Les taux et les tranches d'imposition ont été révisés à partir de janvier 2002. Ils sont aujourd'hui compris entre 10 % et 38 % répartis en cinq tranches. Les précédents taux étaient compris entre 12 % et 42 % répartis sur sept tranches. (voir: *Central European Tax News*, février 2002, Deloitte & Touche, p. 37).
- (e) En outre, une surtaxe de 10 % de l'impôt sur le revenu est appliquée en Turquie à l'impôt sur certains revenus autres que salariaux.

Tableau n°6.: Pays Candidats: Déductions de l'impôt personnel sur le revenu
(exercice 2001-2002)

Pays	Dépenses déductibles et autres abattements fiscaux	Allègements standard (monnaie nationale)
BULGARIE	Oui (a)	1.200 BGN (*)
CHYPRE	Oui (b)	5.000 CYP (*) (c)
RÉP. TCHÈQUE	Oui (d)	38.040 CZK (d)
ESTONIE	Oui (e)	12.000 EEK
HONGRIE	Oui (f)	Non
LETONIE	Oui (g)	Non
LITUANIE	Oui (h)	Oui (i)
MALTE	Non	3.000 MTL (*)
POLOGNE	Oui (j)	Oui (j)
ROUMANIE	Non	1.273.000 ROL
SLOVAQUIE	Non	38.760 SKK (k)
SLOVENIE	Oui (l)	Non
TURQUIE	Oui (m)	262.8 millions TRL

(*) Montant imposé à 0 % dans les pays concernés.

- (a) Les déductions sont autorisées pour les dépenses justifiées et nécessaires à l'obtention de revenus commerciaux. Les dons et donations aux organisations de charité bulgares sont déductibles à hauteur de 5 % des revenus imposables maximum. Les travailleurs indépendants et les employés sous contrats civils peuvent déduire 35 % de leurs revenus en tant que dépenses sans fournir de pièces justificatives. Les directeurs peuvent déduire 25 % de leurs honoraires de directeur sans fournir de pièces justificatives.
- (b) Chypre a limité la gamme des dépenses déductibles autorisées. Sont déductibles: la taxe professionnelle versée aux municipalités, les droits d'inscription aux organisations commerciales et professionnelles (lorsque l'adhésion est obligatoire) et les donations non appuyées par des justificatifs aux œuvres de charité pour un montant maximum de 150 livres chypriotes. Lorsqu'elles sont justifiées, les contributions versées aux œuvres de charité sont totalement déductibles jusque 20.000 CYP, puis déductibles à 50 % au-delà.
- (c) Voici les déductions et abattements personnels majeurs appliqués à Chypre:
- Intérêts des prêts de logement: 500 CYP;
 - Allègement locatif (sauf restrictions): 300 CYP;
 - Cotisations aux assurances sociales et autres fonds reconnus: variable;
 - Primes d'assurance vie versées (sauf restrictions): variable;
 - Mari ou femme (répartis si tous deux bénéficient de revenus imposables): 500 CYP;
 - Chaque enfant de moins de 16 ans qui ne suit pas l'enseignement secondaire: 500 CYP;
 - Chaque enfant qui suit l'enseignement secondaire: 500 CYP;
 - Chaque enfant qui suit l'enseignement supérieur à Chypre: 1,500 CYP;
 - Chaque enfant en service dans la garde nationale: 500 CYP;
 - Personnes âgées (plus de 65 ans): 1,500 CYP.
- (d) Les principaux allègements fiscaux non standard sont les suivants: abattement pour donation à une œuvre de charité et abattement pour paiements d'intérêts hypothécaires liés à l'achat ou à l'amélioration d'un logement. L'allègement de base pour une personne seule s'élève à 38.040 CZK. Les revenus imposables sont réduits de 21.720 CZK pour le conjoint qui vit dans le même

ménage que le contribuable. La déduction personnelle pour chaque enfant à charge s'élève à 23.520 CZK.

- (e) Les contribuables peuvent déduire les dépenses suivantes du revenu professionnel:
- Les versements de pension alimentaire effectués par le contribuable tenu de payer une pension alimentaire;
 - Les dons aux organisations sans but lucratif enregistrées et aux agences reconnues des gouvernements locaux ou d'état, à hauteur de 5 % max. des revenus imposables;
 - Les dépenses d'éducation;
 - Les intérêts d'un prêt contracté pour l'acquisition d'un appartement ou d'une maison d'habitation.
- (f) En Hongrie, les déductions sont appliquées en tant que crédits d'impôt. Les plus importants crédits d'impôt personnels (exprimés en pourcentage du montant applicable) pour 2002 sont les suivants:
- Revenus salariaux: 10 %, 3.000 HUF par mois maximum;
 - Cotisations des employés aux assurances santé et pensions sous forme de sociétés mutuelles: 30 %, pour un total de 100.000 HUF maximum;
 - Revenus des activités intellectuelles: 25 %, 50.000 HUF max.;
 - Les contributions versées aux fondations et œuvres de charité: 30 %, 50.000 HUF max.;
 - Augmentation des investissements dans certains titres éligibles: 20 %, 200.000 HUF max.;
 - Primes d'assurance vie et de pension: 20 %, 50.000 HUF max.;
 - Épargne en vue de l'acquisition d'un domicile particulier: 20 %, 60.000 HUF max.;
 - Remboursement des prêts contractés pour l'acquisition d'un domicile particulier: 20 %, 35.000 max.
- (g) En Lettonie, les particuliers peuvent déduire les dépenses suivantes des revenus mentionnés sur leur déclaration fiscale:
- Contributions aux fonds de pension privés qui ne dépassent pas 10 % des revenus imposables;
 - Frais médicaux;
 - Frais de formation professionnelle;
 - L'impôt sur le revenu payé à l'étranger peut être porté au crédit de l'impôt à payer en Lettonie à hauteur de 25 % max. des revenus réalisés à l'étranger;
 - Les donations aux œuvres de charité reconnues.
- Un parent peut déduire 10,5 LVL par enfant et par mois.
- (h) Les déductions suivantes des revenus du travail sont autorisées en Lituanie:
- Certaines primes d'assurance;
 - Les frais des voyages d'affaire pour un montant spécifié par la loi;
 - Certaines contributions aux œuvres de charité;
 - Paiements aux fonds de pension pour un maximum de 25 % du revenu professionnel annuel du contribuable.
- (i) A partir d'avril 2000, Le montant minimum général non imposable applicable tant aux résidents qu'aux non-résidents s'élève à 214 LTL par mois pour les revenus professionnels d'une activité principale dans une société lituanienne. Pour certains groupes spécifiques de contribuables, y compris les personnes handicapées et les familles monoparentales, le montant minimum non imposable est supérieur.
- (j) Seules quelques déductions et crédits sont autorisés en Pologne. Un crédit d'impôt est ouvert à certaines dépenses contractées par un contribuable en vue de rénover son domicile privé; les contributions versées aux instituts scientifiques et éducatifs, aux œuvres de charité, aux institutions religieuses et culturelles ainsi que les dépenses liées au paiement des intérêts sur les prêts hypothécaires sont dans une certaine mesure déductibles des revenus. Les petits abattements et déductions personnels peuvent être intégrés dans le calcul de l'impôt sur le revenu. Le montant

exonéré d'impôt en 2002 a été établi à 2.727,16 PLN (voir *Central European Tax News*, février 2002, Deloitte & Touche, p. 32).

- (k) L'allègement de base est fixé à 38.760 SKK pour une personne seule. Un abattement supplémentaire de 12.000 SKK est octroyé lorsque le conjoint vit dans le ménage, sauf si ses propres revenus annuels dépassent 38.760 SKK. Les particuliers reçoivent des déductions personnelles de 11.400 SKK (16.800 SKK à partir du 1^{er} janvier 2002) pour chaque enfant à charge.
- (l) En Slovaquie, le revenu imposable est diminué du montant des cotisations sociales versées et d'un montant équivalent à 10 % du salaire annuel moyen en Slovaquie. Les déductions suivantes sont également applicables:
- 10 % du salaire annuel moyen en Slovaquie pour un conjoint à charge;
 - 10 % du salaire annuel moyen en Slovaquie pour le premier enfant (la déduction est augmentée de 5 % du salaire annuel moyen pour chaque enfant supplémentaire).
- (m) Les dépenses professionnelles spécifiques ne sont pas déductibles mais un crédit d'impôt spécial est appliqué à toutes les personnes salariées. L'exigence de base consiste à fournir la facture adéquate pour cinq types de dépenses et à dresser un relevé spécifique de déduction des dépenses. La base du crédit d'impôt s'élève à 1/3 des dépenses. La limite supérieure du crédit d'impôt est de 35 % de l'assiette fiscale.

Impôts sur les sociétés

Les systèmes de l'impôt des sociétés en vigueur dans les pays candidats présentent de nombreuses différences, y compris d'importantes variations des taux de l'impôt et de l'assiette fiscale. Par ailleurs, il y a de manière plus spécifique des différences sur d'autres aspects des impôts sur les sociétés. Le présent chapitre résume brièvement les principales caractéristiques des systèmes.

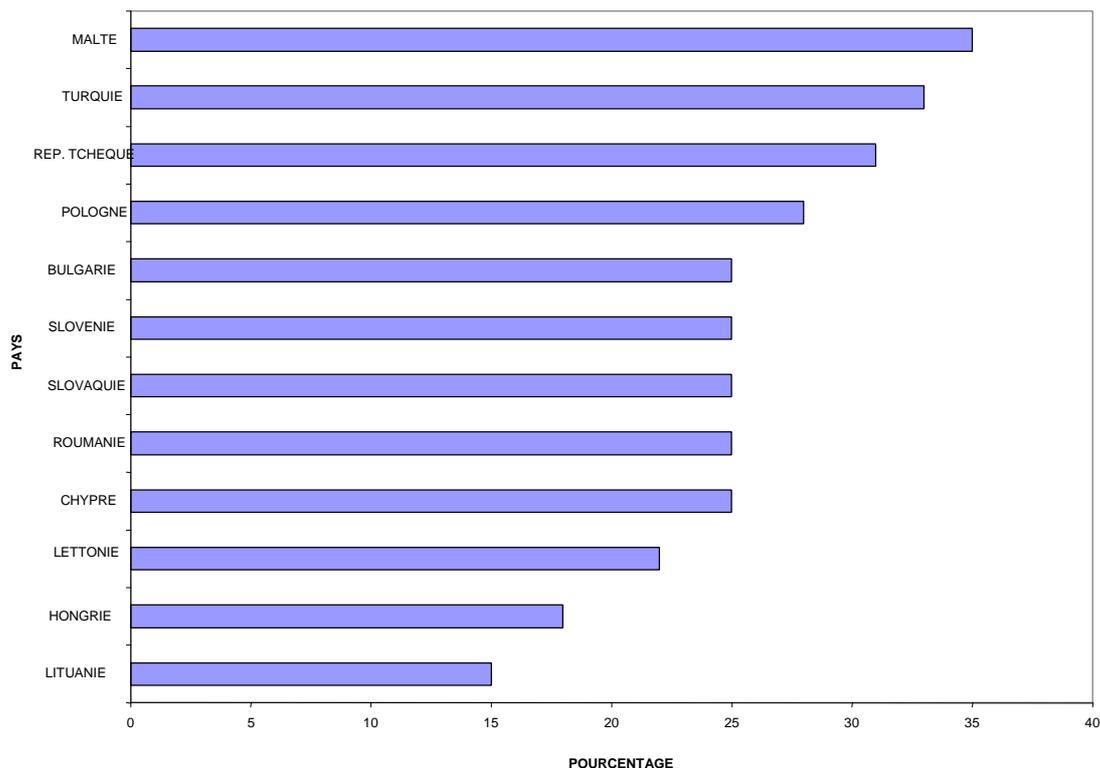
Tableau n°7.: Pays Candidats: Taux de l'impôt sur les Sociétés
(exercice 2001-2002)

Pays	Taux (%)
BULGARIE	15+10 (a)
CHYPRE	25 (b)
RÉP. TCHÈQUE	31
ESTONIE	26/74 (c)
HONGRIE	18
LETTONIE	22 (d)
LITUANIE	15 (e)
MALTE	35
POLOGNE	28 (f)
ROUMANIE	25 (g)
SLOVAQUIE	25 (h)
SLOVENIE	25
TURQUIE	30 (i)

- (a) En 2001, le taux de l'impôt sur les sociétés s'élevait à 20 % et était appliqué aux sociétés dont les bénéfices imposables étaient supérieurs ou égaux à 50.000 BGN. À l'exception des banques et d'autres institutions financières, les sociétés dont les profits imposables étaient inférieurs à 50.000 BGN étaient soumis à un taux d'imposition de 15 %. Le taux municipal de 10 % était appliqué aux bénéfices imposables des sociétés résidentes et des filiales des sociétés étrangères. Le taux municipal est une dépense déductible de l'impôt sur les bénéfices. En vigueur à partir du 1^{er} janvier 2002, le taux de l'impôt sur les bénéfices s'élève à 15 % pour toutes les sociétés, indépendamment du montant des bénéfices imposables. Le taux de l'impôt municipal reste à 10 %. (Pour de plus amples détails: *Bulgaria. 2002 Tax Changes*, Tax News International, juin 2002, p.5).

- (b) Le gouvernement a récemment publié des propositions de réforme fiscale générale, qui entreront en vigueur avant la fin 2003. L'un des principaux changements porte sur une réduction importante du taux de l'impôt sur les sociétés (de 25 % à 10 %). Ce taux est inférieur à tous les taux pratiqués dans l'UE (pour de plus amples détails, voir: Tailotis, A..(2001): *Cyprus: Tax reform in Light of EU*, World Tax Advisor, Deloitte & Touche, décembre 2001).
- (c) Les sociétés résidentes et les établissements permanents de sociétés non résidentes enregistrées auprès des autorités estoniennes ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu. Ils sont uniquement soumis à un impôt dont le taux est fixé à 26/74 sur certains paiements effectués pour ces sociétés: dividendes, avantages en nature, dons et paiements non liés à l'activité du payeur. Un taux de 26 % est appliqué aux revenus réalisés par les sociétés non résidentes sans établissement permanent en Estonie.
- (d) Depuis janvier 2002, le taux est de 22 %. Le taux de l'impôt passera progressivement à 15 %: à partir de janvier 2003, un taux d'impôt de 19 % sera applicable aux revenus de l'exercice 2003 et, à partir de janvier 2004, le taux de l'impôt passera à 15 %. (voir *Central European Tax News*, février 2002, Deloitte & Touche, p. 5).
- (e) Le taux normal de l'impôt sur les bénéficiaires en Lituanie était de 24 % en 2001. En 2002, ce taux a été réduit à 15 %. Un taux de 13 % est appliqué aux revenus imposables des petites entreprises (voir *Central European Tax News*, février 2002, Deloitte & Touche, p. 8). Tout bénéfice imposable conservé pour être investi dans les actifs immobilisés est imposé à un taux de 0 %. Ce taux de 0 % s'applique également aux sociétés qui produisent des produits agricoles et aux entreprises spécialisées qui offrent leurs services au secteur agricole, lorsque ces entreprises tirent plus de 50 % de leur chiffre de vente de telles activités.
- (f) Le taux de l'impôt sur les sociétés en Pologne est passé au cours des dernières années de 34 % en 1999 à 30 % en 2000 et à 28 % en 2001. Il sera réduit à 24 % en 2003 et à 22 % en 2004.
- (g) Le taux standard de l'impôt sur le revenu des sociétés en Roumanie est de 25 %. A partir du 1^{er} janvier 2002, le taux réduit de l'impôt sur les bénéfices des sociétés appliqué aux revenus des transactions à l'exportation passera de 5 % à 6 %. (voir *Romania. Recent Tax Changes*, Tax News International, mars 2002, p. 16).
- (h) En Slovaquie, le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés a été réduit de 29 % à 25 % pour les exercices comptables ouverts à compter du 1^{er} janvier 2002 (voir *Slovak Republic. Corporate Income Tax Amendments*, Tax News International, juin 2002, p. 15).
- (i) Les sociétés en Turquie sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 30 % et une surtaxe de 10 % est perçue sur l'impôt sur le revenu des sociétés.

Graphique n°1.: Pays Candidats: Taux de l'impôt sur les Sociétés
(exercice 2001-2002)



Structure des taux de l'impôt sur les sociétés

Tous les pays candidats perçoivent des impôts sur les sociétés au niveau du gouvernement central. Seule la Bulgarie applique un impôt au niveau local. Les taux varient de 15 % (Lituanie) à 35 % (Malte). En Estonie, les sociétés résidentes et les établissements permanents des sociétés non résidentes enregistrées auprès des autorités estoniennes ne sont pas soumises à un impôt sur leurs revenus. Elles sont uniquement soumises à un impôt sur certains paiements, dont le taux est fixé à 26/74.

Base d'imposition des sociétés

Le calcul des revenus imposables est similaire dans les différents régimes fiscaux. Les revenus provenant de toute source, y compris les revenus non commerciaux ainsi que les revenus d'entreprise ou les revenus bruts, sont normalement compris dans la base d'imposition. Le revenu imposable se calcule en appliquant les principes ordinaires de la pratique comptable commerciale saine et se base généralement sur les bénéfices apparaissant dans les comptes des sociétés. Pour la détermination du bénéfice à des fins fiscales, certains ajustements sont souvent requis par la loi. En règle générale, sont déductibles les dépenses effectuées pour gagner le revenu imposable et entretenir les biens utilisés dans le cadre des activités des sociétés.

Il existe dans certains pays des mesures de correction pour tenir compte des effets de l'inflation. Cette correction peut s'appliquer à trois aspects de la mesure de la base d'imposition:

- le système d'amortissement;
- l'imposition des plus-values;
- le traitement des stocks.

Afin de permettre l'imposition des revenus réels, les plus-values sont exonérées dans la plupart des pays. Les règles et les taux d'amortissement peuvent être favorables (amortissement accéléré). Concernant le traitement des stocks, l'utilisation de la méthode LIFO dans certains pays permet de compenser dans une certaine mesure les effets de l'inflation sur le coût du renouvellement des stocks.

Traitement des pertes

Tous les pays permettent aux entreprises de reporter sur un exercice ultérieur les pertes d'exploitation et aucun sur les exercices précédents. Le nombre d'années sur lequel les pertes d'exploitation peuvent être reportées de façon prospective varie entre cinq (pour la plupart des pays) et un nombre indéfini (à Malte seulement).

Régimes d'amortissement autorisés

Tous les pays accordent un abattement pour les amortissements d'actifs. Divers systèmes sont d'application dans les pays étudiés, les plus fréquents étant l'amortissement linéaire (les mêmes abattements répartis sur plusieurs années) et l'amortissement dégressif. Dans ce dernier cas, l'abattement effectif est plus important lors de la première année et diminue progressivement au cours des années suivantes.

Les **machines** sont généralement amorties selon la méthode de l'amortissement linéaire, sauf en Lettonie et à Malte, qui utilisent la méthode de l'amortissement dégressif. En Pologne et en Turquie, les contribuables ont le choix de la méthode d'amortissement; en République tchèque et en Slovaquie, les sociétés peuvent choisir d'amortir leurs actifs en appliquant la méthode linéaire ou accélérée.

Pour les **bâtiments**, la méthode linéaire est également le type d'amortissement le plus courant. La Lettonie est le seul pays dans lequel les bâtiments sont amortis selon la méthode de l'amortissement dégressif, et en Turquie, les contribuables ont le choix de la méthode. Certains pays autorisent l'amortissement accéléré: c'est le cas de la République tchèque, de la Slovaquie et de la Roumanie, où cette méthode est uniquement autorisée dans certains cas et sous certaines restrictions.

Tableau n°8.: Pays Candidats: traitement des pertes d'exploitation
(exercice 2001-2002)

	Report sur les exercices ultérieurs (nombre max. d'années autorisé)	Report sur les exercices antérieurs (nombre max. d'années autorisé)
BULGARIE	5 (a)	Non autorisé
CHYPRE	5 (b)	Non autorisé
RÉP. TCHÈQUE	7	Non autorisé
ESTONIE	Données non disponibles	Données non disponibles
HONGRIE	5 (c)	Non autorisé
LETONIE	5 (d)	Non autorisé
LITUANIE	5	Non autorisé
MALTE	Illimité	Non autorisé
POLOGNE	3 ou 5 (e)	Non autorisé
ROUMANIE	5 (f)	Non autorisé
SLOVAQUIE	5	Non autorisé
SLOVENIE	5	Non autorisé
TURQUIE	5	Non autorisé

- (a) Les banques peuvent reporter les pertes pendant 10 ans.
- (b) Avec la réforme fiscale annoncée par le gouvernement chypriote, la limite de cinq ans du report des pertes serait supprimée et les pertes pourraient être compensées par les bénéfices à venir sans

limite temporelle. (voir Tailotis, A. (2001): *Cyprus: Tax Reform in Light of EU*, World Tax Advisor. Deloitte & Touche, décembre 2001).

- (c) En Hongrie, les pertes subies pendant les quatre première années d'existence d'une société peuvent être reportées indéfiniment.
- (d) Zones économiques spéciales de Liepaja ou Rezekne: les pertes peuvent être reportées pendant 10 ans.
- (e) Les pertes provenant d'une source de profits peuvent compenser les revenus d'autres sources pendant un même exercice. En vigueur depuis le 1^{er} janvier 1999, les pertes subies au cours des exercices ouverts à compter du 31 décembre 1998 peuvent être reportées pendant cinq années consécutives afin de compenser les bénéfices de toutes les sources réalisés pendant ces 5 ans. 50 % maximum de la perte d'origine peut compenser les bénéfices réalisés pendant l'un ou l'autre des 5 exercices. Les pertes subies au cours d'un exercice ouvert en 1998 peuvent être reportées pendant trois années consécutives afin de compenser les bénéfices réalisés au cours de chacune de ces trois années.
- (f) En Roumanie, les pertes subies dans le cadre d'activités à l'étranger ne sont pas déductibles pendant l'année en cours et ne peuvent être utilisées pendant les années ultérieures.

Tableau n°9.: Pays Candidats: systèmes d'amortissement
(exercice 2001-2002)

	Méthode d'amortissement		Taux d'amortissement (%)			
	Machines	Bâtiments	Machines		Bâtiments	
			AL	AD	AL	AD
BULGARIE	AL	AL	20		4	
CHYPRE	AL	AL	10		3-4	
RÉP. TCHÈQUE	AL/AA	AL/AA	(a)	(a)	(a)	(a)
HONGRIE	AL	AL	14,5		2-6	
LETTONIE	AD	AD		20-70		10
LITUANIE	AL	AL	(b)		(b)	
MALTE	AD	AL		20 (c)	2 (c)	
POLOGNE	AL/AD	AL	5-20	2xAL	1,5-10	
ROUMANIE	AL	AL	(d)		(d)	
SLOVAQUIE	AL/AA	AL/AA	(e)	(e)	(e)	(e)
SLOVENIE	AL	AL	33,5		5	
TURQUIE	AL/AD	AL/AD	20	(f)	2-10	(f)

Légende: AL: amortissement linéaire; AD: amortissement dégressif; AA = amortissement accéléré.

N.B.: Les données relatives à l'Estonie ne sont pas disponibles.

- (a) En République tchèque, les contribuables peuvent choisir d'amortir leurs actifs en appliquant les méthodes de l'amortissement linéaire ou accéléré. La méthode choisie ne change en rien la période d'amortissement. En ce qui concerne la méthode accélérée, l'amortissement au cours de la première année est calculé en divisant le coût de l'actif par le coefficient applicable. Pour les années suivantes, l'amortissement accéléré est calculé en multipliant par deux la valeur amortie de l'actif et ensuite en divisant le résultat par le coefficient applicable, ce dernier étant diminué du nombre d'années pendant lesquelles l'actif a déjà été amorti. Pour les grandes machines, la période d'amortissement s'élève à 12 ans et le taux d'amortissement linéaire est de 4,3 % pendant la première année et de 8,7 % pendant les années suivantes; le coefficient de la méthode accélérée s'élève à 12 pour la première année et à 13 pour les années suivantes. Pour les bâtiments, la période s'étend sur 30 ans; le taux d'amortissement linéaire est de 1,4 % pendant la première année et de 3,4 % pendant les années suivantes; le coefficient de la méthode accélérée est de 30 pour la première année et de 31 pour les années suivantes.
- (b) Les sociétés en Lituanie peuvent définir les taux d'amortissement dans les limites des normes maximales fixées par le ministère des finances et de l'économie. Ces normes stipulent le nombre

minimum d'années pendant lesquelles les actifs peuvent être amortis. Pour les équipements et les machines, la période minimale d'amortissement est de 3 ans. Pour les bâtiments industriels, cette période s'étend sur 10 ans. Les sociétés peuvent également sélectionner la méthode unitaire (unit method). Selon cette méthode, le montant de l'amortissement dépend du montant des produits fabriqués ou des services fournis.

- (c) Conformément à la loi sur la promotion des entreprises entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, les sociétés éligibles peuvent bénéficier d'abattements fiscaux pour investissements et de taux d'amortissement accéléré des actifs qui sont utilisés en premier lieu à Malte. Le taux accéléré pour les équipements et les machines s'élève à 33,33 % et pour les bâtiments industriels à 5 %.
- (d) Les actifs peuvent être amortis selon la méthode de l'amortissement linéaire pendant toute la durée de vie utile stipulée par la loi. Ces durées de vie utile sont comprises entre 4 et 10 ans pour les équipements et les machines et entre 10 et 50 ans pour les bâtiments et constructions.
- (e) Comme en République tchèque, les contribuables slovaques peuvent choisir d'amortir leurs actifs en appliquant les méthodes d'amortissement linéaire ou accéléré. Pour les grandes machines, la période d'amortissement s'étend sur 15 ans et le taux d'amortissement linéaire est de 3,4 % pendant la première année et de 6,9 % pendant les années suivantes. Le coefficient de la méthode accélérée est de 15 pour la première année et de 16 pour les années suivantes. En ce qui concerne les bâtiments, la période s'étend sur 40 ans; le taux d'amortissement linéaire est de 1,5 % pendant la première année et de 2,5 % pendant les années suivantes; le coefficient accéléré est de 40 pour la première année et de 41 pour les années suivantes.
- (f) En ce qui concerne la méthode de l'amortissement dégressif, le ministère des finances peut autoriser des taux supérieurs pour certains types d'actifs. Une société peut, à n'importe quel moment de la durée de vie utile d'un actif immobilisé, passer de la méthode de l'amortissement dégressif à la méthode de l'amortissement linéaire, mais l'inverse n'est pas autorisé.

Traitement des stocks

Plusieurs méthodes sont utilisées pour évaluer les stocks à des fins fiscales. Un grand nombre de pays candidats (Bulgarie, Estonie, Hongrie, Pologne, Roumanie, Turquie) ne disposent pas de règles fiscales spécifiques pour l'évaluation des stocks; ils appliquent habituellement les principes comptables ordinaires. Les stocks peuvent être évalués en appliquant la méthode FIFO (premier entré, premier sorti) à Chypre, en Slovaquie et en Slovénie. La méthode LIFO (dernier entré, premier sorti) est uniquement autorisée en Slovénie. En République tchèque et à Malte, les stocks peuvent être évalués au prix coûtant ou à la valeur nette de réalisation. Chypre autorise également cette méthode. En Lettonie et en Lituanie, les stocks sont évalués au coût réel. Enfin, la Slovaquie et la Slovénie autorisent également la méthode du coût moyen.

Imposition des plus-values

Dans la plupart des pays, les plus-values sont incluses dans les revenus imposables et taxées au taux habituel de l'impôt sur les sociétés. Aucun impôt distinct sur les plus-values n'est donc appliqué aux sociétés. Quatre pays – la Bulgarie, l'Estonie, la Hongrie et la Lettonie – font la distinction entre les sociétés non résidentes, avec ou sans établissements permanents, et les sociétés résidentes.

Les taux varient dans les pays candidats entre 2 % (en Lettonie, mais uniquement pour les sociétés non résidentes) et 35 % (à Malte). En Estonie, les plus-values perçues par les sociétés résidentes et les établissements permanents de sociétés non résidentes enregistrées auprès des autorités estoniennes sont exemptées de la taxe. En Hongrie, les plus-values perçues par les sociétés étrangères sans établissement permanent en Hongrie sont exemptées de l'impôt hongrois.

Tableau n°10.: Pays Candidats: Taux d'imposition des plus-values
(exercice 2001-2002)

Pays	Taux (%)
BULGARIE	15-20 (a)
CHYPRE	20 (b)
RÉP. TCÈQUE	31 (c)
ESTONIE	0-26 (d)
HONGRIE	0-18 (e)
LETONIE	2-22 (f)
LITUANIE	24 (g)
MALTE	35 (h)
POLOGNE	28
ROUMANIE	25
SLOVAQUIE	25
SLOVENIE	25
TURQUIE	30 (i)

- a) Les plus-values réalisées par les non-résidents lors de la vente de parts et de titres des sociétés bulgares, de biens immobiliers et d'actifs financiers sont soumis à une retenue à la source de 15 %. La retenue est appliquée à la différence entre le prix de vente et la valeur comptable des actifs. Les résidents intègrent les plus-values dans leurs revenus imposables, taxées à un taux de 20 %.
- b) À Chypre, la plus-value est la différence entre le produit de la vente et le coût d'origine, ce dernier étant ajusté afin de tenir compte des hausses de l'indice du coût de la vie. Les sociétés offshore sont exemptées de l'impôt sur les plus-values, sauf sur les propriétés situées à Chypre.
- c) À l'exception des fonds d'investissement, les fonds mutuels et de pension sont soumis à un taux d'imposition de 15 %.
- d) Les plus-values provenant de sources estoniennes réalisées par les sociétés non résidentes sans établissement permanent en Estonie sont imposées à un taux de 26 %. Les plus-values perçues par les sociétés résidentes et les établissements permanents des sociétés non résidentes enregistrées auprès des autorités estoniennes sont exonérées d'impôt.
- e) Les plus-values perçues par les sociétés hongroises sont intégrées dans les revenus imposables et imposées à 18 %; les plus-values perçues par les sociétés étrangères sans établissement permanent en Hongrie sont exemptées de l'impôt en Hongrie.
- f) Les plus-values réalisées par les sociétés résidentes (sauf quelques exceptions) et les sociétés non résidentes actives en Lettonie via un établissement permanent sont incluses dans les revenus imposables et imposées à 22 %. Par contre, les sociétés non résidentes sans établissement permanent sont imposées à un taux de 2 % sur le produit des ventes des biens fonciers lettons.
- g) En Lituanie, les plus-values sont incluses dans les bénéfices imposables et imposées au taux ordinaire (24 %). Certaines sociétés bénéficient toutefois de taux d'imposition réduits.
- h) A Malte, les plus-values imposables sont ajoutées aux revenus imposables et soumises à l'impôt sur le revenu au taux habituel de l'impôt sur le revenu des sociétés (35 %). Un acompte sur impôt dû de 7 % sur le prix de vente doit être versé par le vendeur qui réalise des plus-values imposables. La réduction de ce taux peut être autorisée si le vendeur prouve que la plus-value est inférieure à 20 % du prix de vente. Le vendeur peut porter d'acompte sur impôt dû au crédit de l'impôt sur le revenu des sociétés.
- i) En Turquie, une surtaxe de 10 % est appliquée à l'impôt sur le revenu des sociétés et à l'impôt sur les plus-values. En vigueur du 1^{er} janvier 1999 jusqu'au 31 décembre 2002, les plus-values nettes réalisées par les particuliers à la vente de biens sont exemptées de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où les biens en question ont été la propriété du vendeur pendant quatre années au minimum, ou si le montant d'un tel revenu n'est pas supérieur à la limite fixée de 3.500.000.000 TRY. Lors du calcul de la plus-value nette en capital des sociétés, le coût de l'acquisition doit être recalculé par les indices mensuels des prix de vente en gros de l'institut national de statistique, à l'exclusion du mois de la vente, au lieu du taux de réévaluation, applicable depuis le 3 juillet 2001.

Retenues à la source sur les dividendes et les intérêts

Les taux de retenue à la source sur les dividendes varient sensiblement d'un pays à l'autre. Certains font la distinction entre les dividendes versés aux résidents et ceux versés aux non-résidents, bien que la plupart des pays candidats appliquent les mêmes règles aux résidents et non-résidents. Des informations détaillées sont données dans le tableau n°11.

Dans certains pays, il n'existe pas de retenue à la source sur les dividendes dans certains cas spécifiques (Malte, Chypre, Estonie, Hongrie, Slovénie). Dans d'autres par contre, le taux de retenue à la source sur les dividendes est augmenté à 35 % (Hongrie). À Malte et à Chypre, les dividendes versés aux non-résidents ne sont pas soumis à la retenue à la source, tandis qu'en Hongrie et en Slovénie, les dividendes non soumis à la retenue à la source sont ceux versés aux sociétés résidentes dans la plupart des cas, qu'ils proviennent de bénéfices imposés ou non. En Estonie, la retenue à la source est appliquée aux dividendes versés aux sociétés non résidentes qui possèdent moins de 25 % du capital du payeur, aux particuliers non résidents et aux non-résidents provenant de juridictions à faible fiscalité; les autres dividendes sont exemptés de la retenue à la source. Deux pays, la Lettonie et la Roumanie, appliquent la retenue à la source à un taux inférieur à 15 %.

Les taux de retenue à la source sur les intérêts présentent également d'importantes variations entre les pays. Dans certains pays – en Estonie, en Lituanie, en Roumanie, en Slovénie et pour les résidents à Chypre et les non-résidents à Malte – le taux de retenue à la source sur les intérêts est égal à 0 %. Dans d'autres, le taux de la retenue à la source sur les intérêts est de 25 % – comme à Chypre (pour les non-résidents) et en Slovaquie – ou même supérieur (26 %) sur certains paiements effectués en Estonie. La Lettonie et la Roumanie appliquent une retenue à la source sur les intérêts à un taux inférieur à 15 %.

Les taux dépendent de nombreuses circonstances. Voir tableau n°12 pour de plus amples détails.

Tableau n°11.: Pays Candidats: Retenue à la source sur les dividendes
(exercice 2001-2002)

Pays	Taux de l'impôt à la source sur les dividendes (%)
BULGARIE	15 (a)
CHYPRE	0-20 (b)
RÉP. TCHÈQUE	15 (c)
ESTONIE	0-26 (d)
HONGRIE	0-20-35 (e)
LETTONIE	10
LITUANIE	29
MALTE	0(f)
POLOGNE	15
ROUMANIE	10
SLOVAQUIE	15
SLOVENIE	0-15-25 (g)
TURQUIE	5-15 (h)

Retenues à la source sur les dividendes pour les résidents et les non-résidents, les sociétés et les particuliers. Les cas pour lesquels les taux applicables aux résidents et aux non-résidents, aux sociétés ou aux particuliers diffèrent sont expliqués dans les notes correspondantes. Dans tous les pays, les taux peuvent être réduits par les conventions fiscales.

(a) Une retenue à la source de 15 % est appliquée aux dividendes versés par les sociétés bulgares aux particuliers et aux organisations sans but lucratif bulgares ainsi qu'aux sociétés et particuliers

étrangers. Toutefois, les rapatriements de bénéfices effectués par les filiales vers les pays d'origine ne sont pas soumis à la retenue à la source.

- (b) Les dividendes versés aux entreprises étrangères non résidentes ne sont pas soumis à la retenue à la source.
- (c) Les sociétés (sociétés d'investissement ou fonds communs de placement exceptés) peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % de l'impôt retenu à la source par ces sociétés sur les dividendes versés aux actionnaires.
- (d) En Estonie, une retenue à la source est appliquée à un taux de 26 % sur les dividendes versés aux sociétés non résidentes qui possèdent moins de 25 % du capital du payeur, aux particuliers non résidents et aux non-résidents provenant de juridictions à faible fiscalité. Les autres dividendes sont exemptés.
- (e) Une retenue à la source de 20 % est appliquée aux dividendes versés aux sociétés étrangères sauf si le bénéficiaire investit directement les dividendes dans une société hongroise. Les dividendes versés aux sociétés hongroises ne sont pas soumis à la retenue à la source. Une retenue à la source de 20 % est appliquée aux dividendes versés aux particuliers. Pour les "dividendes en excès", ce taux est augmenté à 35 %. Les dividendes en excès se définissent comme suit: ce sont les dividendes versés supérieurs à un taux spécifié de rentabilité des capitaux investis, qui est égal au double du taux d'escompte de base de la banque nationale de Hongrie. Ce taux d'escompte s'élève actuellement à 11 % et, par conséquent, le taux applicable de rentabilité des capitaux investis est fixé à 22 %. Ces règles sont reprises dans la loi hongroise de l'impôt personnel sur le revenu.
- (f) Les dividendes versés aux non-résidents ne sont pas soumis à la retenue à la source, qu'ils proviennent de bénéfices imposés ou non. Les dividendes versés par des étrangères sont inclus dans les revenus imposables. Malte applique un système d'imputation complet. Ce système prévoit que les impôts payés par la société sont imputés au crédit de l'actionnaire qui reçoit les dividendes.
- (g) Les dividendes versés par les sociétés slovènes à d'autres sociétés slovènes sur la base de bénéfices non imposés sont soumis à une retenue à la source de 25 %. Les dividendes reçus par les sociétés slovènes sur la base de bénéfices imposés d'autres sociétés slovènes sont exemptés de l'impôt. Une retenue à la source de 15 % est appliquée aux dividendes payés par les non-résidents.
- (h) En Turquie, une surtaxe de 10 % est appliquée à toutes les retenues à la source. Les dividendes distribués par les sociétés résidentes sur la base des revenus imposables sont soumis à une retenue à la source de 5 % si le payeur est une société anonyme par actions ou à une retenue à la source de 15 % dans le cas contraire. Tous les revenus imposables et exempts de la taxe de toutes les filiales, après déduction de l'impôt sur le revenu des sociétés (surtaxe incluse), sont soumis à une retenue à la source de 15 %.

Tableau n°12.: Pays Candidats: Retenue à la source sur les intérêts
(exercice 2001-2002)

Pays	Taux de retenue à la source sur les intérêts (%)
BULGARIE	15
CHYPRE	0-25 (a)
RÉP. TCHÈQUE	15
ESTONIE	0-26 (b)
HONGRIE	18 (c)
LETTONIE	5-10 (d)
LITUANIE	0-15 (e)
MALTE	0-15 (f)
POLOGNE	20
ROUMANIE	0-10 (g)
SLOVAQUIE	15-25 (h)
SLOVENIE	0
TURQUIE	(i)

Retenues à la source sur les intérêts pour les résidents et les non-résidents, les sociétés et les particuliers. Les cas pour lesquels les taux applicables aux résidents et aux non-résidents, aux sociétés ou aux particuliers diffèrent sont expliqués dans les notes correspondantes. Dans tous les pays, les taux peuvent être réduits par les conventions fiscales.

- (a) 25 % pour les non-résidents, 0 % pour les résidents. Un taux réduit de 20 % est appliqué sur les revenus des intérêts pour un maximum de 40.000 CYP.
- (b) Les intérêts sont exemptés de la retenue à la source lorsqu'ils sont payés par des banques résidentes à des particuliers résidents et non résidents ou, dans certaines circonstances, à des banques non résidentes. Une retenue à la source de 26 % est appliquée à d'autres paiements d'intérêts aux particuliers résidents et non résidents et aux sociétés non résidentes.
- (c) Sauf intérêts payés par le ministère des finances ou la banque nationale, qui ne sont pas soumis à la retenue à la source.
- (d) Le taux de 5 % est appliqué aux intérêts payés par les banques enregistrées en Lettonie, celui de 10 % aux autres paiements d'intérêts.
- (e) Le taux de 0 % est appliqué aux intérêts des prêts octroyés par les banques étrangères et les institutions financières internationales figurant sur la liste approuvée par le gouvernement lituanien. Le taux de 15 % est appliqué aux autres paiements d'intérêts.
- (f) A Malte, le taux de retenue à la source sur certains intérêts payés aux résidents s'élève à 15 %. Pour les non-résidents, ce taux est égal à 0 %.
- (g) La retenue à la source de 10 % est uniquement applicable aux non-résidents qui ne possèdent pas d'établissement permanent en Roumanie. Les catégories d'intérêt suivantes ne sont pas soumises à la retenue à la source: intérêts des prêts accordés par le gouvernement roumain, la banque nationale de Roumanie ou les institutions bancaires habilitées à agir au nom de l'Etat roumain et intérêts versés sur les bons du Trésor.
- (h) Le taux de 25 % est appliqué par les institutions financières aux sociétés non résidentes.
- (i) En Turquie, une surtaxe de 10 % est appliquée à toutes les retenues à la source. Les taux de retenue à la source sur les intérêts sont très variables:
 - Intérêts:
 - Des contrats de vente à réméré (REPO): 20 %;
 - De certaines obligations du gouvernement turque et bons du Trésor: 4 % à 19 %;
 - Des obligations du secteur privé: 12 %;
 - Des comptes d'épargne bancaire: 6 % à 18 %.

Taxe sur la valeur ajoutée

Les régimes de la taxe sur la valeur ajoutée appliqués dans la plupart des pays candidats sont très proches de ceux appliqués au sein de l'Union mais ne sont pas totalement alignés sur ceux-ci en ce qui concerne quelques points spécifiques (exemptions, niveaux des taux, remboursements d'impôts, etc.).

La majorité des pays candidats ont demandé des mesures de transition dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et la plupart mettent actuellement en œuvre des changements continus dans ce domaine. Les taux de TVA actuels des pays candidats sont donnés au tableau n°13, suivis des principales réformes et des détails spécifiques pour chaque pays.

Dans tous les pays candidats, le taux standard de TVA est supérieur ou égal à 15 %, sauf à Chypre où le taux standard s'élevait à 10 % jusqu'au deuxième semestre 2002. Depuis le 1^{er} juillet 2002, le taux réel est de 13 % (une nouvelle hausse du taux – 15 % – est prévue pour janvier 2003). Le taux maximum standard s'élève à 25 % (en Hongrie) et la moyenne des treize pays candidats est égale à 19,1 %.

La plupart des pays appliquent également un ou deux taux réduits, compris entre 12 % en Hongrie et 1 % en Turquie ou 3 % en Pologne. Quelques pays appliquent un taux de 0 % sur certains produits et services de base.

Tableau n°13.: Pays Candidats: Taux des taxes sur la Valeur ajoutée (2002)

Pays	Taux standard (%)	Taux réduit (%)
BULGARIE	20 (a)	-
CHYPRE	10 (b)	5 – 0
RÉP. TCHÈQUE	22	5 (c)
ESTONIE	18	5 (d)
HONGRIE	25	12-0 (e)
LETONIE	18	(f)
LITUANIE	18	5 (g)
MALTE	15	0-5
POLOGNE	22	7-3-0 (h)
ROUMANIE	19 (i)	-
SLOVAQUIE	23	10 (j)
SLOVENIE	20 (k)	8,5 (k)
TURQUIE	18 (l)	1-8

- (a) En Bulgarie, le taux standard s'élevait à 22 % jusqu'au 1^{er} janvier 1999.
- (b) Une hausse de 10 à 13 % est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2002 et une nouvelle augmentation à 15 % est prévue pour janvier 2003.
- (c) Le taux réduit est appliqué sur l'eau, les produits agricoles et alimentaires, les médicaments, les services de santé, la construction et les autres services.
- (d) Un taux réduit de 5 % est appliqué sur certains équipements et fournitures médicaux depuis le 1^{er} septembre 2001. Ce taux est également appliqué sur la fourniture de chauffage aux utilisateurs (ménages et certains bénéficiaires des œuvres de charité).
- (e) Le taux réduit en Hongrie de 12 % est appliqué aux aliments de base, aux médicaments et aux fournitures médicales, au charbon, aux combustibles minéraux, à l'énergie électrique et à la plupart des services. Le taux zéro est appliqué aux livres utilisés dans le programme éducatif public et à des médicaments et articles médicaux spécifiques.
- (f) Tous les biens et services actuellement exemptés en Lettonie (c.-à-d. certains médicaments, fournitures médicales, produits de soin pour bébé) ainsi que les livres, le logement à l'hôtel et l'eau seront soumis à un taux réduit de 9 % à partir de janvier 2003.
- (g) Depuis le 1^{er} janvier 2001, la fourniture de services médicaux et vétérinaires est exemptée de la TVA. Le taux réduit de 5 % sera appliqué en 2003 à tous les aliments de l'agriculture biologique, aux journaux et aux magazines ainsi qu'aux médicaments à partir de 2004.
- (h) Depuis le 31 octobre 2001, la fourniture de connexions internet est soumise au taux réduit de 7 %. Il en est de même pour les publications de presse depuis janvier 2001. La vente de produits agricoles bruts est taxée à 3 % et celle des aliments bruts à 0 %.
- (i) Du 1^{er} février 1998 au 1^{er} janvier 2000, le taux standard s'élevait à 22 %. Les services de construction ne sont pas soumis à la TVA.
- (j) Le taux réduit est appliqué aux aliments de base, aux médicaments et à la plupart des services.
- (k) Depuis janvier 2002, le standard taux de TVA est passé à 20 % (contre 19 % auparavant) et le taux réduit a augmenté à 8,5 % (contre 8 % auparavant).
- (l) Le 15 mai 2001, le taux standard est passé de 17 % à 18 %. Le taux applicable sur les articles de luxe est passé de 25 % à 26 %. Les articles de luxe sont taxés à des taux compris entre 26 % et 40 % (par exemple, le taux de TVA sur les voitures particulières de 1.600 cm³ atteint 40 %). Les taux réduits s'élèvent à 1 % et 8 %.

Droits d'accises

La législation actuelle de l'Union autorise l'imposition de droits accises uniquement sur les boissons alcooliques, le tabac et les combustibles hydrocarbures. Tous les pays candidats imposent ces accises mais, comme le montrent les tables n°14 et n°15, les taux appliqués varient fortement.

Les accises frappant la bière et le vin ne créeront que peu de problèmes, car les taux minimum de l'Union sont peu élevés – et même égaux à zéro en ce qui concerne le vin. S'il fallait convenir d'un taux positif minimum sur le vin (voir la partie suivante "La taxation du vin"), Malte et la Slovénie devraient toutefois fixer des droits d'accises positifs en lieu et place du taux actuel de 0 %. En ce qui concerne les spiritueux, certains pays pourraient devoir augmenter les accises en général, bien que les règles de l'Union autorisent des taux inférieurs pour les produits "régionaux" et ceux originaires des "petites distilleries".

Toutefois, comme nous l'avons déjà mentionné, les principaux problèmes se présentent au niveau des accises sur le tabac. En juillet 2002, le taux minimal de l'UE sur 1.000 cigarettes est passé de 57 % du prix de vente au détail de la marque la plus populaire à 60 %, et augmentera encore en juillet 2006 pour atteindre 64 %. La Grèce et l'Espagne disposent toutefois de dérogations reportant l'application de ces taux à 2005 et à 2008. Toutefois, aucun des pays candidats n'atteint fût-ce le taux minimal de 57 %.

La contrebande de cigarettes des pays à faible fiscalité a été pendant longtemps un problème majeur de l'UE. Certains affirment que l'augmentation des taux dans les pays candidats contribuera à résoudre ce problème. Le Parlement européen a toutefois³³ rejeté toute hausse du niveau minimum des accises en affirmant que cette mesure entraînerait tout simplement une *invasion de cigarettes encore moins chères en provenance d'Ukraine, de Russie ou même de Chine*. Une nouvelle désorganisation du marché viendrait s'ajouter aux problèmes sociaux d'une hausse de plusieurs centaines de % du prix des cigarettes dans les pays candidats.

En ce qui concerne les accises sur les combustibles fossiles (essence et gazole), l'UE est déjà engagée dans une réforme majeure du système (voir ci-après la partie consacrée à "La taxation de l'énergie"). Cette réforme inclut une augmentation proposée du taux minimum des accises sur le gazole et pourrait être à l'origine de problèmes supplémentaires pour la Bulgarie, Chypre, l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie et la Roumanie, où les taux sont déjà inférieurs au minimum existant. Pour l'essence, les accises devront également augmenter de manière sensible en Bulgarie, à Chypre et en Estonie.

³³ Voir le chapitre "Introduction" de la présente étude.

Tableau n°14.: Droits d'accises dans les pays candidats

Pays	Bière	Vin (€/hl)	Produits intermédiaires (€/hl)	Spiritueux (€/hl)	Autres alcools	Cigarettes /1000 pièces
Bulgarie	€2,81/hl €4,35/hl	€15/hl		€179/hl		à bout de 35 % à bout filtre 17 %
Chypre	Production nationale: €22,12/hl Importée: (€0,68/l - €0,77/l) + taxe (5,4 %-6 %)	€1,21/l d'alcool pur	0	€1,21/l d'alcool pur		
Rép. tchèque	€0,69/hl/degré Plato	- tranquille : €7,31/hl - mousseux: €68,41/hl	€665,8/hl d'alcool anhydre	€7,65/l d'alcool	alcools / liqueurs distillés de manière artisanale, max. 30 litres/an = €3,1/l d'alcool	longue +70mm €21,6 -70mm €18,7
Estonie	€3,51/hl par centigrade de bière	€66,46/hl Boisson fermentée dont la teneur en éthanol est + 6 %: €20,77/hl -6 %: €41,54/hl	€102,25/hl		€9,27/hl/100 % d'alcool	€11,1 23 % du au détail max.
Hongrie	€1,48/hl	€0,02/l autres vins: €0,32/l champagne: €0,32	€0,41/l - €0,46/l	€2,66/hl - €6,17/hl	fabrication artisanale: €6,17/hl autres: €6,8/hl	- 9 cm: €13,99 17 % + 9 cm: €27,99+ 17 %

Pays	Bière	Vin (€/hl)	Produits intermédiaires (€/hl)	Spiritueux (€/hl)	Autres alcools	Cigarettes /1000 pièces
						18 à 27 c €41,98 17 %
Lettonie	€5,55/100 l - €70,67/100 l	€50,47/100 l		€925,49/100 l	€70,67/100 l €117,79/100 l	avec filtre €8,58 sans filtre: €11,00
Lituanie	€0,11/l	€0,04 - €0,11 (par degré d'alcool/l) vin mousseux: €0,07/par degré d'alcool/l		€0,08/par degré d'alcool/l	autres boissons fermentées: €0,03 - €0,11 (par degré d'alcool/l)	€8,68
Malte	€0,75/hl/ degré plato	0	€47,32/hl	€0,23/ % vol/l		53,1 % €0,14 (par paquet de 20)
Pologne	€1,33/hl/ % par poids	€53,73/hl - €26,86/hl	€16,12/hl - €53,74/hl	€1386,76/hl 100 % d'alcool		étrange importé €23,7 national avec filtre €16,02 €20,3 sans filtre €15,5
Slovaquie	€5,47/hl - €11,18/hl	€0 - €55,43/hl	€38,78/hl	€594,82/hl		70 mm r €11,8

Pays	Bière	Vin (€/hl)	Produits intermédiaires (€/hl)	Spiritueux (€/hl)	Autres alcools	Cigarettes /1000 pièces
						70 mm n €21,4
Slovénie	€7,21/l vol %/hl	0	€65,88/hl		€731,31/100 vol % de teneur en alcool/l	45 %
Roumanie	€1,20 - €1,50/hl/degré d'alcool	tranquille: €0,55/hl/degré d'alcool mousseux: €2,75/hl/degré d'alcool		€180/hl/degré d'alcool + 1 %	€140 - €180/hl/degré d'alcool	€2 + 25
Turquie	45 %/hl/degré d'alcool	tranquille et mousseux: 120 %/hl tranquille <8,5 %: 35 %/hl			boissons alcooliques: 12 %/hl d'alcool anhydre	0 %
EU minimum	€0,748/hl °plato ou €1,87 par hl/degré d'alcool	0	€45/hl	€550/hl ou €1000 par hl. d'alcool pur		60 % du j au détail la marque plus populaire

Taux de change arrêtés au 11 octobre 2002.

Tableau n°15.: Pays Candidats: Droits d'accises sur l'essence et le gazole
(en euros pour 1.000 litres)

	BG	CZ	CY	EE	HU	LV	LT	MT	PL	RO	SK	SI	TU	UE min.
Essence sans plomb	128,6/214,6	325,3	219,3	224,4	368	282	285,7	332,5	387,8/363	341	269,9	363,9	457,2-482	287
Gazole	47,13	244,6	35,1	163,7	317,3	176	132,3	255	288,6/259,5	116	256,2	318,4	319,4	245

Source: *Commission européenne*

Conclusions

Les régimes fiscaux des pays candidats sont raisonnablement proches de ceux des États membres de l'Union. Ils présentent cependant des différences majeures sur certains aspects clés.

La majorité des pays candidats appliquent des régimes de TVA similaires à ceux de l'Union et le taux moyen standard de TVA dans les treize pays s'élève actuellement à 19,1 %, c.-à-d. 0,2 points seulement sous la moyenne européenne. Les pays candidats ont récemment entrepris des réformes dans le domaine de la TVA en vue de respecter les principales dispositions des directives en matière de TVA, principalement la directive 92/77/CEE³⁴.

En ce qui concerne les droits d'accises, le principal problème résidera dans la nécessité d'augmenter les accises sur les cigarettes dans la plupart des pays. Plusieurs pays devront également augmenter les accises sur le carburant diesel, surtout si les propositions actuelles de la Commission en matière de taux minimum sont adoptées.

Les différences les plus significatives existant entre les régimes fiscaux des pays candidats et ceux de l'Union se situent dans les domaines de l'impôt personnel sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés. Ce dernier pourrait être source de nombreuses difficultés.

Le taux moyen de l'impôt sur les sociétés s'élève à 29,3 %. Dans les treize pays candidats, le taux d'imposition moyen des entreprises atteint 25,5 %, c.-à-d. près de quatre pour cent de moins. Après la réforme fiscale chypriote (entrée en vigueur en janvier 2003 et selon laquelle le taux de l'impôt des sociétés passe de 25 % à 10 %), cette moyenne est encore plus basse: 24,4 %. Il existe également d'importantes différences entre les États membres de l'UE et les pays candidats au niveau de chaque élément spécifique de la base fiscale des entreprises.

Ces différences pourraient engendrer de nouveaux problèmes au sein du processus de coordination fiscale. En particulier, l'adhésion de nouveaux pays à l'Union sera source de complexités supplémentaires pour la nouvelle stratégie de la Commission en matière de base d'imposition des sociétés (voir section précédente).

Ces difficultés s'ajouteront aux difficultés institutionnelles engendrées par l'élargissement. L'unanimité indispensable au Conseil des ministres dans les matières de la législation fiscale compliquera clairement le processus décisionnel. Cet argument défend donc clairement l'utilisation du vote à la majorité qualifiée pour certains aspects de la législation fiscale. Les dispositions de "coopération renforcée" stipulées dans le traité de Nice, qui autorisent un

³⁴ La directive 92/77/CEE établit: un taux standard minimum de 15 %; l'option d'appliquer soit un taux simple, soit deux taux réduits supérieurs à 5 % sur n'importe quel bien et service repris à l'annexe H de la 6^e directive modifiée sur la TVA; les dérogations permettant d'appliquer un taux zéro, un taux "super réduit" ou un taux "parking" (c.-à-d. de transition), en attendant l'introduction d'un système de TVA définitif; la suppression des taux pour les produits de "luxe" ou des taux supérieurs.

groupe d'États membres à parvenir à poursuivre une politique à la quelle est opposée une minorité de blocage, permettraient également d'aller de l'avant dans le domaine fiscal.

III. Taxation des revenus de l'épargne

Contexte historique

La plupart des États membres perçoivent un impôt sur les intérêts payés à leurs ressortissants (voir tableau n°16). Toutefois, seuls deux États – la Grèce et le Portugal – frappent d'une retenue à la source les intérêts versés aux *non-résidents*, y compris aux résidents des autres pays de l'Union.

Avant les années 80, les résidents d'un pays désireux de confier leur épargne à un autre étaient confrontés à de sérieux obstacles. Dans certains cas, les autorités procédaient à des contrôles directs sur l'achat de devises étrangères – il était donc virtuellement impossible d'éviter l'impôt sur les revenus provenant de l'étranger. La suppression de ces contrôles a rendu plus complexe la tâche des autorités fiscales chargées de surveiller ces revenus.

Un contribuable résident dans un État membre et qui reçoit des revenus d'un actif situé dans d'autres États membres est évidemment tenu de le mentionner lorsqu'il rédige sa déclaration fiscale dans son pays d'origine. Mais en pratique:

*la liberté de circulation des capitaux... combinée à l'existence du secret bancaire [...] augmente les risques d'évasion fiscale de la part des particuliers*³⁵.

Par conséquent, une série de tentatives ont été menées au niveau de communautaire afin de limiter les possibilités de fraude fiscale de ce type.

La première tentative a été réalisée en 1989, lorsque la Commission a publié une proposition de directive *concernant un régime commun de retenue à la source sur les intérêts*³⁶. Cette retenue devait être fixée au taux de 15 %. Cette proposition, appelée "proposition Scrivener" (d'après le nom du commissaire chargée à l'époque des questions fiscales), a été finalement retirée car elle n'a enregistré aucun progrès au Conseil.

La deuxième tentative a été entreprise en 1997, lorsque le commissaire chargé de la fiscalité, Mario Monti, a proposé un *ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne*. Cette proposition comprenait trois éléments, dont le plus controversé consistait à *garantir un minimum d'imposition effective, à l'intérieur de la Communauté, des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts*. La proposition de directive destinée à mettre cette disposition en vigueur a été publiée en 1998³⁷ et reposait sur le modèle dit de "coexistence". Les États membres devaient *soit*:

- Prélever une retenue à la source de 20 % sur les revenus de l'épargne versés aux résidents d'un autre État membre; *soit*
- Fournir des informations sur les paiements effectués aux autorités fiscales de l'autre État membre³⁸.

³⁵ Citation du *Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises*, ("Rapport Ruding"), *Publications officielles des CE*, ISBN 92-826-4277-1, mars 1992.

³⁶ Proposition de directive concernant un régime commun de retenue à la source sur les intérêts, COM(89)60.

³⁷ Proposition de directive du Conseil visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la communauté, COM(1998)295.

³⁸ En fait, la proposition de directive comportait *trois* systèmes: la retenue à la source; le régime de l'information et le régime du certificat de déclaration, selon lequel un contribuable peut empêcher la perception de la retenue à la source en prouvant que l'intérêt a été déclaré aux autorités fiscales compétentes. Cette troisième option figure à l'article 13 de la proposition modifiée de directive.

Tableau n°16.: Retenue à la source sur les revenus des intérêts des résidents
(obligations du gouvernement)

Pays	% d'impôt	Notes
Autriche	25	Définitive au choix du contribuable. Dans le cas contraire, intégré dans le total des revenus imposables.
Belgique	15	Définitive au choix du contribuable. Dans le cas contraire, intégré dans le total des revenus imposables. Les premiers 56.000 BEF sont exemptés de la taxe.
Danemark		Tous les revenus des intérêts sont inclus dans le total des revenus imposables.
Finlande	29	Final.
France	15	Définitive au choix du contribuable. Dans le cas contraire, intégré dans le total des revenus imposables.
Allemagne	31,65	La retenue à la source est portée au crédit de l'impôt sur le total des revenus imposables.
Grèce	15	
Irlande	24	La retenue à la source est portée au crédit de l'impôt sur le total des revenus imposables. Dégrèvement pour les retraités, etc.
Italie	12,5	Final.
Luxembourg		Tous les revenus des intérêts sont inclus dans le total des revenus imposables, les premiers 60.000 LUF sont exemptés de la taxe.
Pays-Bas		Tous les revenus des intérêts sont inclus dans le total des revenus imposables, les premiers 1.000 DFL (le double pour les couples mariés) sont exemptés de la taxe.
Portugal	20	Définitif, avec option de paiement sur un compte, déduit de l'impôt total.
Espagne	18	La retenue à la source est portée au crédit de l'impôt sur le total des revenus imposables.
Suède	30	
Royaume-Uni	20	La retenue à la source est portée au crédit de l'impôt sur le total des revenus imposables. Les intérêts peuvent être reçus bruts dans certains cas.

Source: *Les systèmes fiscaux dans les pays de l'Union européenne*, (OCDE 2001).

Cette proposition s'est toutefois heurtée à l'opposition farouche du gouvernement britannique. La proposition de directive de 1989 avait exclu le marché international des "euro-obligations", estimé à quelque 4.000 milliards d'euros en emprunts obligataires en circulation, implanté essentiellement dans la City de Londres. Ces euro-obligations ont cependant été englobées dans la proposition Monti. À la suite de cette inclusion, le gouvernement britannique a publié en septembre 1999³⁹ un document prônant le retour à l'exclusion de ces euro-obligations et mettant en évidence le risque de voir tout le marché sortir d'Europe. Le Luxembourg s'est aussi vivement opposé à la proposition en affirmant qu'un impôt de 20 % chasserait les investissements en dehors de l'UE, notamment vers

³⁹ *International Bonds and the Draft Directive on Taxation of Savings*, HM Treasury, septembre 1999.

d'autres centres financiers européens (Zurich, le Liechtenstein, l'Île de Man, etc.), voire des lieux plus éloignés.

Le Conseil européen d'Helsinki des 10 et 11 décembre 1999 est parvenu à un accord, à savoir la poursuite des discussions de la proposition de directive sur la base du principe suivant:

[...] tous les citoyens résidant dans un État membre de l'Union européenne devraient payer l'impôt dû sur la totalité des revenus de leur épargne[...].

Le ministère des finances britannique a publié ensuite un second document⁴⁰ qui argumentait que cet objectif était impossible à atteindre par un retenue à la source car il n'existait aucune garantie que le taux de l'impôt prélevé correspondrait à "l'impôt dû". Selon ce document, seul l'échange d'informations entre les autorités fiscales pouvait rendre cela possible.

Au terme de longues négociations, un compromis a été conclu au Conseil européen de Santa Maria de Feira le 20 juin 2000, selon lequel le modèle d'échange d'informations constituerait l'objectif ultime à introduire dans les sept ans suivant l'adoption de la directive. Entre-temps, quelques États membres pourraient procéder autrement et introduire un retenue à la source sur les intérêts versés aux non-résidents. L'introduction d'une telle législation serait toutefois conditionnée par la conclusion d'un accord sur des mesures similaires envers des pays tiers, notamment: les Etats-Unis, la Suisse, le Liechtenstein, Andorre, Monaco et Saint-Marin. Une décision à l'unanimité serait prise en la matière d'ici fin 2002.

La troisième proposition

Une proposition révisée⁴¹ a été dûment présentée par la Commission en juillet 2001.

- L'exécution de la directive reposerait sur le principe de "l'agent payeur": cela signifie que la responsabilité de la collecte des informations pertinentes incomberait au dernier intermédiaire de chacune des chaînes d'intermédiaires qui versent un intérêt au "bénéficiaire effectif"⁴².
- L'agent payeur serait tenu de signaler, au minimum:
 - L'identité et la résidence du bénéficiaire effectif;
 - Le nom et l'adresse de l'agent;
 - Le numéro de compte du bénéficiaire effectif, ou des détails de la créance à l'origine des intérêts;
 - Les détails des montants concernés.
- Toutefois, des "dispositions transitoires" seraient mises en œuvre pour l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg pendant 7 ans. Elles introduiraient une retenue à la source à un taux supérieur ou égal à 15 % pendant les trois premières années de l'entrée en vigueur de la directive. Ce taux devrait passer à 20 % minimum pendant les quatre années suivantes.

⁴⁰ *Exchange of Information and the Draft Directive on Taxation of Savings*, HM Treasury, février 2000.

⁴¹ Proposition de directive révisée du Conseil visant à garantir un minimum d'imposition effective des revenus de l'épargne sous forme d'intérêts à l'intérieur de la communauté, COM(2001)400, juillet 2001.

⁴² Le "bénéficiaire effectif" serait défini comme suit: "toute personne physique qui reçoit un paiement d'intérêt ou toute personne au profit duquel un paiement d'intérêts est garanti, sauf si elle est en mesure de prouver que ce paiement n'a pas été effectué à son propre profit. (article 2 de la proposition de directive révisée).

Le paiement d'une retenue à la source *n'acquitterait pas* l'impôt dû du bénéficiaire effectif dans l'État membre de résidence – si le taux de l'impôt marginal du bénéficiaire effectif était supérieur au taux de la retenue à la source, par exemple. Dans ce type de cas, l'État membre de résidence serait habilité à percevoir un impôt complémentaire *conformément à son droit interne, dans le respect du Traité*. L'État membre de résidence serait également tenu d'éviter la double imposition en accordant un crédit d'impôt/une procédure de dégrèvement fiscal (voir tableau n°17). Nous pouvons cependant nous demander dans quelle mesure des procédures de ce type peuvent être mises en pratique en l'absence d'un échange d'informations ?

Tableau n°17.: Exemple de procédures permettant d'éviter la double imposition

Retenue à la source déduit	Impôt dû dans le pays de résidence	Impôt payable (+) ou dégrèvement fiscal (-) dans le pays de résidence
15	25	25-15 = + 10
15	10	10-15 = - 5

- Le pays qui perçoit l'impôt conserverait 25 % de la retenue à la source sur les revenus. Le reste serait liquidé au profit aux pays dans lesquels a résidé le contribuable.
- Tous les autres États membres adopteraient le système de l'échange d'informations après l'entrée en vigueur de la directive; l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg en feraient de même après sept ans.
- Les fonds d'investissements mixtes seraient couverts selon le principe du "réexamen" (c. à d. que seule la part des revenus d'un fonds provenant d'intérêts serait soumis à la directive), lorsque 40 % des participations sont productifs d'intérêts⁴³.
- Les obligations émises avant le 1^{er} mars 2001 ne seraient pas soumis à la directive avant la fin de la période transitoire ("clause de droits acquis") afin de limiter les effets sur les titres existants.

Il existe cependant encore un certain nombre d'obstacles à l'adoption de la proposition de directive.

Pays tiers et mesures "équivalentes"

L'accord selon lequel la mise en œuvre de la directive serait conditionnée à l'introduction de mesures "équivalentes" dans les principaux pays tiers est à l'origine des problèmes majeurs.

En réalité, des contacts entre la Commission et les autorités fiscales des principaux pays tiers concernés avaient déjà été établis de manière précoce. Toutefois, un nouveau problème imprévu s'est présenté en 2001 au niveau du mandat de négociation de la Commission. Quelques pays, dont le Royaume-Uni, ont affirmé que les négociations des questions fiscales avec les pays tiers étaient essentiellement du ressort des États membres et non de la Commission.

Un compromis a été finalement formulé et adopté le 16 octobre 2001 afin de permettre l'ouverture des négociations officielles avec les États-Unis, la Suisse, le Liechtenstein, Monaco, Andorre et Saint-Marin. La Commission agirait "solidairement" avec la Présidence du Conseil, sur la base d'un mandat et en "consultation étroite et régulière" avec le groupe

⁴³ Les définitions complètes des "paiements d'intérêt" sont reprises à l'article 6 de la nouvelle proposition de directive.

intergouvernemental à haut niveau sur la fiscalité. L'objectif des négociations portait sur la signature d'accords permanents, incluant des dispositions en vue d'amendements ultérieurs.

Les participants s'accorderaient-ils pour définir ensemble la notion de "mesures équivalentes" ? De cette cohésion dépendrait en définitive le succès ou l'échec.

La position de la Suisse

La position initiale du gouvernement suisse – partagée en principe par le Liechtenstein, Monaco, Andorre et Saint-Marin – était la suivante:

- Une retenue à la source pourrait être acceptable (et avait été suggérée officiellement dans un document publié le 3 septembre 2002).
- Les lois suisses sur le secret bancaire étaient toutefois "non négociables".
- Par conséquent, des accords portant sur l'échange *automatique* d'informations, comme indiqué dans la proposition de directive, seraient inacceptables.
- L'échange d'informations *à la demande* pourrait être acceptable en cas de "fraude fiscale" – c.-à-d. dans les cas qui relèvent de la loi pénale et du code pénal suisse.
- Mais aucun échange d'informations, automatiquement ou à la demande, serait acceptable pour les cas "d'évasion fiscale", délit civil dans le droit suisse.
- Toute discussion sur la fiscalité des revenus de l'épargne devrait avoir lieu dans le cadre plus général de négociations bilatérales UE-Suisse. Conformément aux accords de 1999, six sujets majeurs ont été discutés (y compris la liberté de circulation des personnes et le droit d'asile), auxquels le thème de la fiscalité est venu s'ajouter.
- Les mandats de négociation convenus au niveau du conseil fédéral suisse doivent être également approuvés par les différents cantons. Chaque résultat des négociations devrait suivre la même voie constitutionnelle et pourrait être soumis à une ratification par référendum.
- Tout accord serait également conditionné à l'adoption par les autres pays tiers – par exemple Hong Kong, Singapour et le Japon – de "mesures équivalentes" et à l'adoption de mesures de ce type par les territoires associés et dépendants des États membres de l'UE.

La Suisse applique déjà une retenue à la source de 35 % sur les intérêts provenant de sources *établies en Suisse*, que le bénéficiaire soit ou non résident suisse. Aucun impôt n'est cependant perçu lorsque les intérêts provenant de sources *établies à l'étranger (hors Suisse)* sont versés sur des comptes bancaires suisses.

La position des États-Unis

La position adoptée par les États-Unis était en principe favorable à la directive. Lorsque l'actuel commissaire chargé des questions fiscales, Fritz Bolkestein, a fait son rapport à la réunion du conseil ECOFIN du 4 juin 2002 à Luxembourg, le ministère des finances américain était désireux de mettre en place un système d'échange d'informations avec l'UE. En effet, un règlement avait déjà été rédigé dans ce but. Dans l'optique de combattre la fraude et l'évasion fiscales, les États-Unis avaient déjà mis en place un réseau de traités bilatéraux incluant l'échange d'informations.

Le commissaire a toutefois souligné que l'administration américaine avait émis d'importantes réserves quant à la conclusion d'accords officiels entre les autorités fiscales sur l'échange d'informations. Ces réserves reposaient sur un argument historique, à savoir la volonté de ne pas dévoiler d'informations aux "régimes d'oppression" sur les affaires financières des

citoyens américains. L'UE a par conséquent proposé que le système, quel qu'il soit, soit uniquement appliqué aux pays qui sont spécifiquement repris dans une liste d'États que l'on ne peut qualifier de "régimes d'oppression".

En septembre 2002, une déclaration du Président du conseil des conseillers économiques de la Maison blanche, Glen Hubbard, a également semé le doute sur la volonté de l'administration américaine d'accepter un système d'échange automatique d'informations.

Progrès des négociations

Au terme d'improductives discussions entre le Président en fonction du conseil ECOFIN, le ministre des finances danois Thor Pedersen et le chef du ministère des finances suisse, Kaspar Williger, le conseil ECOFIN a envisagé pendant la réunion des 6 et 7 septembre 2002 d'exercer certaines pressions sur la Suisse. Les articles 57 et 58 du Traité, par exemple, autorisent des restrictions sur la liberté de circulation du capital. Tant la Commission que certains gouvernements des États membres sont toutefois montrés peu désireux d'imposer une sanction quelconque à un "bon voisin".

Vers la fin novembre 2002, la Commission a publié une communication⁴⁴ exposant à grands traits l'état des négociations avec les pays tiers. En ce qui concerne les **négociations avec la Suisse**, ce document a passé brièvement en revue le plan en quatre points soumis aux négociateurs suisses en octobre en vue de parvenir à un accord.

1. L'introduction par la Suisse d'une retenue à la source, comme proposé par les Suisses eux-mêmes.
2. Des dispositions permettant la communication volontaire par le bénéficiaire effectif (comme dans la procédure de certificat de déclaration).
3. Un échange d'informations *à la demande* (c.-à-d. *non* automatiquement).
4. Une clause de révision autorisant des développements ultérieurs au terme d'une période de transition.

Les négociations sur cet ensemble de mesures ont donné quelques résultats dans le domaine de la retenue à la source. La Suisse était prête à appliquer les mêmes taux que la Belgique, le Luxembourg et l'Autriche – c.-à-d. 15 % pendant les trois premières années de la période de transition et 20 % par la suite. Le taux pourrait atteindre 35 %, pour autant que les trois États membres de l'UE appliquent le même taux. La Suisse jugeait également acceptable l'accord de partage des revenus 75 %/25 %.

Les progrès enregistrés sur le plan de l'échange d'informations étaient moins évidents. Comme l'a affirmé le commissaire Bolkestein à la commission économique et monétaire du Parlement européen le 4 novembre 2002, le principal point de friction reste celui-ci: les informations échangées porteraient-elles uniquement sur des affaires pénales ou seraient-elles étendues aux affaires civiles (voir ci-dessus).

En ce qui concerne les **négociations avec Andorre, le Liechtenstein, Monaco et Saint-Marin**, des progrès (et immobilités) similaires ont été réalisés sur la base du plan en quatre points.

⁴⁴ Rapport sur les négociations avec certains pays tiers sur le dossier de la taxation des revenus de l'épargne, SEC(2002)1287 du 27 novembre 2002.

L'Union est parvenue à un accord avec les **États-Unis** sur la nécessité "d'une administration complète et efficace des impôts sur la base d'un échange bilatéral d'informations". Cependant,

Les Etats-Unis ne sont pas prêts actuellement à faire de déclaration officielle en rapport avec la directive sur l'épargne.

Tableau n°18.: Imposition des revenus de l'épargne: situation en décembre 2002

	3 premières années	4 années suivantes	Années suivantes
Accord de Feira	Autriche, Belgique et Luxembourg: retenue à la source de 15 %. Tous les autres: échange automatique d'informations.	Autriche, Belgique et Luxembourg: retenue à la source de 20 %. Tous les autres: échange automatique d'informations.	Échange automatique d'informations pour tous.
Proposition de la Commission	Suisse: introduction d'une retenue à la source de 35 % et échange d'informations sur demande. Déclaration volontaire. Autres pays: comme ci-dessus.	Suisse: retenue à la source de 35 % et échange d'informations sur demande. Déclaration volontaire. Autres pays: comme ci-dessus.	À déterminer dans le cadre de la clause de révision.
Proposition de la Suisse	Autriche, Belgique, Luxembourg et Suisse: retenue à la source de 20 %. Tous les autres: échange automatique d'informations.	Autriche, Belgique, Luxembourg et Suisse: retenue à la source de 35 %. Tous les autres: échange automatique d'informations.	Suisse: retenue à la source de 35 % et certaines informations sur demande. Autres: échange automatique d'informations ou, éventuellement, retenue à la source de 35 %.

Les résultats des négociations ont été rapportés au Conseil ECOFIN au début décembre. Le Royaume-Uni a admis que l'introduction par la Suisse d'une retenue à la source de 35 % pourrait rendre inutile l'échange automatique d'informations. Le Luxembourg et l'Autriche ont cependant protesté en affirmant que les mesures acceptées par la Suisse n'étaient pas "équivalentes" à celles qui seront imposées aux États membres de l'UE: par exemple, au terme de la période de transition, ces derniers seront tenus de fournir automatiquement des informations, contrairement à la Suisse (uniquement sur demande). La Présidence danoise a suggéré un compromis aux termes duquel l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg continueraient à percevoir une retenue à la source de 35 % à l'expiration de la période de transition. Ce compromis revient en définitive à retourner au "modèle de coexistence" initial. Ces pays considéraient cependant le taux excessif.

Le Conseil ECOFIN a une nouvelle fois débattu des différentes options à l'occasion de sa réunion du 11 décembre 2002, dont une proposition de la Présidence visant à reporter la décision au-delà de l'échéance de fin d'année, afin de permettre la poursuite des négociations avec la Suisse. Cette proposition a été acceptée.

Suite aux négociations portant sur les "aspects techniques" de la proposition suisse, des discussions plus approfondies ont été programmées pour le 21 janvier 2003. Le 7 janvier 2003, le Commissaire Bolkestein prévoyait qu'un véritable accord se préparait.

Entre-temps, à la fin de 2002, une profonde réforme de l'imposition des revenus de l'épargne a été annoncée par le gouvernement allemand. Les revenus de l'épargne devraient sortir du régime normal d'imposition des revenus pour être assujettis à une retenue fiscale forfaitaire de 25 %.

En janvier 2003, la nouvelle présidence grecque du Conseil a proposé un nouveau compromis. L'Autriche, la Belgique et le Luxembourg introduiraient une retenue à la source au taux de 15 à 20 %, qui pourrait ensuite passer à 35 %. Une décision serait prise à l'unanimité, à la lumière de l'évolution de la question sur le plan international, pour déterminer si tous les pays doivent adopter par la suite le système d'échange d'informations. Sinon, l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg pourraient maintenir la retenue à la source (et le secret bancaire).

L'accord du 21 janvier

Ces propositions se sont avérées être la base de l'accord politique auquel est parvenu le Conseil ECOFIN le 21 janvier 2003. Sous réserve de la conclusion d'accords avec la Suisse, le Liechtenstein, Monaco, Andorre et Saint-Marin, un modèle dit de "coexistence" serait mis en œuvre au sein de l'UE jusqu'à un nouveau vote à l'unanimité du Conseil (cf. tableau n 19). Dans le même temps, *l'échange d'informations, sur une base aussi large que possible, doit être l'objectif ultime de l'Union européenne, l'évolution de la question sur le plan international étant prise en compte.*"

Tableau n°19.: Imposition des revenus de l'épargne: accord du 21 janvier 2003

2004-2006	2007-2009	2010+	Après accord avec la Suisse, les États-Unis, etc.
Autriche, Belgique et Luxembourg: retenue à la source de 15 % . 12 autres: échange automatique d'informations.	Autriche, Belgique et Luxembourg: retenue à la source de 20 % . 12 autres: échange automatique d'informations.	Autriche, Belgique et Luxembourg: retenue à la source de 35 % . 12 autres: échange automatique d'informations.	Vote à l'unanimité pour déterminer si tous les pays doivent adopter le système d'échange <i>automatique</i> d'informations, en fonction de l'adoption par la Suisse, le Liechtenstein, Saint-Marin, Monaco et Andorre d'un échange d'informations <i>sur demande tel que défini dans l'accord de l'OCDE</i> et de l'engagement des États-Unis à cet égard.

Il convient de prendre note de plusieurs points énoncés dans l'accord :

- **Partage des recettes** Les pays qui appliquent une retenue fiscale, aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'UE, conservent 25 % de la recette de cette retenue et en transfèrent 75 % au pays de résidence de l'épargnant. La Suisse peut toutefois *même être disposée à réduire le taux de 25 % en fonction de l'équilibre global de l'accord*.
- **Information sur demande** L'accord avec la Suisse, etc. devrait supposer un système d'information sur demande *pour toutes les affaires de fraude ou conduite similaire de la part des contribuables relevant du droit pénal ou civil*. La mise en œuvre peut néanmoins se faire par le biais de conventions bilatérales entre les différents pays.
- **Équivalence** Les conditions d'un éventuel passage des États membres de l'UE à un système d'échange d'informations ne comprennent pas l'équivalence *exacte* des mesures en Suisse, etc. Alors que la directive établit un système d'échange *automatique*, le modèle

de l'OCDE ne prévoit que des informations *sur demande*. C'est pourquoi l'accord envisage que la Suisse maintienne définitivement la retenue à la source de 35 %.

- **Déclaration volontaire par le bénéficiaire effectif** Lorsqu'un contribuable déclare le revenu des intérêts versés par un agent payeur suisse aux autorités fiscales de son État membre de résidence, le taux d'imposition appliqué sera celui qui s'applique aux paiements d'intérêts nationaux, plutôt que le taux suisse (c'est-à-dire le système proposé au départ dans le cadre de la procédure de certificat de déclaration).
- **Clause de révision** Les parties aux accords avec la Suisse, etc. *se consulteront au moins tous les trois ans* au sujet du fonctionnement des accords. En tout état de cause, des modifications pourront s'avérer nécessaires si l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg passent au système d'échange d'informations.
- **Autres pays tiers.** Tout en continuant à encourager l'adoption de l'échange d'informations par la Suisse, etc., la Commission est invitée à engager des discussions au cours de la période de transition avec d'autres *places financières importantes* en vue d'une adoption plus générale des *mesures équivalentes à celles à appliquer au sein de l'UE*.

Problèmes relatifs à la coexistence

Des problèmes continuent de s'ensuivre du fait que trois États membres, conjointement avec la Suisse, etc., pratiqueront un système de retenue fiscale pendant une période initiale de 7 ans, voire même à titre permanent.

L'article 12 de la proposition de directive contraint le pays qui prélève la retenue fiscale à transférer 75 % de la recette fiscale à l'État membre de résidence du bénéficiaire effectif *dans les 6 mois qui suivent la fin de l'exercice fiscal de l'État membre de l'agent payeur*. Les notes accompagnant les articles de la directive stipulent également que:

Lorsqu'il transfère cette recette fiscale, l'État membre qui prélève la retenue fiscale n'est pas tenu de communiquer des informations sur l'identité du bénéficiaire effectif.

Tout ceci soulève la question de savoir comment l'État membre de résidence d'un bénéficiaire effectif pourra garantir que l'impôt dû sur les intérêts au titre de sa législation nationale est bien calculé et payé; ou comment un système de crédit/escompte (cf. tableau 17) peut être mis en place. Dans la pratique, la retenue à la source est susceptible de libérer le bénéficiaire effectif de son obligation fiscale.

Territoires associés et dépendants

Les discussions relatives à l'application de la directive dans les territoires associés et dépendants des États membres étaient également essentielles à son adoption. Aruba et les Antilles néerlandaises, associées aux Pays-Bas, se sont dit prêtes à coopérer. Le Royaume-Uni a cependant été confronté à des difficultés embarrassantes en rapport avec certains territoires associés, notamment Jersey et d'autres Îles Anglo-Normandes. La position constitutionnelle de ces dernières est complexe: comme l'Île de Man, ces îles ne font pas partie du Royaume-Uni mais sont des dépendances directes de la Couronne. Le Royaume-Uni est également responsable des territoires situés dans les Caraïbes: Anguilla, les Îles Vierges, les Îles Caïmans, Monserrat et les Îles Turks et Caïcos.

Le gouvernement britannique et le gouvernement hollandais ont pu informer le 4 juin 2002 le Conseil ECOFIN que le système d'échange d'informations proposé pourrait être appliqué à leurs territoires associés et dépendants "comme une norme générale". En décembre, le

gouvernement britannique a confirmé que les Îles Anglo-Normandes seraient en mesure d'appliquer un système d'échange d'information à partir de 2004.

En concluant l'accord du 21 janvier 2003, le Conseil estime que:

des assurances suffisantes ont été obtenues en ce qui concerne l'application des mêmes mesures suivant les mêmes procédures que les douze États membres ou que l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg dans l'ensemble des territoires dépendants ou associés concernés (îles anglo-normandes, île de Man et territoires dépendants ou associés des Caraïbes) et demande aux États membres concernés de faire en sorte que tous les territoires dépendants et associés appliquent ces mesures à partir de la date de mise en application de la directive.

Lien avec le reste du paquet Monti

Le fait que la proposition fait partie du "paquet Monti" est à l'origine du troisième obstacle. L'Autriche et le Luxembourg ont déclaré dans le procès-verbal de la réunion des 26 et 27 novembre 2000 du Conseil ECOFIN qu'ils soutiendront la directive sur l'imposition des revenus de l'épargne:

qu'en cas d'adoption d'une décision contraignante concernant le démantèlement des soixante-six mesures au titre du Code de conduite⁴⁵.

Le 21 janvier 2003, Ecofin "a pris note" des progrès réalisés par le groupe du Code de conduite (imposition des entreprises), et a considéré qu'il y avait "une base convenue" pour évaluer la baisse de prix des "pratiques d'impôts identifiées comme néfastes". Il y aurait d'autres rapports du groupe en mars 2003 et à la fin de l'année.

En novembre 2000, un accord a toutefois été conclu en grande partie sur le troisième élément du "paquet Monti": la proposition de directive destinée à éliminer les retenues à la source sur les intérêts transfrontaliers et les paiements de redevances entre les sociétés.

⁴⁵ Le code de conduite a été adopté par le Conseil en décembre 1997. Il couvre:

dans le domaine de la fiscalité des entreprises les mesures qui ont, ou pourraient avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté, identifiées comme les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur au niveau général du pays concerné, y compris une imposition nulle.

L'accord du Conseil portant sur le code envisageait la mise en place d'un groupe de "suivi". Ce groupe a été mis en place en mars 1998 et s'est réuni pour la première fois le 8 mai 1998. À cette occasion, le groupe a élu son premier Président en la personne de Dawn Primarolo, Ministre des finances du Royaume-Uni. Le groupe a donc porté le nom de "Groupe Primarolo".

La première tâche du groupe consistait à examiner un document rédigé par la Commission principalement sur la base d'informations fournies par les États membres. Il s'agissait d'une liste des dispositions fiscales nationales faisant l'objet du code de conduite.

Le groupe a examiné 271 mesures fiscales appliquées au sein des États membres eux-mêmes, dans les territoires européens dont un État membre assume les relations extérieures conformément à l'article 299.4 du Traité instituant la CE (c.-à-d. Gibraltar) et dans les territoires dépendants et associés. De ces mesures, 66 ont reçu une "évaluation positive" car elles ont bel et bien une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté.

Après la publication de son rapport final en novembre 1999, le groupe Primarolo s'est vu confier un nouveau mandat. Les États membres ont jusqu'en 2003 pour abroger les mesures fiscales identifiées comme dommageables, et le groupe a été chargé de suivre le "démantèlement" de ces mesures. Le groupe Primarolo rédigera un nouveau rapport fin 2002.

Extension aux personnes morales ?

La commission économique et monétaire du Parlement européen a débattu à plusieurs occasions de la nécessité d'étendre ou non la portée de la directive.

Les mesures proposées – sous la forme d'une retenue fiscale ou d'un impôt dans le pays de résidence suite à un échange d'informations – seraient uniquement applicables aux contribuables particuliers. Pendant que la commission examinait la proposition de 1998 de la Commission, le *rapporteur* du Parlement, M. Pérez Royo, a soumis des amendements visant à étendre la couverture aux "personnes morales"⁴⁶. La Commission s'est vivement opposée à ces amendements (rejetés par la commission économique et monétaire) en affirmant qu'ils allaient à l'encontre de la politique visant à *éliminer* les retenues fiscales dans le secteur des entreprises.

Il est cependant vrai que les contribuables particuliers (fortunés principalement) ont toujours le loisir de se constituer en personne morale et aussi qu'une part importante des revenus des intérêts parvient aux individus *par le biais* d'organismes qui ne seraient pas soumis à la directive proposée: caisse de retraite, organismes d'assurance vie, etc.

Quelques considérations économiques

a) Distorsions des systèmes fiscaux

Empêcher les pertes de recettes générées par l'évasion fiscale était l'un des objectifs majeurs des efforts visant à promulguer la proposition de directive. Mais ce n'était pas le seul.

Premièrement, si un facteur de production (c.-à-d. le capital) devient toujours plus mobile et évite l'impôt, la charge fiscale pourrait se porter sur des facteurs immobiles, notamment le travail. Il s'ensuivra une hausse des coûts du travail "non salariaux", qui entraînera une augmentation des taux de chômage. Ce point est l'un des principaux arguments avancés par la Commission européenne pour défendre une plus grande coopération fiscale, notamment dans le Livre blanc de Delors de 1993⁴⁷. C'était également un argument important en faveur de la directive sur l'impôt des revenus de l'épargne. Le Livre blanc a également mis en évidence une hausse des charges légales sur le travail, de 34,4 % du PIB des dix États membres de 1970 à 37,3 % en 1980 et à 39,6 % en 1990⁴⁸.

La situation n'est toutefois pas tout à fait tranchée. Lorsque *la base fiscale est rapportée sur le PIB*, la part représentée par le travail est passée de 67,4 % en 1980 à 59,5 % en 2000. La part représentée par le capital est passée de 22,3 % à 27,9 %. *Les taux d'imposition* du capital et du travail ont augmenté: l'impôt sur le travail est passé de 32,5 % en 1980 à 37,3 % en 2000, l'impôt sur le capital de 22,3 % en 1980 à 27,9 % en 2000⁴⁹. L'étude de la Commission de 2000 sur *les finances publiques dans l'UEM* conclut que:

⁴⁶ Voir "Projet de rapport sur l'Union économique et monétaire" (PE 228.241) du 18 novembre 1998.

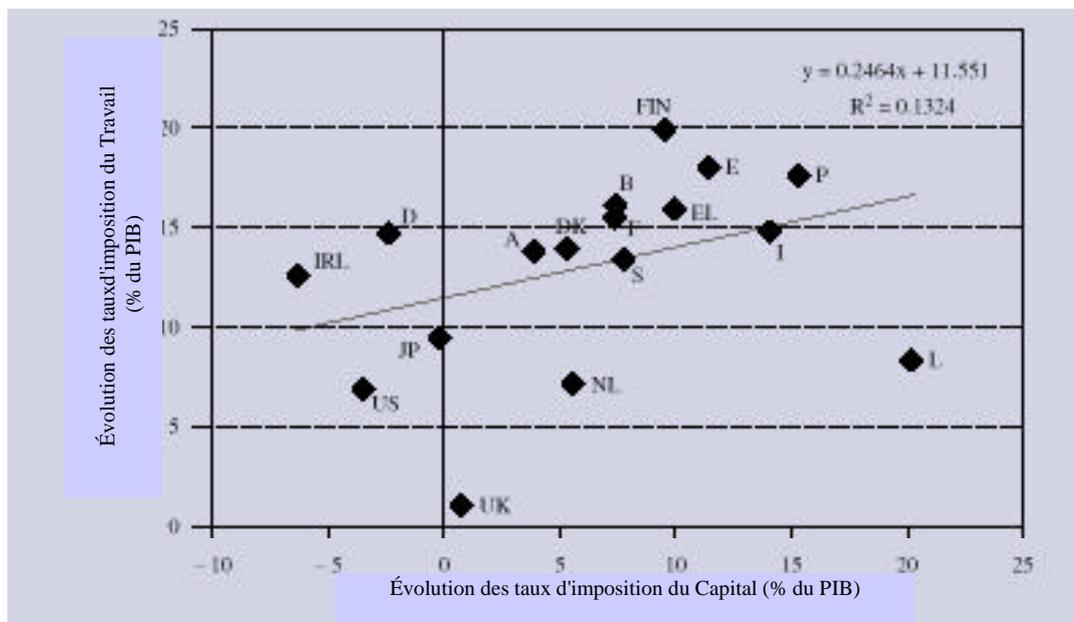
⁴⁷ "Croissance, compétitivité et emploi – Les défis et les pistes pour entrer dans le 21^e siècle" (le "Livre blanc de Delors"), *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 6/93.

⁴⁸ Ce même pourcentage était donné pour la Communauté des douze États membres d'alors.

⁴⁹ Voir Martinez-Mongay, C. (2000), "ECOFIN's Effective Tax Rates, Properties and Comparisons with other Tax Indicators", *Commission Economic Paper* 146, cité dans Cnossen, S. (2001), *Tax Policy in the European Union: a Review of Issues and Options*, Erasmus University.

Il n'y a pas de preuve que la concurrence fiscale a réduit la charge fiscale sur le capital, resté en grande partie stable au cours des trois dernières décennies⁵⁰. Pas plus qu'il n'existe de preuve que les changements des taux d'imposition du travail sont allés de pair avec ceux du capital. Comme le montre le graphique n°16 [Voir Graphique n°2], il ne semble pas qu'il y ait de lien étroit à long terme entre les évolutions des charges sur le travail et sur le capital.

Graphique n°2.: Evolutions des taux d'imposition du travail et du capital, 1970-99



Source: *Les finances publiques dans l'UEM*

b) Distorsions des marchés

Deuxièmement, une perte de recettes fiscales des revenus des intérêts peut, même s'il n'est pas établi qu'elle entraîne une distorsion significative des systèmes fiscaux, fausser l'allocation de capital. Le professeur Cnossen a récemment fait observer que:

l'internationalisation et la libéralisation croissantes des marchés des capitaux [...] suggèrent que les intérêts sont à peine imposés [...] [ce qui] favorise le financement par l'emprunt au niveau international, fausse les portefeuilles des investisseurs et entraîne une division arbitraire de la base fiscale des intérêts entre les États membres qui empruntent et ceux qui prêtent.

En même temps, il est possible que les mesures destinées à contrer l'évasion fiscale du type de celles proposées dans la proposition de directive pourraient augmenter plutôt que diminuer les distorsions de ce type. Ce serait le cas, par exemple, si la mise en œuvre de la directive devait aboutir à une fuite des capitaux à l'investissement vers les centres financiers des pays tiers. D'où l'importance de négocier l'application de "mesures équivalentes" par les centres en question.

⁵⁰ Ce point coïncide avec les données de l'OCDE [...] et celles de Carey et Tchilingurian. Voir Carey, D. et Tchilingurian, H. (2000), "Average effective tax rates on capital, labour and consumption", OCDE *mimeo*; et (1999), *Surveillance of tax policies: a framework for EDRC country reviews*, ECO/CPE/WP1(99)9.

IV. D'autres développements dans le domaine de l'imposition

Taxation de l'énergie

Contexte historique

Les premières propositions de la Commission relatives aux taux des accises sur les huiles minérales dans le contexte du programme pour le marché unique étaient favorables à une harmonisation absolue, sur la base des taux moyens (moyenne arithmétique pour l'essence et le LPG, moyenne pondérée pour le fuel). Même dans le cadre de l'approche révisée de 1989, la Commission affirmait que les taux ou tranches uniques devraient être appliqués aux huiles minérales parce que *les risques de distorsion de concurrence... sont plus grands dans ce domaine que pour l'alcool et le tabac*.

Néanmoins, seuls des taux minimum ont été finalement fixés – comme pour l'alcool et le tabac. Cette décision a été transposée dans deux directives, l'une portant sur l'harmonisation des structures des droits accises sur les huiles minérales (92/81/CEE)⁵¹ et l'autre concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales (92/82/CEE)⁵². Ces directives fixent un taux d'impôt minimum pour chaque type d'huile minérale, en fonction de son utilisation comme carburant, à des fins industrielles, professionnelles ou de chauffage. Ces taux étaient les suivants:

- Essence au plomb: 337 ECU pour 1.000 litres;
- Essence sans plomb: 287 ECU pour 1.000 litres "*à condition que le taux de l'accise soit toujours inférieur à celui appliqué sur l'essence au plomb*,"
- Gazole: 245 ECU pour 1.000 litres, le mazout léger bénéficiant de taux réduits;
- Fuel lourd (diesel): 13 ECU pour 1.000 kg;
- LPG et méthane utilisés comme combustible: 100 ECU pour 1.000 kg; autres utilisations: 36 ECU par kg ou 0 ECU par kg;
- Le kérosène utilisé comme combustible: 245 ECU pour 1.000 litres; autres utilisations: 18 ECU pour 1.000 litres ou 0 ECU.

Tous les deux ans *et, pour la première fois, le 31 décembre 1994 au plus tard*, ces taux devaient être révisés *sur la base d'un rapport et, le cas échéant, d'une proposition de la Commission*. Le premier rapport de la Commission n'a pas été publié officiellement avant septembre 1995⁵³. Les projets antérieurs proposaient divers changements des taux minimum, faisaient de l'essence sans plomb au lieu de l'essence au plomb la base du taux minimum standard et diminuaient l'écart entre les taux appliqués à l'essence et au gazole. Le rapport définitif ne comprenait cependant aucune proposition officielle.

En fait, les taux minimum d'accises n'ont pas été révisés depuis l'entrée en vigueur de la directive 92/82/CEE. Ils n'ont même pas été indexés en fonction de l'inflation. Entre-temps, les États membres ont choisi de poursuivre des approches très variables dans ce domaine, de sorte que les taux actuels des droits d'accises sur le gazole dans les États membres sont compris entre 245 euros et 750 euros environ pour 1.000 litres (voir tableau n°20).

⁵¹ JO L316, 31 octobre 1992, p. 12, modifiée en dernier lieu par la directive 94/74/CE (JO L365, 31 décembre 1994, p.46).

⁵² JO L316, 31 octobre 1992, p. 19, modifiée en dernier lieu par la directive 94/74/CE (JO L365, 31 décembre p.46).

⁵³ Rapport sur les taux d'accises, COM(95)285, septembre 1995.

Tableau n°20.: Droits d'accises sur les carburants, février 2002
(€ pour 1.000 litres)

	BE	DK	DE	GR	ES	FR	IE	IT	LU	NL	AT	PT	FI	SE	GB
Essence sans plomb	507	548	624	296	396	574	401	542	372	627	414	479	560	510	742
Diesel*	290	370	440	245	294	376	302	403	253	345	282	272	305	337	742

*Gazole dont la teneur en soufre est inférieure à 50 ppm.

Source: Commission européenne

La Commission a formulé en 1997 une nouvelle proposition⁵⁴. Cette proposition cherchait à développer le système existant d'imposition des huiles minérales en l'étendant à tous les produits énergétiques et en particulier aux produits de substitution directe ou indirecte des huiles minérales: le charbon, le coke, la lignite, le bitume et leurs produits dérivés; le gaz naturel et l'électricité.

En ce qui concerne l'électricité, l'impôt serait appliqué à l'électricité elle-même plutôt qu'aux combustibles intervenant dans sa production, bien qu'un dégrèvement serait possible lorsque des combustibles "présentant de meilleures performances environnementales" sont utilisés pour la production d'énergie électrique. Divers dégrèvements, etc. seraient ouverts à certaines industries qui affichent des coûts énergétiques élevés. La législation aurait introduit des *droits d'accises minimaux* (voir tableau n°21).

Tableau n°21.: Proposition de la Commission de 1997 sur la taxation de l'énergie

Produits énergétiques utilisés comme carburants moteurs	
Essence (€pour 1.000 l)	417
Kérosène (€pour 1.000 l)	310
Gaz naturel (€par gigajoule)	2,9
Gazole (€pour 1.000 l)	310
LPG (€pour 1.000 kg)	141
Produits énergétiques utilisés comme carburants moteurs à certaines fins industrielles ou professionnelles	
Gazole (€pour 1.000 l)	32
LPG (€pour 1.000 kg)	41
Kérosène (€pour 1.000 l)	30
Gaz naturel (€par gigajoule)	0,3
Produits énergétiques utilisés combustibles de chauffage	
Fuel léger (€pour 1.000 l)	21
Kérosène (€pour 1.000 l)	7
Gaz naturel (€par gigajoule)	0,2
Produits énergétiques solides (€par gigajoule)	0,2
Mazout lourd (€pour 1000 kg.)	18 ou 22
LPG (€par 1000 kg)	10
Électricité (€par Mwh)	1

⁵⁴ Proposition de directive du Conseil sur la restructuration du cadre communautaire de la taxation des produits énergétiques, COM(97)30, du 12 mars 1997.

En juin 2002, la Présidence espagnole a proposé au Conseil européen de Séville des directives définissant la direction des travaux sur la proposition de taxation de l'énergie. Dans le cadre des discussions du Conseil, les États membres ont souligné la nécessité d'un traitement fiscal spécifique pour le secteur du transport routier et l'industrie du transport des passagers, afin de compenser les hausses des coûts des carburants, tout en reconnaissant d'importantes distorsions de concurrence engendrées par les différents taux nationaux d'imposition du gazole. La Commission s'est chargée de présenter une nouvelle proposition communautaire.

Les nouvelles propositions de la Commission

La Commission européenne a dûment présenté sa nouvelle proposition⁵⁵ le 24 juillet 2002. Celle-ci harmoniserait progressivement les droits d'accises appliqués dans les États membres sur le gazole professionnel et alignerait les taux minimaux des accises sur le gazole non professionnel et l'essence sans plomb.

La proposition augmenterait pour 2010 le taux minimal des accises sur le gazole, qui passerait de 245 euros pour 1.000 litres à un taux 'pivot' communautaire harmonisé. Le taux pivot serait fixé à 350 euros en 2003 et serait indexé en fonction de l'inflation sur la base de l'indice des prix à la consommation à partir de 2003. Entre 2003 et 2010, les taux appliqués par les États membres devraient s'inscrire dans une marge de fluctuation de plus ou moins 100 euros autour du taux pivot. Cette marge se réduirait chaque année de 28 euros, par une augmentation de la limite inférieure de 14 euros et une diminution de la limite supérieure d'autant. Entre 2009 et 2010, la marge de fluctuation serait réduite 30 euros en augmentant et en diminuant les limites inférieure et supérieure respectivement de 15 euros chacune. Ce système aboutirait en 2010 à un taux harmonisé, sans marge de fluctuation. À ce moment, le taux pivot indexé en fonction de l'inflation devrait avoir atteint – ou même dépassé – 410 euros.

La Commission propose d'harmoniser les accises sur le gazole professionnel parce que les taux minimum ne suffiraient pas à mettre fin aux distorsions sur les marchés du transport routier (camions et cars). Les transporteurs routiers et les compagnies de cars transnationaux ou actifs dans un autre État membre exploitent souvent des véhicules équipés de grands réservoirs. Ils peuvent réduire leurs frais de fonctionnement en tirant profit des écarts considérables des accises nationales sur le gazole routier: il leur suffit de faire le plein dans les États membres qui affichent les taux les plus faibles. Ces pratiques engendrent des pertes de recettes fiscales pour les États membres et nuisent à l'environnement en raison des distances parcourues pour bénéficier des taux d'accises avantageux.

Les États membres qui, à l'instar du Royaume-Uni, appliquent actuellement un taux d'accises sur le gazole plus de 1,5 fois supérieur au taux pivot communautaire, pourraient mettre en œuvre un taux situé hors de la marge de fluctuation pendant une période de sept ans à compter de 2003. Ils seraient cependant tenus d'adopter un plan de convergence en vue d'inscrire leurs accises dans la marge autorisée avant le 31 décembre 2009. En pratique, la capacité de chaque État membre à poursuivre des objectifs de protection environnementale plus stricts ou à percevoir des recettes supplémentaires en appliquant des taux d'accises sur le gazole bien plus élevés que les pays voisins est limitée dans une certaine mesure par le fait

⁵⁵ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 92/81/CEE et la directive 92/82/CEE en vue d'instituer un régime fiscal particulier pour le gazole utilisé comme carburant à des fins professionnelles et de rapprocher les accises de l'essence et du gazole, COM(2002)410, 24 juillet 2002.

que les transporteurs routiers et les compagnies de cars actives sur les routes internationales peuvent tout simplement acheter leur gazole dans un pays voisin.

La période de transition de sept ans (2003-2010) permettrait aux États membres qui pratiquent des accises peu élevées sur le gazole routier d'augmenter leurs taux progressivement sans mettre en péril l'équilibre des sociétés concernées. De plus, elle limite les difficultés budgétaires dans les États membres qui doivent réduire leurs niveaux d'accises actuels.

En ce qui concerne le gazole non professionnel, la proposition appliquerait le même niveau minimal d'accises que celui de l'essence sans plomb d'ici 2006, car il n'existe aucun motif environnemental ou autre justifiant le faible taux minimal actuel appliqué au gazole⁵⁶. Étant donné que le taux communautaire minimal des accises sur l'essence sans plomb n'a pas été revu depuis 1992, une correction pour tenir compte de l'inflation donnerait un taux de 360 euros environ pour 1.000 litres de combustible. Par conséquent, le 1^{er} janvier 2006, le taux minimal des accises sur le gazole non professionnel et sur l'essence sans plomb devraient être égaux et fixés au départ à 360 euros pour 1.000 l. Dès que le taux le plus bas des accises sur le gazole professionnel dépasse 360 euros dans le cadre de l'évolution progressive vers l'harmonisation des taux, ce taux minimal doit être également appliqué au gazole non professionnel et à l'essence sans plomb. Par conséquent, le taux minimal des accises sur le gazole à usage non professionnel et sur l'essence sans plomb ne sera jamais inférieur à celui du gazole professionnel et sera constamment indexé en fonction de l'inflation. L'approche commune de la taxation des accises sur le gazole utilisé par les transporteurs routiers et les compagnies de cars est l'un des objectifs stipulés dans le livre blanc de la Commission sur la politique européenne des transports à l'horizon 2010⁵⁷.

Impact de la proposition sur l'environnement

La proposition augmenterait les niveaux d'accises sur le gazole (professionnel ou non) dans la plupart des États membres. Cette mesure inciterait à utiliser plus efficacement les carburants et à recourir davantage aux transports de marchandises par voie ferrée. Ces comportements contribueraient à réduire de manière générale les émissions de CO₂ et de polluants: NOx, composés organiques volatils, dioxyde de soufre et particules par exemple. De plus, l'alignement des taux minimum d'accises sur le gazole à usage non professionnel et sur l'essence sans plomb permettrait de supprimer une incitation fiscale injustifiée à l'utilisation du gazole au lieu d'essence. Les émissions d'hydrocarbures (HC) et d'oxydes d'azote (NOx) des voitures immatriculées en l'an 2000 étaient deux fois plus élevées avec le gazole qu'avec l'essence. Les moteurs diesel émettent également un volume de particules bien plus élevé que les moteurs à essence.

Cependant, un Etat membre devrait connaître une diminution significative des accises: le Royaume-Uni. Dans ce pays, cette réduction serait corrélative de l'introduction de redevances d'infrastructures, si bien que les effets défavorables de la réduction de taxe au plan environnemental seraient compensés

⁵⁶ Conformément aux règles actuelles, le niveau minimum d'accises sur le gazole (245 euros pour 1.000 litres) est moins élevé que le niveau minimum des accises sur l'essence sans plomb (287 euros pour 1.000 litres).

⁵⁷ "La politique européenne des transports à l'horizon 2010: l'heure des choix", COM (2001) 370, 12 septembre 2001.

En augmentant les niveaux des d'accises sur le gazole dans la plupart des États membres, la proposition encouragerait l'efficacité énergétique, diminuant ainsi la dépendance de l'Union vis-à-vis de l'énergie importée. De plus, des droits d'accises supérieurs sur le gazole tendraient à ralentir la croissance de la consommation d'un produit pour lequel l'Union européenne ne dispose pas des capacités de raffinage suffisantes pour répondre à la demande.

Effets économiques

L'alignement des taux des accises pour le gazole professionnel réduira de manière significative les phénomènes de distorsion de concurrence et améliorera le fonctionnement du marché unique. Chaque année, les écarts existant au niveau des montants des accises prélevées sur le gazole professionnel dans les différents États membres se réduira progressivement. Pour 2010, le gazole sera soumis à un seul taux – harmonisé – d'accises dans toute l'Union européenne.

La proposition n'aura pas d'effet inflationniste à moyen terme – elle devrait également entraîner une plus grande stabilité des prix, sauf dans les États membres qui appliquent un taux inférieur au nouveau taux minimal communautaire. Selon la Commission, l'impact inflationniste pourrait dans la plupart des cas être compensé au niveau des États membres par une réduction d'autres taxes pesant sur les transports. De plus, si l'Union connaît ou prévoit une période d'inflation supérieure à 2,5%, l'indexation automatique est plafonnée à 2,5%.

Impact budgétaire

Lorsque les accises sur le gazole professionnel doivent être diminuées, cela ne signifie pas nécessairement que les recettes budgétaires nominales sont réduites. En effet, d'autres ressources pourraient s'y substituer, comme des taxes sur d'autres produits ou des redevances d'usage d'infrastructures, ainsi que, naturellement, des hausses des accises sur les carburants moteurs non professionnels. La proposition offre une flexibilité maximale quant aux instruments fiscaux à utiliser. La Commission souligne qu'elle ne cherche en aucun cas à augmenter les niveaux généraux d'imposition dans les États membres et considère que la proposition encouragera la restructuration des systèmes nationaux de taxation des véhicules au sens le plus large possible.

Implications pour les pays candidats

La Commission estime que la proposition ne devrait pas créer de difficultés supplémentaires significatives pour les pays candidats en comparaison avec les taux d'accises sur les produits énergétiques, qui sont actuellement discutés au Conseil sur la base de la proposition de la Commission de 1997 sur la taxation de l'énergie.

La marge de fluctuation autour du taux pivot est suffisamment large pour permettre à certains pays candidats de s'intégrer dans le système de convergence sans difficulté supplémentaire significative. Cependant, considérant les niveaux actuels de leurs taux d'accises (certains pays candidats affichent des taux d'accises inférieurs au minimum fixé en 1992), les transitions économiques qu'ils connaissent et leurs faibles niveaux de revenus, beaucoup de pays candidats seront confrontés à des difficultés économiques et sociales importantes si les taux minimum continuent de grimper. La Commission pourrait par conséquent envisager une introduction progressive, pendant une période limitée, de taux minimaux spécifiques pour les pays candidats.

Électricité et gaz: les propositions de l'Espagne

La Présidence espagnole, dans son rapport sur la taxation de l'énergie présenté au Conseil européen de Séville de juin 2002, proposait des niveaux minimum de taxation des produits énergétiques qui ne sont pas encore soumis à l'harmonisation des accises – c.-à-d. principalement le gaz naturel et l'électricité:

Gaz naturel. Pour la consommation professionnelle: 0,15 euros par gigajoule, et pour la consommation non professionnelle: 0,30 euros par gigajoule. Toutefois, les États membres pour lesquels la part du gaz naturel dans la production énergétique totale est inférieure à 15 % peuvent demander une exemption ou une réduction, totale ou partielle, pour un maximum de dix ans ou jusqu'à ce que cette part atteigne 25 %. Dès que cette part atteint 20 %, les États membres concernés devraient démarrer l'introduction progressive du régime fiscal.

Électricité. Pour la consommation professionnelle: 0,50 euros par mégawatt heure et pour la consommation non professionnelle: 1 euro par mégawatt heure. Au-delà de ces niveaux minimum, les États membres auront la possibilité de déterminer la base d'imposition. Les tableaux n° 22 et n°23 comparent les taxes actuelles pesant respectivement sur l'électricité et le gaz dans les 15 États membres de l'UE.

Certains États membres n'appliquent pas ces formes de taxation: la Grèce et l'Irlande n'appliquent pas de taxes sur l'électricité ou le gaz; le Portugal n'applique pas de taxe sur l'électricité et le Luxembourg et l'Espagne n'imposent pas le gaz naturel. Les autres pays appliquent ces taxes à des taux qui, dans la plupart des cas, sont supérieurs ou proches du minimum. Néanmoins, le rapport inclut des périodes de transition et des règles spéciales pour les États membres qui ont des difficultés à mettre en œuvre les nouveaux niveaux minimaux de taxation proposés.

Tableau n°22.: Taxe sur l'Électricité dans les États Membres de l'UE (

	Taxe indirecte (autre que TVA)	Événement imposable	Base imposable	Tarif applicable	Exe
AUTRICHE	Taxe sur l'électricité (Elektrizitätsabgabe)	Fourniture ou utilisation d'énergie. Remboursement possible à certaines conditions	Quantité d'électricité fournie ou utilisée	€0,015/kWh	- Électricité utilisée pour le transport d'électricité - Électricité produite à partir d'huiles minérales - Électricité produite pour usage si inférieur
BELGIQUE	Cotisation sur l'énergie	Fourniture d'électricité	Quantité d'électricité fournie	€1,36342 par Mwh	Tarifs sociaux spécifiques dans le secteur social de l'électricité
DANEMARK	1. Taxe sur l'énergie (Elafgift) 2. Taxe sur la distribution (Eldistributionsbidrag) 3. Taxe sur le dioxyde de carbone (Kuldioxidafgift) 4. Contribution aux mesures d'économie d'électricité (Elsparebidrag)	Fourniture d'électricité	Quantité d'électricité fournie	1. DKK 0,52/kWh 2. DKK 0,04/kWh 3. DKK 0,1/kWh 4. DKK 0,006/kWh	Électricité fournie pour usage domestique et commerciale/CPH
FINLANDE	1. Accise complémentaire 2. Tarif de réserve stratégique	Libération du réseau en vue de consommation (taxation à la sortie)	Quantité d'électricité libérée	1. Catégorie 1 (ménages et services): €0,0069/kWh - catégorie 2 (industrie minière, fabrication industrielle): €0,0042/kWh 2. Tarif de réserve €0,00012/kWh	Électricité produite maximale est très remboursée

	Taxe indirecte (autre que TVA)	Événement imposable	Base imposable	Tarif applicable	Exe
FRANCE	Taxes spéciales municipales et départementales	Fourniture d'électricité moyenne et basse tension	Prix de l'électricité fournie (30 ou 80 % du montant net d'impôt sur la facture)	0 à 8 % (municipale) + 4 % max. (départementale)	Taux réduits pour industrielle
ALLEMAGNE	Taxe sur l'électricité (Stromsteuer)	Fourniture ou utilisation d'électricité	Quantité d'électricité fournie ou utilisée	17,90 €/MWh	Électricité utilisée publics et pour le accumulateur de
GRÈCE	Non	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable
IRLANDE	Non	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable
ITALIE	Taxe sur l'électricité et surtaxes locales, régionales et nationales le cas échéant	Libération en vue de consommation	Quantité d'électricité consommée	€0,0031/kWh lorsque vendue en vue de l'utilisation en dehors de l'habitation	Électricité utilisée industrielle, prod installations alim d'énergie renouvel
LUXEMBOURG	Taxe de consommation d'électricité	Fourniture d'électricité	Quantité d'électricité consommée	€0,236/kWh (consommation annuelle inférieure à 1 mio kWh) €0,166 (consommation annuelle entre 1 et 100 mio kWh) €0,025/kWh (consommation annuelle supérieure à 100 mio kWh)	Non

	Taxe indirecte (autre que TVA)	Événement imposable	Base imposable	Tarif applicable	Exe
PAYS-BAS	Taxe de régulation de l'énergie (Regulerende Energiebelasting)	Fourniture d'électricité	Quantité d'électricité fournie	€0,0601 par kWh si la consommation est inférieure à 10.000 kWh par an €0,02 par kWh si la consommation est comprise entre 10.000 & 50.000 kWh par an €0,0061 par kWh si la consommation dépasse 50.000 kWh par an.	Remboursements utilisateurs (égli
PORTUGAL	Non	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable
ESPAGNE	Frais administratifs pour les services rendus par la Commission nationale de l'énergie	Fourniture au consommateur final – services de transport	Base d'évaluation TVA x 1,05113	4,86 %	Fourniture IC d'é d'énergie pour cc
SUÈDE	Taxe à l'énergie sur la puissance électrique	Fourniture à l'acheteur ou consommation propre	Quantité d'électricité consommée	Entre SEK 0,125/kWh et SEK 0,181/kWh (SEK 0,0/kWh pour utilisation dans les processus de fabrication industrielle, cultures commerciales en serres)	Puissance électri petits producteur génération d'alim remboursements utilisation spécif
ROYAUME-UNI	Taxe sur le changement climatique (depuis le 1 ^{er} avril 01)	Fourniture industrielle et professionnelle pour l'éclairage, le chauffage et l'alimentation	Quantité d'électricité fournie	GBP 0,0043/kWh	Livraisons à l'exj utilisées pour prc livraisons des prc

Tableau n°23.: Taxe sur le Gaz dans les États Membres de l'UE (2004)

	Taxe indirecte (autre que TVA)	Événement imposable	Base imposable	Tarif applicable	Exemption
AUTRICHE	Taxe sur le gaz (Erdgasabgabe)	Fourniture ou utilisation de gaz. Remboursement possible sous certaines conditions	Volume de gaz fourni ou utilisé	€0,0436/m ³	- Gaz utilisé pour la production, le transport et le stockage de gaz naturel - Gaz utilisé pour le traitement des huiles minérales
BELGIQUE	Cotisation sur l'énergie	Fourniture de gaz	Volume de gaz fourni	€0,33888 par Gigajoule (GJ)	Tarifs sociaux spécifiques dans le secteur social à la production de gaz naturel
DANEMARK	1, Taxe sur l'énergie (Gasafgift) 2, Taxe sur le dioxyde de carbone (Kuldioxidafgift)	Fourniture de gaz	Volume de gaz distribué	1. DKK 2,02/m ³ 2. DKK 0,22/m ³	Gaz naturel fourni à l'étranger, gaz naturel utilisé pour produire de l'électricité
FINLANDE	1, Accise complémentaire 2, Tarif de réserve stratégique	Importation ou consommation	Volume de gaz	1. €0,0173/m ³ 2. €0,0008/m ³	Utilisation pour la production industrielle, utilisation dans la production d'électricité
FRANCE	Taxe spéciale appelée TICGN (et taxe complémentaire TIFP)	Consommation supérieure à 5 GWh par an	Non applicable	Taxe spéciale: €1,13/1000 m ³ . Article 266 quinquies du Code des douanes françaises	Non applicable
ALLEMAGNE	Taxe sur les huiles minérales (Mineralölsteuer)	Sortie d'une unité de récupération de gaz ou installation de stockage, importation	Volume de gaz	30,30 €/MWh	Oui, taux réduits (carburants, chauffage)
GRÈCE	Non	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable
IRLANDE	Non	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable

	Taxe indirecte (autre que TVA)	Événement imposable	Base imposable	Tarif applicable	Exemption
ITALIE	Taxe sur le gaz naturel (plus surtaxes locales & régionales le cas échéant)	Libération pour consommation	Volume de gaz consommé	€0,0103 cm ³ pour usage industriel	Utilisation de gaz naturel production d'électricité
LUXEMBOURG	Non	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable
PAYS-BAS	Taxe de régulation de l'énergie (Regulerende Energie Belasting)	Fourniture de gaz	Volume de gaz fourni	€0,124 par m ³ si la consommation est inférieure à 5.000 m ³ par an; €0,0579 par m ³ si la consommation est comprise entre 5.000 et 170.000 m ³ par an; €0,0107 par m ³ si la consommation dépasse 170.000 m ³ par an	Gaz naturel utilisé dans l'électricité. Taux réduit serres.
PORTUGAL	Droit d'accises	Moment de l'utilisation des gaz	Kg	€1,48/1.000Kg	Gaz naturel
ESPAGNE	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable	Non applicable
SUÈDE	1. Taxe sur l'énergie 2. Taxe sur le dioxyde de carbone	Fourniture ou consommation par une personne enregistrée	Volume fourni ou consommé	1. SEK 223/1.000m ³ 2. SEK 1,039 jusqu'à SEK 1,1441/1.000m ³	Déductions possibles pour la production de co-imposables ou l'alimentation électrique
ROYAUME-UNI	Taxe sur le changement climatique (depuis le 1 ^{er} avril 01)	Fourniture industrielle et professionnelle pour l'éclairage, le chauffage et l'alimentation	Volume de gaz fourni	GBP 0,0015/kWh	Livraison à l'exportation utilisées pour produire des livraisons des programm

Notes relatives aux tableaux n°22 et n°23: Mwh = Mégawatts par heure (1Mwh = 1.000 Kwh) Kwh = Kilowatts par heure
1 Gigajoule = 1.000.000.000 joules 1 watt= 1 joule/seco
1 Kwh = 3.600.000 joules = 0,0036 gigajoules 1 m³ de gaz équivaut à 12.135

Taxation des véhicules

Contexte historique

En 1997, la Commission a publié une étude sur la *taxation des véhicules dans l'Union européenne*⁵⁸. Selon cette étude, tous les États membres:

utilisent une large panoplie d'instruments fiscaux qui leur assurent des recettes budgétaires considérables provenant des usagers de la route tant privés que professionnels.

Mais diverses pressions ont engendré "des différences notables dans les stratégies d'ensemble suivies".

L'étude classe les taxes sur les véhicules dans trois grandes catégories:

1. **Taxes à l'acquisition, à l'achat ou à l'enregistrement d'un véhicule.** Tous les États membres perçoivent une **taxe sur la valeur ajoutée** à l'achat de nouveaux véhicules. Conformément au régime spécial introduit dans le contexte du système de TVA transitoire, cette taxe est prélevée dans le pays de destination, même si l'acheteur est l'utilisateur final. Dans cette optique, les véhicules sont "nouveaux" lorsqu'ils ont parcouru une distance inférieure à 6.000 kilomètres ou qu'ils ont été en service pendant moins de six mois. La TVA est habituellement déductible en amont dans le cas des véhicules à usage professionnel. Selon l'État membre, les voitures particulières sont totalement, partiellement ou pas du tout déductibles. Avant 1993, un certain nombre d'États membres ont appliqué des taux de TVA "de luxe" (ou des droits d'accises spéciaux) sur les véhicules à moteur. Ces taux ont été supprimés dans le cadre du système de transition.

Dans la plupart des cas toutefois, ces taxes ont été remplacées par des **taxes d'immatriculation (TI)**, liées habituellement aux caractéristiques du véhicule et payables à la délivrance des plaques et documents d'immatriculation. Dix des quinze États membres appliquent actuellement une taxe d'immatriculation, comprise en 1999 entre 267 euros en moyenne en Italie et 15.659 euros au Danemark. Cependant, une redevance d'immatriculation à un taux fixe est également perçue dans certains pays (voir tableau n°24 pour plus de détails).

2. **Taxes sur la possession ou la propriété d'un véhicule.** Les véhicules ne sont en général pas autorisés à circuler sur les autoroutes publiques sans avoir au préalable réglé la **taxe annuelle de circulation (TAC)** – en général par l'achat d'une *vignette* à appliquer sur le pare-brise. Ces vignettes sont vendues à un tarif fixe ou, comme dans le cas des taxes d'immatriculation, lié à la puissance, à l'âge ou à d'autres caractéristiques du véhicule.

La TAC est perçue sur les voitures particulières utilisées par les personnes privées dans tous les États membres sauf en France (qui a supprimé cette taxe en 2000). Les régimes et niveaux fiscaux appliqués sont très variables: la taxe annuelle moyenne de circulation réglée en 1999 est comprise entre 30 euros par véhicule en Italie et 463 euros au Danemark.

En outre, tous les utilisateurs de véhicules sont tenus d'être assurés au minimum contre les dommages aux tiers, dont les primes peuvent être taxées.

⁵⁸ "La taxation des voitures particulières dans l'Union européenne", COM(2002)431 du 6 septembre 2002.

3. **Taxes à l'utilisation des véhicules.** Les **carburants** utilisés par les véhicules à moteur sont soumis dans tous les États membres tant à la **TVA** qu'aux **droits d'accises**. Conformément au droit communautaire, les accises sur l'essence au plomb doivent être supérieures à celles pesant sur l'essence sans plomb; et la taxe sur la gazole utilisé par les véhicules à usage professionnel est habituellement plus faible que celle perçue sur l'essence. Quelques États membres font également payer des **droits de péage** pour l'utilisation de certaines autoroutes. Six États membres appliquent un système *d'eurovignette*, dont l'achat octroie l'accès à leurs autoroutes.

La diversité des systèmes nationaux engendre des problèmes pour le marché unique. Par exemple, des études consécutives ont mis en évidence que le prix avant impôts de modèles identiques de voitures peut varier de plus de 20 % entre les différents États membres. Ce phénomène est à l'origine de conflits incessants entre les fabricants de voitures et leurs distributeurs d'une part, et les acheteurs de voitures, les distributeurs indépendants et les intervenants du "commerce parallèle" de l'autre.

- Les derniers ont affirmé que la capacité des fabricants de voitures à vendre leur production via des réseaux de concessionnaires uniquement (résultat de "l'exemption par catégorie" de la politique de concurrence normale, récemment révisée) leur a permis de segmenter le marché unique et maintenir des prix et des marges de profit plus élevés dans certaines parties du marché unique que dans d'autres. Malgré les efforts de la Commission visant à garantir la possibilité d'acheter n'importe quel modèle de voiture dans un État membre et de le livrer dans un autre ("full-line availability"), les fabricants sont accusés de rendre cette solution aussi difficile que possible en pratique.
- Les fabricants ont répondu en affirmant que la segmentation du marché provient en grande partie des différences existant au niveau des systèmes nationaux de taxation. Le niveau d'imposition peut dépendre des définitions de catégories de véhicules, susceptibles de varier grandement. Par conséquent, un même modèle doit répondre à différentes spécifications dans les différents pays. De manière plus significative, les très grands écarts des taux – pour les taxes d'immatriculation surtout, comprises entre 0 % du prix avant impôts au Royaume-Uni et 180 % au Danemark – signifient que, si les prix *après impôts* sont globalement similaires, les prix *avant impôts* et les taxes varient fortement. Les prix avant impôts les plus bas se retrouvent dans les pays qui appliquent les taxes les plus élevées.

L'étude de 1997 observe de manière significative que:

Les États membres dont la production de voitures est importante ont tendance à appliquer des taxes d'immatriculation relativement faibles ou pas de taxes du tout.

Plusieurs problèmes sont également apparus sur le plan de la **taxation des véhicules utilisés**. L'application de la TVA aux transactions commerciales de véhicules usagés est réglementée par la 7^e directive sur la TVA⁵⁹ et s'est déroulée de manière relativement harmonieuse. L'application du principe de destination aux véhicules possédés et conduits par les utilisateurs finaux a toutefois suscité des problèmes considérables. Le document souligne par exemple que:

⁵⁹ 7^e directive TVA, 94/5/CEE du 14 février 1994.

le traitement des individus qui se déplacent de manière soit temporaire soit permanente d'un État membre à un autre avec leurs voitures peut, dans certains cas, être plus restrictif aujourd'hui qu'avant 1993

Conformément au droit communautaire actuel, **un véhicule utilisé dans un pays autre que le pays de résidence habituel de l'utilisateur** n'est pas soumis aux taxes dans le pays d'utilisation pour autant que le véhicule ne s'y trouve pas pendant plus de six mois par an. L'application de cette règle soulève toutefois quantité de problèmes, liés à l'établissement et à la preuve de la résidence, aux personnes autorisées à conduire un véhicule taxé dans un autre pays, etc. La situation dans laquelle un véhicule passe d'un pays à l'autre lors d'un **transfert de résidence** est théoriquement couverte par la directive sur les *franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers*⁶⁰.

L'étude observe toutefois que cette directive est en fait devenue obsolète, étant donné que les taxes à l'importation sont interdites dans le marché unique et que d'autres taxes ne sont pas couvertes par la directive.

L'étude attire également l'attention sur les problèmes spécifiques du **secteur des locations de voitures**.

À l'heure actuelle, un véhicule immatriculé dans un État membre ne peut être loué pour être utilisé dans un autre État membre par un résident de ce dernier État membre.

Il n'y avait de fait aucune liberté de circulation des voitures de location. L'étude ajoute que, dans le cas contraire, la plupart des sociétés de location de voitures seraient établies dans les pays qui présentent les régimes fiscaux les plus avantageux.

En 1998, la Commission a présenté une proposition exhaustive couvrant les mouvements de véhicules permanents et temporaires⁶¹. Une proposition modifiée⁶² a été élaborée après l'adoption d'amendements par le Parlement européen. Cette dernière interdirait le prélèvement de nouvelles taxes d'immatriculation en cas de transfert de résidence. En ce qui concerne l'utilisation temporaire, la règle des six mois aurait été assouplie. En cas de "liens professionnels" par exemple, la période aurait été étendue à neuf mois et des dispositions auraient été prévues afin de permettre l'utilisation par d'autres personnes que le propriétaire; pour les voitures de location; pour des circonstances spéciales telle la mise à la ferraille après sinistre total.

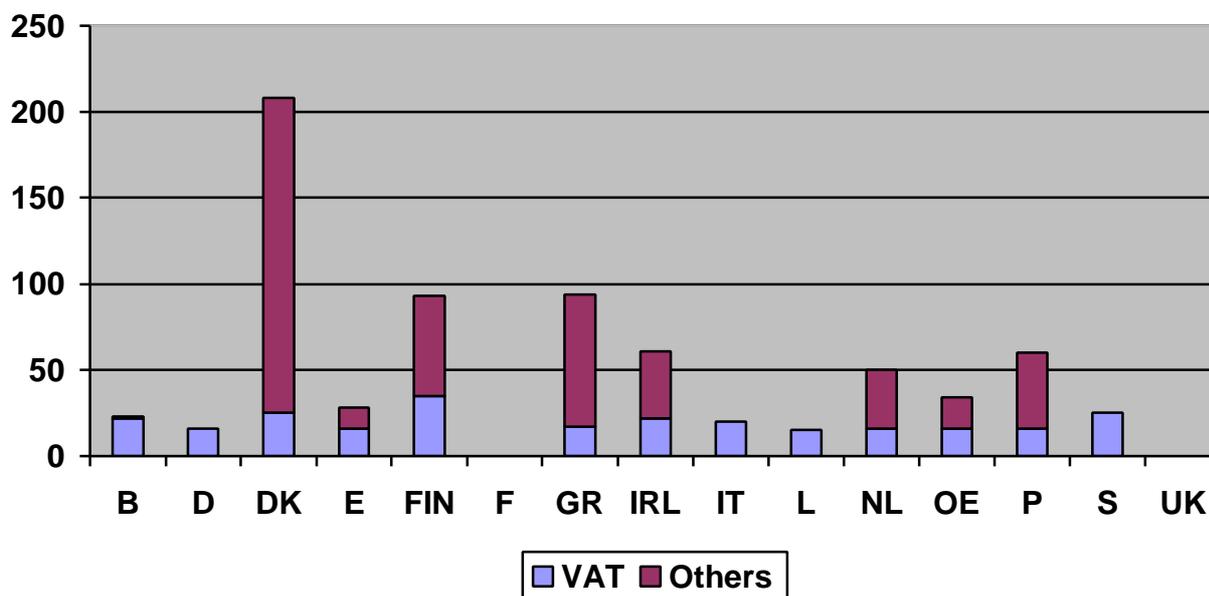
Les discussions du Conseil sur le texte ont été cependant limitées. Dans sa communication de 2001⁶³, la Commission a par conséquent promis d'examiner plus en avant tout le champ de la taxation des véhicules, en vue d'agir par coopération plutôt que par législation.

⁶⁰ Directive relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers [...], 83/183/CEE du 28 mars 1983.

⁶¹ Proposition de directive du Conseil régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un État membre autre que celui où ils sont immatriculés, COM(1998)30.

⁶² Proposition modifiée de directive du Conseil régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un État membre autre que celui où ils sont immatriculés, COM(1999)165, modifiant COM(1998)30.

⁶³ "Politique fiscale de l'Union – Priorités pour les prochaines années", COM(2001)260, mai 2001.

Graphique n°3.: Taxes sur les voitures (capacité 2000cm³) en % du prix avant impôts

Légende: TVA, autres.

Source: Taxation des voitures particulières dans l'Union européenne. COM(2002)431, 06 septembre 2002

Les nouvelles propositions de la Commission

Le 9 septembre 2002, la Commission européenne a présenté une stratégie exhaustive sur la taxation des voitures particulières dans l'Union européenne⁶⁴. Ce document s'est fait l'écho des conclusions de l'étude sur les problèmes engendrés par les différents systèmes nationaux.

La mise en œuvre de 15 systèmes différents d'imposition des véhicules au sein de l'UE est à l'origine de barrières fiscales, de distorsions et d'inefficacités... Le marché des voitures dans l'UE est encore loin d'un véritable marché unique.

Du point de vue du **citoyen**, celui-ci n'est pas libre *d'acheter une voiture dans l'État membre de son choix et de payer des taxes liées à son achat dans cet État membre*. Du point de vue de **l'industrie automobile**, la diversité des systèmes fiscaux a un impact négatif sur la compétitivité et la capacité à créer de nouveaux emplois. La commission a estimé qu'une grande part (20 % environ) des écarts de prix des voitures européennes est le résultat des écarts importants des niveaux de taxe (voir graphique n°3 et tableau n°24).

⁶⁴ "La taxation des voitures particulières dans l'Union européenne - Actions envisagées aux niveaux national et communautaire", COM(2002)431, 6 septembre 2002.

Tableau n°24.: Principales taxes sur les voitures dans l'Union européenne

Pays	IMMATRICULATION		TAXE DE CIRCULATION		TAXES SUR LE CARBURANT(a)	
	TAXE	TARIF	BASE	PLAGE APPROX. (euro)	ESSENCE	GAZOLE
AUTRICHE	La base fiscale est le prix de base HTVA. Le taux varie en fonction de la consommation de carburant. Le taux maximum est de 16 %.	€109	La base fiscale est le kW. (12 x [kW - 24] x €0,55)	Min. €66 (+ approx. €73 péage routier)	0,408	0,283
BELGIQUE	La base fiscale est le cm ³ . Le taux varie en fonction de la cylindrée (cm ³). Entre €62 et €4,958	€62	La base fiscale est le CV fiscal (cm ³). Petite taxe supplémentaire pour les voitures au gazole.	€57 (HP = 4) à €1,449 (HP = 20)	0,505	0,305
DANEMARK	La base fiscale est le prix TVAC. Le taux varie en fonction du prix 105 % jusque €7,122 et 180 % pour le solde.	€144	La base fiscale est la consommation de carburant Taxes différentes essence/diesel Augmentation annuelle de 2 % (en prix fixes)	€62 (>20 km/l) à €2,272 (< 4,5 km/l)	0,524	0,404
FINLANDE	La base fiscale est le prix CIF HTVA. Le taux est de 100 %. La déduction fixe de la taxe s'élève à €774.	Aucun	La base fiscale est le poids total (max.) pour les voitures au gazole, le taux est fixe pour les voitures à essence.	€118 Par exemple: 1.100 kg: €277	0,560	0,325
FRANCE	Aucune	Moyenne: € 25 x puissance (chevaux)	La base fiscale est le taux de CV fiscal. Varie d'un département à l'autre.		0,620	0,373
ALLEMAGNE	Aucune	€26	La base fiscale est la cylindrée (cm ³). Taxe variable en fonction du type de carburant essence/gazole.		0,593	0,409
GRÈCE	La base fiscale est le prix de base TVAC. Le taux varie en fonction de la cylindrée (cm ³). Compris entre 7 % et 88 %.	Aucun	La base fiscale est le CV fiscal (cm ³).	€73 (< 9 FHP) à €382 (> 17 FHP)	0,298	0,245
IRLANDE	La base fiscale est le prix TVAC. Le taux varie en fonction de la cylindrée (cm ³) 22,5 % si cm ³ < 1,400, 25 % si > 1400, 30 % si cm ³ > 2000.	Aucun	La base fiscale est la cylindrée (cm ³).	€124 (< 1,000 cm ³) à €1,078 (> 3,000 cm ³)	0,348	0,249
ITALIE	Montant fixe: €151	€118	La base fiscale est le kW (relation linéaire).	€28 (11 kW) à €806 (316 kW)	0,520	0,382

Pays	IMMATRICULATION		TAXE DE CIRCULATION		TAXES SUR LE CARBURANT(a)	
	TAXE	TARIF	BASE	PLAGE APPROX. (euro)	ESSENCE	GAZOLE
LUXEMBOURG	Aucun	€29	La base fiscale est la cylindrée (cm ³).	P. ex. €37 (< 1000 cm ³) à €337 (8000 cm ³)	0,372	0,253
PAYS-BAS	La base fiscale est le prix de base HTVA. Le taux varie en fonction du type de carburant essence/gazole. Essence: 45,2 % - €1,540 Gazole: 45,2 % + €350	€41	La base fiscale est le poids. Taxe variable en fonction du type de carburant essence/gazole. Varie d'une province à l'autre.	P. ex. 1,100 kg: €385 (essence) et €761 (gazole)	0,590	0,334
PORTUGAL	La base fiscale est la cylindrée (cm ³).	€25	La base fiscale est la cylindrée (cm ³) Taxe variable en fonction du type de carburant essence/gazole.	€14 (< 1,000 cm ³) à €298 (> 3,500 cm ³)	0,289	0,246
ESPAGNE	La base fiscale est le prix de base HTVA. Le taux varie en fonction de la cylindrée (cm ³). 7 % pour les petites voitures, 12 % pour les plus grosses voitures.	€62	La base fiscale est le CV fiscal (cm ³).	€13 (0-8 CV) à €112 (> 20 CV)	0,372	0,270
SUÈDE	Aucune	Aucun	La base fiscale est le poids. Taxe variable en fonction du type de carburant essence/gazole.	P. ex. 1,000 kg: €78 (essence) et €299 (gazole)	0,528	0,356
ROYAUME-UNI	Aucune	€40	La base fiscale est l'émission de CO ₂ (b).	€159 (< 150 g CO ₂) et augmente progressivement jusque €246 (> 185 g CO ₂) pour l'essence. La taxe est environ €15, supérieure pour le gazole.	0,815	0,865

Source: étude COWI, tables n°2.2, 2.3, 2.4 {SEC(2002)858}

(a) Euros par litre

(b) Après mars 2001

Les transferts transfrontaliers de voitures

La communication de la Commission identifie un certain nombre d'obstacles fiscaux à libre circulation des voitures – permanente et temporaire – d'un État membre à un autre.

- **Double imposition.** Bien que la TAC soit parfois remboursée, la TI encore valide ne l'est jamais (ce point fait actuellement l'objet d'une action devant la Cour de justice).
- **Complexité procédurale.** La communication dresse la liste de cinq sources de coûts administratifs supplémentaires pesant sur l'automobiliste.

Elle note également:

un manque d'informations compréhensibles et aisément accessibles sur ce point.

- **Estimation excessive des valeurs résiduelles.** Les voitures de seconde main provenant d'un autre État membre sont souvent frappées de taux de TI plus élevés que les voitures comparables en circulation sur le même marché.
- **"Frais d'immatriculation".** Lorsque le transfert d'un véhicule coïncide avec le changement de résidence, aucune nouvelle TI ne devrait être due (voir plus haut) – seule la TAC à dater du début de l'utilisation dans le nouveau pays de résidence. Toutefois, des frais administratifs d'immatriculation sont parfois prélevés, qui semblent souvent excessifs et peuvent être confondus avec les "taxes d'immatriculation" ou les "redevances d'immatriculation".
- **Lieu de résidence.** Un citoyen peut, dans certaines circonstances, vouloir immatriculer une voiture dans un autre État membre que celui de sa résidence habituelle. Cette démarche peut aboutir à une double imposition.

La Commission a publié un document de travail qui analyse le droit actuel en la matière et la jurisprudence de la CEJ. Ce document est disponible sur Internet aux adresses suivantes: <http://citizens.eu.int/originchoice.htm> ou <http://europa.eu.int/citizens>.

Propositions de la Commission

La Commission propose deux objectifs généraux.

- 1) Lever les barrières fiscales sur le marché unique pour les voitures particulières;
- 2) Prendre des mesures fiscales contribuant à réduire les émissions de CO₂ par les voitures.

La priorité est de garantir le fonctionnement harmonieux du marché unique et de faire progresser d'autres objectifs politiques conformes au protocole de Kyoto.

Pour concrétiser le premier objectif, la Commission recommande:

- Une réduction progressive des niveaux des taxes d'immatriculation en vue de leur suppression totale. Cette action devrait avoir lieu pendant une période de transition de 5 à 10 ans environ et devrait tenir compte des conditions spécifiques prévalant dans chaque État membre.
- Un transfert progressif des recettes de la taxe d'immatriculation à la taxe de circulation afin de garantir une meilleure stabilité fiscale pour le budget, étant donné que la taxe de circulation est une source de recettes plus stable que la taxe d'immatriculation.
- Un système de remboursement de la taxe d'immatriculation destiné à garantir, pendant la période de transition, un remboursement au *pro rata* de la TI résiduelle dans tous les cas où une voiture particulière, immatriculée dans un État membre, est exportée ou déplacée de manière permanente vers un autre État membre. Cette mesure devrait résoudre le problème de double imposition de la taxe d'immatriculation.

En ce qui concerne le deuxième objectif, la Commission propose:

- Les taxes d'immatriculation et de circulation devraient être restructurées et transformées en taxes sur les émissions de CO₂, en vue d'optimiser l'impact de la taxation sur la réduction des émissions de CO₂.

Tableau n°25.: Recommandations politiques dans le domaine de la taxation des voitures

ÉCHEANCE	PROPOSITION	AVANTAGES	INCONVÉNIENTS
Court terme	<ul style="list-style-type: none"> Un système harmonisé de remboursement de la taxe d'immatriculation. 	<ul style="list-style-type: none"> Résout les problèmes de double imposition et d'autres conséquences fiscales du transfert transfrontalier des voitures. 	-
	<ul style="list-style-type: none"> Règles générales en ce qui concerne la méthode de calcul de la taxe d'immatriculation sur les voitures usagées importées par d'autres États membres. 	<ul style="list-style-type: none"> Simplifie la procédure nécessaire pour le déplacement d'une voiture d'un Etat à un autre et améliore le fonctionnement du marché intérieur. 	-
Période de transition	<ul style="list-style-type: none"> Réduction progressive de la taxe d'immatriculation. 	<ul style="list-style-type: none"> Améliore le fonctionnement du marché intérieur et la compétitivité de l'industrie automobile européenne, puisque la taxe d'immatriculation est identifiée comme l'un des plus gros problèmes des systèmes actuels d'imposition des véhicules. 	- Réduit les recettes fiscales, si cette mesure n'est pas compensée par une hausse des autres taxes.
	<ul style="list-style-type: none"> Transfert progressif des recettes de la taxe d'immatriculation à la taxe de circulation et, dans une certaine mesure, aux taxes sur les carburants. 	<ul style="list-style-type: none"> Assure une plus grande stabilité fiscale pour le budget (la taxe de circulation est une source de recettes plus stable que la taxe d'immatriculation). Compense la réduction des recettes fiscales dans un contexte budgétaire neutre. Améliore le fonctionnement du Marché intérieur et la compétitivité de l'industrie automobile européenne. 	
	<ul style="list-style-type: none"> Restructuration des bases de la taxe de circulation et de la taxe d'immatriculation en tenant compte de l'environnement (p. ex. en introduisant dans la base fiscale un élément spécifique relatif au CO₂). 	<ul style="list-style-type: none"> Optimise l'impact de la taxation sur la réduction des émissions de CO₂. 	
	<ul style="list-style-type: none"> Rapprochement des taxes de circulation dans tous les États membres, en particulier sur le plan de la base fiscale. 	<ul style="list-style-type: none"> Améliore le fonctionnement du marché intérieur. Empêche la segmentation du marché automobile. 	
	<ul style="list-style-type: none"> Suppression totale de la taxe d'immatriculation. 	<ul style="list-style-type: none"> Améliore le fonctionnement du marché intérieur et la compétitivité de l'industrie automobile européenne. 	
Long terme	<ul style="list-style-type: none"> Suppression totale de la taxe d'immatriculation. 	<ul style="list-style-type: none"> Améliore le fonctionnement du marché intérieur et la compétitivité de l'industrie automobile européenne. 	

Droits d'accises: la taxation du vin

Contexte historique

L'article 93 du Traité requiert l'adoption de mesures destinées à harmoniser les *taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur*. En principe, cet article compose la base légale indispensable pour procéder à des changements significatifs des systèmes et taux d'imposition indirects.

C'est particulièrement vrai dans le cas des droits d'accises. Tant les taux que les structures des droits d'accises varient fortement entre les États membres, ce qui peut influencer de différentes manières la compétitivité au sein du marché unique. Frapper d'accises des produits provenant d'autres États membres à des taux plus élevés que ceux pesant sur les produits nationaux est discriminatoire et interdit par l'article 90 du Traité instituant la CE. De grands écarts existant au niveau des accises imposées sur un produit spécifique peuvent entraîner des mouvements de biens dus à la fiscalité, dommageables au commerce légitime.

Les effets des grands mouvements de biens soumis à l'accise, provoqués par des motifs fiscaux, vont bien sûr au-delà des considérations du marché intérieur ou des politiques de concurrence. Ils comportent notamment:

- Des pertes de recettes pour les ministères des finances nationaux (et également pour le budget communautaire);
- Des incitations à la fraude et à d'autres activités délictueuses.

Des tentatives ont donc été effectuées depuis le début des années 1970 en vue d'harmoniser les structures et les taux, mais les progrès étaient négligeables, en partie pour d'autres considérations que purement fiscales. Par exemple, des niveaux d'accises élevés ont été imposés dans certains États membres dans le cadre de politiques générales destinées à décourager les citoyens à boire de l'alcool et à fumer. D'un autre côté, le vin et le tabac sont d'importants produits agricoles dans certains États membres.

Les propositions initiales de la Commission en vue d'harmoniser la structure des accises sur la bière, le vin et les alcools figuraient dans une communication de 1972 (COM(72)225). Les travaux au Conseil sur ces propositions ont été suspendus fin 1974 et sont restés à ce point malgré les communications de 1977 (COM(77)338) et de 1979 (COM(79)261). Un nouveau projet de législation (COM(85)15) a également été bloqué.

Le programme pour le marché unique de 1985 a toutefois donné un nouvel élan au processus. Tous les textes existants sur les **structures** ont été en définitive remplacés par une nouvelle proposition (COM(90)432), adoptée sous la forme de la directive 92/83/CEE en octobre 1992. Cette directive définissait les produits sur lesquels les accises devaient être prélevées (les produits sont répartis approximativement en catégories fiscales distinctes: vin, bière, alcools et produits "intermédiaires") ainsi que la méthode de calcul des accises (p. ex. dans le cas de la bière par référence à hl/degé Plato ou hl/teneur en alcool).

Les premières propositions de la Commission sur les **taux** (COM(87)328) stipulaient qu'il y aurait pour chaque produit un taux communautaire unique, fixé au niveau moyen des taux nationaux existants. Pour le vin et la bière, ce taux aurait été fixé à 0,17 ECU par litre, pour les alcools, à 3,81 ECU par bouteille de 0,75 litre. Contrairement à la TVA, la majorité des droits d'accises nationaux sur l'alcool sont proches du taux moyen. Aucun État membre n'a jugé les propositions acceptables.

La Commission a alors proposé une approche plus flexible (COM(89)527). Au lieu de taux uniques et harmonisés, la Commission proposait un *taux minimum* et des *taux cibles*, vers lesquels opérer une convergence à long terme. En définitive, suite à "l'Accord de

Luxembourg" sur la taxation dans les États membres, seuls les taux minimum ont été retenus dans la directive 92/84/CEE. Les niveaux convenus étaient les suivants:

- Alcool et boissons alcooliques (spiritueux): 550 ECU par hl/alcool;
- Produits intermédiaires: 45 ECU par hl;
- Vin tranquille et vin mousseux: 0 ECU par hl;
- Bière: 0,748 ECU par hl/degré Plato ou 1,87 ECU par degré d'alcool.

Conformément à la directive, le Conseil devrait avoir revu ces taux pour la fin 1994 et adopté tout changement nécessaire. Aucune des propositions de la Commission n'avait été toutefois publiée à la fin de l'année. Un projet de texte suggérait une hausse des taux minimum sur les alcools, les produits intermédiaires et la bière en vue de maintenir leur valeur réelle, ainsi qu'une hausse du taux minimum pour le vin de 0 à 9,925 ECU par hl. Toutefois, ce texte n'a pas été adopté. Un *Rapport de la Commission sur les taux des droits d'accises* a été finalement publié en septembre 1995 (COM(95)285 final). Au lieu de suggérer de nouveaux niveaux de taux minimum d'accises, le rapport a proposé que le problème dans son ensemble soit examiné dans le cadre de consultations générales sur les droits accises avec les administrations nationales, les commerces et les autres groupes d'intérêt.

Peu de progrès furent enregistrés pendant les quelques années qui suivirent. La Commission promettait de nouvelles propositions qu'elle était occupée à préparer. De fait, divers textes non officiels avaient été divulgués et circulaient. Toutefois, ce n'est qu'en septembre 2002 que la Commission a réellement discuté une proposition législative ferme. Les rapports rédigés à la suite de cette réunion font état de profonds désaccords.

Le problème de la concurrence

L'un des problèmes centraux du débat est le suivant: dans quelle mesure les différentes boissons alcooliques peuvent être considérées comme des produits concurrents? L'article 90 (ex-article 95) du Traité instituant la CE interdit clairement aux États membres d'imposer davantage les produits d'un autre État membre par rapport aux produits nationaux "similaires". Dans certains cas, la situation est relativement tranchée – par exemple, la CEJ a décidé dans son jugement sur l'affaire 168/78 que la France contrevenait à l'article en question en taxant les alcools de grain (p. ex. whisky) à un taux supérieur à celui frappant les alcools à base de raisin (p. ex. brandy).

Dans l'affaire 170/78 contre le Royaume-Uni portant sur des niveaux de taxe disproportionnés sur le vin et la bière, la "similarité" des produits était cependant moins évidente. Néanmoins, le deuxième paragraphe de l'article 90 interdit également les taxes *de nature à protéger indirectement d'autres productions*. Dans son verdict concernant le Royaume-Uni, la Cour a adopté le point de vue selon lequel le vin et la bière pouvaient être considérés comme des substituts concurrents car *les deux boissons peuvent satisfaire des besoins identiques*; le taux supérieur d'imposition du vin constituait donc une forme de protection indirecte.

La Commission a habituellement adopté le point de vue selon lequel *toutes les boissons alcooliques sont plus en moins concurrentes*⁶⁵. En pratique, les taux d'accises bien plus élevés sur les alcools (produits distillés) que sur les vins, les bières et les cidres (produits

⁶⁵ Communication sur les problèmes majeurs liés aux directives proposées par le Conseil en vue d'harmoniser les structures des taxes à la consommation autres que la TVA, pesant sur la bière, le vin et l'alcool, COM(79)261, juin 1979.

fermentés) n'ont pas été contestés – sauf, bien sûr, par les distillateurs eux-mêmes, qui ont affirmé qu'un verre de vin ou de bière était en concurrence directe avec une mesure d'alcool coupée dans une boisson gazeuse (gin-tonic p. ex.).

Toutes les tentatives visant à introduire un système simple de droits d'accises reposant sur la teneur en alcool ont rapidement sombré.

En vue de rassembler des preuves sur le sujet, la Commission a dirigé un projet de recherches sur la *concurrence entre les boissons alcooliques*, dont le rapport a été soumis en février 2001⁶⁶. Ce rapport a conclu que la réponse n'est en aucune manière directe et définitive.

[...] il existe tout un spectre de facteurs qui influencent la consommation de boissons alcoolisées et leur alternance par les consommateurs. Par exemple, le comportement des consommateurs qui consomment du vin peut changer dans le temps provoquant ainsi une hausse de la consommation de vin aux dépens d'autres boissons. Par conséquent, dans bien des cas, l'alternance avec le vin ne dépend pas de son prix par rapport aux autres boissons, autrement dit, cette mutation se produirait même si les prix relatifs restaient stables dans le temps.

D'après notre analyse, on peut en conclure qu'il n'existe pas de schéma systématique dans aucune étude, bien que certains types de boissons soient complémentaires ou substituables entre eux [...] les élasticités-prix croisées estimées entre les boissons démontrent un manque de sensibilité au prix des boissons alcoolisées.

La recherche n'a cependant pas établi que les niveaux de prix et de taxe étaient *totalem*ent sans rapport. En gros, les consommations de bière, de vin et de cidre étaient relativement insensibles aux évolutions des droits d'accises. Contrairement à la consommation du vin mousseux, des alcools et des produits intermédiaires.

Conséquences pour la politique fiscale

Quelles que soient les implications sur la politique de concurrence et le marché intérieur, ces conclusions sont clairement pertinentes en ce qui concerne le problème d'une taxe sur le vin. Elles fournissent des arguments aux deux parties:

- D'une part, si la concurrence des prix entre les boissons alcooliques est faible, le fait de taxer la bière et les alcools, mais non le vin, ne peut être considéré "inéquitable".
- D'autre part, si la consommation du vin est inélastique au prix, il est peu probable qu'une taxe sur le vin dans les pays qui pratiquent aujourd'hui le taux zéro entraînerait une baisse catastrophique de la demande des consommateurs.

Afin de fournir quelques indications quant aux éventuelles conséquences d'une nouvelle législation, l'étude a examiné un certain nombre de scénarios de travail. Elle a observé que les taux minimaux existants des accises sur les boissons alcooliques, qui n'ont pas changé depuis 1992, devenaient *moins importants chaque année en raison de l'inflation*.

[La] directive [...] a eu un certain impact en 1993, mais sans l'actualiser, il semblerait qu'elle devienne en général inefficace dans sa forme actuelle.

⁶⁶ *Étude sur la concurrence entre les boissons alcooliques: compte rendu final*, Customs Associates Ltd., février 2001.

Voici quelques autres solutions possibles que le *status quo*:

- Tous les pays pourraient appliquer les taux *minimaux*, indexés sur l'inflation. Le principal effet serait un transfert de la consommation du vin et de la bière à la consommation d'alcools dans le nord de l'Europe.
- Il serait possible de reprendre la proposition originale des taux *cibles*, indexés sur l'inflation, vers lesquels chaque pays tendrait. Ces taux pourraient être fixés au *taux moyen* pour chaque catégorie de boisson. Dans ce cas, les effets dépendraient de manière significative des élasticités croisées.

La consommation d'alcool (et de bière) pourrait de nouveau augmenter dans le nord de l'Europe. En ce qui concerne le vin, sa consommation pourrait tout aussi bien augmenter que diminuer. Dans la majeure partie de l'Europe méridionale, la consommation des alcools diminuerait et celle du vin tranquille soit diminuerait, soit resterait globalement constante.

Le problème transfrontalier

Enfin, l'étude a analysé l'effet des différences de taux sur le mouvement transfrontalier des produits. Des différences de taux considérables existent entre le Royaume-Uni et la France, entre la Suède et le Danemark et entre le Danemark et l'Allemagne. Pour le vin tranquille, les taux pratiqués en France et au Royaume-Uni s'élèvent à 3,4 et 250 euros par hectolitre respectivement, pour le Danemark et la Suède à 94,81 ou 141,87 euros et 226,85 euros respectivement et pour l'Allemagne et le Danemark à 0 euro et 94,81 ou 141,87 euros (voir tableau n°26).

Conformément à la législation établissant le marché unique, les mouvements commerciaux au travers des frontières internes se déroulent dans le cadre d'un système de suspension des produits soumis à accise, selon lequel la taxe n'est due que lorsque les produits sont prêts pour être consommés. Les biens achetés et taxés dans un État membre par un consommateur final sont en principe en libre circulation: c.-à-d. qu'ils peuvent être emportés dans un autre État membre sans payer de taxes supplémentaires. Compte tenu des écarts considérables des taux d'accises sur les produits du tabac et les boissons alcooliques, les États membres sont dans l'impossibilité d'accepter la liberté de circulation totale des biens soumis à accise. Le principe s'applique uniquement lorsque le produit est destiné à la "consommation finale" et lorsque le consommateur transporte lui-même les articles en question.

Pour contribuer à la mise en œuvre de ces dispositions, certaines "tolérances indicatives" ont été fixées. Dans le cas du vin, cette tolérance est fixée à 90 litres de vin, dont 60 peuvent être de vin mousseux.

Ces dispositions sont toutefois à l'origine d'un certain degré de confusion. Les mouvements *légitimes* ne sont pas limités aux tolérances indicatives – ils peuvent être en théorie infinis, pour autant qu'ils soient destinés à la consommation personnelle du voyageur (mais une définition ferme de l'adjectif "personnelle" fait encore défaut). Les mouvements ne deviennent clairement *illégaux* que lorsque les produits sont présentés ensuite à la revente.

L'administration britannique des douanes (H.M. Customs and Excise) a été récemment jugée par la Haute Cour pour avoir appliqué des procédures de fouille et de saisie excessives sur les voyageurs ordinaires et est confrontée à une action au niveau européen. Depuis 2000, quelque 20.000 véhicules et près de 3 milliards de cigarettes auraient été saisis. La Cour a cependant maintenu qu'il devait y avoir des *raisons légitimes de craindre qu'un individu détient des biens achetés dans un État membre à des fins commerciales* avant de pouvoir l'arrêter et de procéder à une fouille. Fin octobre 2002, le ministère des finances du Royaume-Uni a répondu en augmentant la tolérance indicative pour les cigarettes de 800 à 3.200 par

personne. Plus récemment, une affaire intentée contre quinze hommes accusés de fraude massive des droits d'accises (ayant dans le cas présent déclaré que les biens ont été "exportés" sans payer de taxe vers un autre État, alors qu'ils étaient en réalité vendus au Royaume-Uni) a échoué en raison de l'irrégularité des procédures de l'administration des douanes.

En ce qui concerne l'ampleur des mouvements transfrontaliers, les principales conclusions de l'étude de Customs Associates Ltd sur le plan des boissons alcooliques sont les suivantes:

- Les pertes de revenus suite aux achats transfrontaliers *légitimes* sont limitées. Le Royaume-Uni perd le plus de revenu (400 millions d'euros par an), mais principalement par les mouvements des bières.
- Les pertes dues à la contrebande transfrontalière sont *bien différent[es]*. *Il existe une forte contrebande au Royaume-Uni, notamment pour la bière, une certaine contrebande avec les spiritueux en Suède[...]*.
- En termes absolus, le Royaume-Uni perd la plus grande part des recettes. En termes de part de marché cependant:

le Danemark et la Suède ont un problème bien plus sérieux où environ un quart des spiritueux consommés sont achetés en dehors de leur propre état membre.

Pour le Royaume-Uni, les pertes de recettes dues à l'activité totale de contrebande s'élevaient à 2,6 et 2,7 milliards d'euros en 1999 et 2000. Elles n'étaient plus que de 400 millions d'euros en 2001, après l'action des douanes contre le trafic transmanche. Le vin jouait toutefois une part négligeable dans les totaux.

Tableau n°26.: Taux des accises sur le vin (2002)

		Taux standards					
		Vin tranquille			Vin mousseux		
Accise minimale		€0			€0		
		Accise par	hectolitre	TVA	Accise par	hectolitre	TVA
		Monnaie nationale	€	(%)	Monnaie nationale	€	(%)
Pays	Monnaie						
Autriche	€		0	20		144	20
Belgique	€		47,0998	21		161,1308	21
Allemagne	€		0	16		136	16
Danemark	DKK	6-15 % vol.705 15-22 % vol. 1055	94,81 141,87	25 25	6-15 % vol.1055 15-22 % vol. 1405	141,87 188,94	25 25
Grèce	€		0	18		0	18
Espagne	€		0	16		0	16
Finlande	€		235,46	22		235,46	22
France	€		3,4	19,6		8,4	19,6
Royaume-Uni	GBP	154,37	250,03	17,5	220,54	357,21	17,5
Irlande	€		273,01	21		546,01	21
Italie	€		0	20		0	20
Luxembourg	€	<= 13 % vol. > 13 % vol.	0 0	12 15		0	15
Pays-Bas	€		59,02	19		201,24	19
Portugal	€		0	5		0	5
Suède	SEK	2208,0	226,85	25	2208,85	226,85	25

Source: Taux de droits d'accises en vigueur dans la CE. Tables des taux, août 2002, Commission, Direction générale de la fiscalité et de l'unic

V. L'OCDE et les paradis fiscaux

Contexte historique

En avril 1998, le Conseil de l'OCDE, avec l'abstention du Luxembourg et de la Suisse, a adopté un rapport⁶⁷ autorisant la poursuite des travaux sur dix-neuf recommandations de mesures contre "les pratiques fiscales dommageables". Un Forum sur les pratiques fiscales dommageables a été créé afin de réaliser ces travaux et a présenté un rapport d'avancement des travaux⁶⁸ en juin 2000. Les pratiques "dommageables" y sont définies comme celles qui minent la base imposable d'autres pays, en particulier les pratiques qui facilitent l'évasion fiscale. Lorsque de telles pratiques étaient identifiées dans l'un des 29 États membres de l'OCDE, elles devaient être supprimées dans les cinq ans.

Le rapport s'est surtout focalisé sur les pays non membres de l'OCDE, en particulier les "paradis fiscaux". Voici les principaux critères employés pour identifier ces paradis fiscaux:

- pas de taux d'imposition effectifs, ou seulement des taux nominaux;
- manque d'échanges d'informations effectifs;
- manque de transparence; et
- absence d'exigences en matière d'activités considérables.

Dans un premier temps, le forum a identifié 47 paradis fiscaux potentiels. Cependant, six d'entre eux - les Bermudes, les îles Cayman, Chypre, Malte, l'île Maurice et Saint-Marin – ont émis des "documents d'engagement préalable" en s'engageant à supprimer les pratiques incriminées d'ici 2005. A la suite de ses investigations, le forum a finalement dressé une liste de 35 juridictions *répondant aux critères des paradis fiscaux du rapport de 1998* (voir tableau n°27).

Tableau n°27.: Juridictions répondant aux critères des "paradis fiscaux" fixés par l'OCDE en 2000

Andorre	Guernesey/Sercq/Aurigny*	Niue (Nouvelle-Zélande)
Anguilla (UK)	Île de Man*	Panama
Antigua et Barbuda	Jersey*	Samoa
Aruba (Pays-Bas)	Liberia	Seychelles
Bahamas	Liechtenstein	Sainte-Lucie
Barbade	Maldives	Saint-Kitts-et-Nevis
Belize	Îles Marshall	Saint-Vincent-et-les-Grenadines
Îles Vierges britanniques (GB)	Monaco	Tonga
Îles Cook (Nouvelle-Zélande)	Montserrat (GB)	Îles Turks-et-Caicos (GB)
Dominique	Nauru	Îles Vierges (USA)
Gibraltar (GB)	Antilles néerlandaises	Vanuatu
Grenade		

* Ni les îles anglo-normandes ni l'île de Man ne font partie du Royaume-Uni; ce sont des dépendances directes de la Couronne britannique (ainsi, la Reine porte-t-elle le titre de Lord of Man).

⁶⁷ *Concurrence fiscale dommageable: une question d'envergure qui gagne en importance*, avril 1998.

⁶⁸ *Vers la coopération fiscale mondiale: progrès en matière d'identification et de suppression des pratiques fiscales dommageables*, juin 2000.

Les juridictions répertoriées ont été encouragées à coopérer avec l'OCDE afin de supprimer leurs pratiques fiscales dommageables. Celles qui ne prendraient pas cet engagement au 31 juillet 2001, ou qui ne respecteraient pas un engagement pris antérieurement, seraient reprises dans une "liste des paradis fiscaux non coopératifs". Un deuxième rapport d'avancement des travaux a été publié en novembre 2001⁶⁹. Comme dans le cas des rapports antérieurs, le Luxembourg et la Suisse se sont abstenus, tout comme la Belgique et le Portugal. Le rapport observait que la position initiale de l'OCDE avait été modifiée à la suite de discussions internationales bilatérales et multilatérales. Il a été concédé que

chaque juridiction est libre de percevoir ou de ne pas percevoir des impôts directs et, si elle en perçoit, de fixer le taux d'imposition jugé adéquat.

y compris un taux nominal ou nul. Le quatrième critère du document de 1998 - une absence d'activités considérables de la part d'un organisme taxé dans un paradis fiscal - a été supprimé en raison des difficultés rencontrées dans la définition du terme "considérable". En outre, le délai pour les engagements a été prolongé de juillet 2001 au 28 février 2002. Les juridictions auraient ensuite un an pour développer les plans de mise en oeuvre au lieu de six mois.

Derniers développements

À l'échéance de ce délai prolongé, seuls sept territoires figurant sur la liste noire originelle de l'OCDE n'avaient pas encore pris l'engagement nécessaire. Les derniers "paradis fiscaux non coopératifs" étaient:

Andorre	Liechtenstein	Liberia	Monaco
Îles Marshall	Nauru	Vanuatu	

Deux pays membres de l'OCDE ont cependant également été cités quand ces territoires ont été officiellement "désignés et couverts de honte" le 18 avril: la Suisse et le Luxembourg, les "abstentionnistes permanents" des initiatives de l'OCDE.

Les pays non membres de l'OCDE ont maintenant jusqu'à fin 2005 pour abolir les pratiques fiscales dommageables identifiées. Les pays membres de l'OCDE n'ont toutefois que jusqu'en avril 2003. Le problème consiste aujourd'hui à savoir si l'OCDE infligera des sanctions financières aux pays qui ne respectent pas les délais. Il a été clairement dit que des "mesures défensives" pourraient être prises à l'encontre des pays membres de l'OCDE et des pays non tiers:

En fin de compte, il ne sera procédé qu'à une seule distinction: coopératifs et non coopératifs⁷⁰.

La question concerne également le statut des engagements pris par les juridictions coopératives. L'OCDE part du principe que ces promesses ont été faites de bonne foi et qu'elles seront entièrement tenues. D'un autre côté, il a aussi été clairement dit que la liste des paradis fiscaux non coopératifs est "dynamique":

⁶⁹ *Le projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: le rapport d'avancement des travaux de 2001*, OCDE, 14 novembre 2001.

⁷⁰ Jeffrey Owens, directeur du Centre pour la politique et l'administration fiscales de l'OCDE, annexe à un discours prononcé lors de la Conférence de la Fondation Friedrich Ebert sur le blanchiment d'argent et les paradis fiscaux (New York, 8-9 juillet 2002).

Cela signifie que si une juridiction cesse de coopérer en ne respectant pas ses engagements, elle sera placée sur la liste[...] ⁷¹.

En attendant, l'OCDE travaille avec onze des juridictions qui ont émis un engagement préalable⁷² afin de définir un cadre légal pour la coopération. Comme dans le cas de la version actuelle du projet de directive européenne sur l'imposition des revenus de l'épargne (voir chapitre III), le principal instrument sera l'échange d'informations entre les autorités compétentes. Un modèle de convention pour ces échanges a déjà été mis au point par le groupe de travail du forum mondial de l'OCDE sur l'échange efficace de renseignements, présidé conjointement par les Pays-Bas et Malte⁷³.

Le modèle de convention

La convention mise au point par le groupe de travail n'entend pas être un instrument contraignant. Au contraire, elle donne deux modèles pour l'application des engagements pris par les pays membres de l'OCDE et les juridictions coopératives:

- 1) une version bilatérale, pour les couples de juridictions;
- 2) une version multilatérale, qui *n'est pas un accord multilatéral au sens classique* mais qui *donne la base pour une approche intégrée des traités bilatéraux*.

L'échange de renseignements couvrirait toutes les taxes énumérées dans la convention. Les autorités fiscales d'un pays pourraient également entrer sur le territoire d'un autre *pour rencontrer des personnes et examiner des données avec la permission écrite des personnes concernées*.

Le modèle de convention prévoit toutefois certaines limites à la portée de l'échange de renseignements.

- Il est stipulé que la convention ne couvre que l'échange d'informations sur demande, et *non* l'échange automatique d'informations, comme dans le cas du projet de directive de l'UE sur l'imposition des revenus de l'épargne (et ce, bien que le commentaire sur les articles observe que *les parties contractantes peuvent étendre leur coopération (...) en englobant les échanges automatiques et spontanés et les évaluations fiscales simultanées*).
- Il est stipulé que la convention ne concerne que les affaires de nature fiscale: *les parties contractantes ne peuvent partir à la pêche aux informations peu susceptibles de concerner les affaires fiscales d'un contribuable déterminé*.
- La convention cite toute une série de raisons pour lesquelles une demande d'informations peut être rejetée. Aucune partie *ne pourra être invitée à obtenir ou à fournir des informations que la partie demanderesse ne pourrait obtenir dans le cadre de sa propre législation*, l'objectif étant *d'empêcher la partie demanderesse de contourner ses limitations légales nationales en requérant des informations d'une autre partie contractante, et en utilisant donc des pouvoirs qu'elle ne possède pas en vertu de sa propre législation*. Les secrets commerciaux, industriels et professionnels seraient protégés, et la confidentialité respectée.

⁷¹ Owens, *op.cit.*

⁷² Ce sont: les Antilles néerlandaises, Aruba, les Bermudes, le Bahreïn, les îles Cayman, Chypre, l'île de Man, Malte, l'île Maurice, les Seychelles et Saint-Marin.

⁷³ *Modèle de convention sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, OCDE, 2002.

Les réformes fiscales dans les territoires associés et dépendants

Le gouvernement des **Antilles néerlandaises** a récemment introduit un régime général d'imposition des sociétés afin de se conformer aux exigences de l'OCDE. Ce régime est connu sous l'appellation de Nouveau régime fiscal des Antilles néerlandaises (NFR) et est dans les grandes lignes comparable au système d'imposition des sociétés des pays membres de l'OCDE. Le NFR prévoit un taux forfaitaire de 34,5% (dont 15% de surtaxe insulaire) qui, en principe, s'applique à tous les contribuables. Simultanément à l'introduction du NFR, les Antilles néerlandaises ont aboli leur régime extraterritorial. Cependant, les *dispositions d'antériorité* prévoient que toutes les sociétés offshore établies avant le 1^{er} janvier 2002 qui remplissent certaines exigences seront *antériorisées* jusqu'en 2019. Généralement, toutes les sociétés d'investissement, de holding, financières et de licence répondent à ces conditions.

Pour concurrencer les juridictions sans fiscalité, le NFR a également créé une société exonérée d'impôt sur les bénéfices. Toute société privée à responsabilité limitée établie aux Antilles néerlandaises peut demander à être considérée comme une société exonérée. Le NFR impose des conditions strictes visant à assurer que ces sociétés ne soient pas utilisées pour des activités illégales.

Gibraltar a annoncé une prochaine réforme fiscale qui abolirait l'imposition des bénéfices des sociétés et la remplacerait par une taxe sur les traitements et salaires (une taxe fixe par travailleur) et une taxe sur l'occupation de bâtiments commerciaux. La somme totale à payer (taxe sur les traitements et salaires + taxe sur les propriétés commerciales) sera plafonnée à 15% des bénéfices ou à 500 000 livres. De plus, deux secteurs (les services financiers et les services publics) seraient soumis à des taxes "complémentaires" sur leurs bénéfices à un taux de respectivement 8% et 35%. Pour l'instant, le principal taux d'imposition des sociétés au Royaume-Uni est de 30%, alors qu'avec la réforme envisagée à Gibraltar, le taux maximal serait de 15%.

Craignant que la nouvelle réforme fiscale profite aux sociétés de Gibraltar par rapport aux sociétés britanniques, la Commission européenne a récemment entamé une procédure d'enquête officielle. À ce stade, la Commission n'a pas pu exclure la possibilité que le nouveau système octroie des aides d'État à certaines entreprises et doute que ces aides soient compatibles avec les règles communautaires. C'est la première fois que l'ensemble d'un système d'imposition des sociétés a fait l'objet d'une demande d'approbation de la part de la Commission dans le cadre de la législation sur les aides d'État.

L'île de Man a également annoncé une importante réforme fiscale proposant l'introduction d'un taux standard nul pour toutes les sociétés, sauf pour certaines entreprises du secteur financier, qui pourraient être taxées à 10%. Cette réforme deviendrait effective en 2006.

Actuellement, les sociétés mannoises détenues par des non-résidents qui ne commercent pas et n'ont pas d'autre source de revenu sur l'île (en dehors des intérêts provenant du gouvernement de l'île ou des intérêts bancaires) sont exonérées d'impôt, alors que les sociétés détenues par des résidents sont taxées à un taux standard de 18% (exercice 2001-2002)⁷⁴. Cette exonération pour les sociétés gérées par des non-résidents est considérée comme une pratique fiscale dommageable et est sous la coupe du Code de conduite de l'UE (mesure F062 du rapport Primarolo). De plus, le gouvernement de l'île de Man s'est engagé à abolir le "ring-fencing" (le régime des sociétés exonérées) en réponse à l'initiative de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable.

⁷⁴ 15 % pour l'exercice fiscal 2002-2003.

Selon le gouvernement de l'île de Man, la nouvelle stratégie - un taux zéro pour l'imposition des sociétés détenues par les résidents et les non-résidents - annulerait la différence de taux actuelle d'une manière que les autorités estiment en phase avec l'initiative de l'OCDE sur la concurrence fiscale dommageable et conforme aux exigences du Code de conduite de l'UE.

À Guernesey, bien qu'il n'y ait pas eu d'annonce officielle, des équipes de travail se penchent sur la révision du système fiscal afin de proposer des modifications.

VI. Les États-Unis et l'imposition

En 2001, le gouvernement américain a lancé un processus de réforme fiscale axé sur une baisse significative de l'impôt. Après les attentats terroristes du 11 septembre, de nouveaux incitants ont été introduits pour promouvoir la relance de l'économie. Cette section met en exergue la situation actuelle, se penche sur les mesures adoptées et à adopter et analyse les derniers développements, y compris les différends entre les États-Unis et l'Union européenne en matière de fiscalité.

Le système fiscal américain

Aux États-Unis, l'impôt est levé aux niveaux fédéral, de l'État et local. Le gouvernement fédéral (central) prélève l'impôt sur le revenu, les droits d'accises et les taxes sur les donations et les successions, tandis que les États et les comtés appliquent des taxes sur les franchises, sur les revenus et sur les capitaux, ainsi que des taxes sur les ventes, les propriétés, l'immobilier et les donations. Les lois d'État et locales sont promulguées par les gouvernements des États et locaux et varient dès lors fortement selon les juridictions.

Impôt personnel sur le revenu

L'impôt fédéral personnel sur le revenu est appliqué aux taux suivants pour 2002. Les barèmes de revenus sont indexés chaque année selon l'inflation.

Tableau n°28.: Taux d'imposition personnelle sur le revenu aux États-Unis (2002)
(personnes isolées)

Revenu imposable supérieur à (USD)	Revenu imposable non supérieur à (USD)	Impôt sur les bas revenus (USD)	Taux marginal (%)
0	6 000	0	10
6 000	27 950	600	15
27 950	67 700	3 892	27
67 700	141 250	14 625	30
141 250	307 050	36 690	35
307 050	-	94 720	38,6

Tableau n°29.: Taux d'imposition personnelle sur le revenu aux États-Unis (2002)
(couples mariés)

Revenu imposable supérieur à (USD)	Revenu imposable non supérieur à (USD)	Impôt sur les bas revenus (USD)	Taux marginal (%)
0	12 000	0	10
12 000	46 700	1 200	15
46 700	112 850	6 405	27
112 850	171 950	24 266	30
171 950	307 050	41 996	35
307 050	-	89 280	38,6

Les États-Unis appliquent également un impôt minimum alternatif (AMT) de 26% sur les revenus de remplacement minimaux imposables inférieurs à 175 000 USD et de 28% sur les revenus de remplacement minimaux imposables supérieurs à 175 000 USD (les plus-values à long terme sont taxées à un taux de 20%). L'objectif premier de l'AMT est d'empêcher les

personnes jouissant de revenus confortables de recourir aux abattements préférentiels (tels que l'amortissement accéléré), aux exonérations (telles que sur certains revenus exemptés) et aux crédits pour réduire ou pour annuler leur taxabilité. Il s'agit d'un impôt alternatif parce qu'après le calcul de l'impôt normal et de l'AMT, c'est le montant le plus élevé des deux qui est appliqué.

La plupart des États prévoient également une certaine forme d'impôt individuel sur le revenu. En outre, certaines administrations locales (villes et comtés) lèvent un impôt individuel sur le revenu, mais ce n'est généralement pas le cas. Les structures de l'impôt au niveau de l'État sont habituellement liées à celle de l'impôt fédéral par l'utilisation de définitions similaires du revenu imposable, avec toutefois quelques ajustements. Les taux municipaux d'imposition sur le revenu sont généralement inférieurs à 1% (bien que le taux pour les résidents de New York soit environ de 3,648%). Les taux d'imposition sur le revenu au niveau de l'État vont de 0% à 12%.

Imposition des sociétés

Les sociétés déclarant un revenu imposable de 75 000 à 10 millions USD sont imposées au taux de 34%. Les entreprises au revenu imposable entre 335 000 et 1 000 000 USD sont effectivement taxées à 34% sur tous les revenus (y compris la première tranche de 75 000 USD). Celles affichant un revenu imposable inférieur à 335 000 USD bénéficient partiellement des taux graduels de 15% et 25% appliqués sur la première tranche de 75 000 USD. Les revenus imposables des sociétés supérieurs à 15 millions USD mais ne dépassant pas 18 333 333 USD sont soumis à une taxe additionnelle de 3%. Les sociétés dont le revenu imposable est supérieur à 18 333 333 USD sont taxées à 35% de tous leurs revenus. Ces taux s'appliquent tant aux entreprises américaines qu'aux revenus des sociétés étrangères effectivement liées au commerce américain.

Un *impôt minimum alternatif* est appliqué à un taux unique de 20%. Il est "alternatif" parce que les sociétés sont invitées à payer le montant le plus élevé, à savoir soit l'impôt normal, soit l'AMT. Dans la mesure où l'AMT est supérieur à l'impôt normal, un crédit d'impôt minimal est généré et reporté pour compenser l'impôt classique du contribuable s'il dépasse l'AMT au cours des années suivantes.

Les *plus-values* sont imposées à un taux maximal de 35%.

Les *retenues à la source* sur les dividendes et les intérêts sont de 30% et s'appliquent également aux versements aux non-résidents. Les taux peuvent être réduits par traité.

Abattements pour amortissements: les biens tangibles amortissables sont généralement amortis sur une base accélérée modifiée. Les actifs sont répartis en huit classes et chaque classe se voit assigner une période de remboursement et une méthode d'amortissement. Pour les bâtiments, la méthode d'amortissement est linéaire et la période de remboursement est de 39 ans, tandis que pour les machines, les méthodes sont l'amortissement décroissant à taux double ou l'amortissement linéaire, et la période est de 7 ou 12 ans.

Stocks: les stocks sont généralement évalués à des fins fiscales, soit au prix de revient ou à la valeur la plus faible entre le prix de revient et la valeur du marché. Lors de la détermination du coût des marchandises vendues, les deux méthodes d'évaluation des stocks les plus communément utilisées sont LIFO (dernier entré, premier sorti) et FIFO (premier entré, premier sorti).

Traitement des pertes d'exploitation: en général, les pertes peuvent être reportées deux ans en arrière et vingt ans en avant pour compenser les revenus imposables de ces années.

Taxes de vente

La plupart des États, comtés et municipalités prélèvent des taxes de vente. Ces taxes sont cumulatives et les taux varient à travers le pays. Comme pour la TVA au sein de l'UE, il y a également plusieurs exemptions ou taux spéciaux pour l'alimentation, les produits pharmaceutiques et divers services. Certains achats effectués par les résidents d'États relativement fortement taxés dans des États pratiquant un taux inférieur ou nul sont en théorie sujets à une "taxe d'utilisation" additionnelle, un système toutefois difficile à appliquer.

Les taxes de vente diffèrent fondamentalement de la TVA en ce sens qu'elles ne peuvent pas être déduites comme une taxe payée en amont aux différents stades d'une chaîne de production, et ne peuvent dès lors être totalement répercutées sur les exportations. Cela a conduit les États-Unis à dire que le système de TVA constitue une forme de subvention à l'exportation.

Tableau n°30.: Taux d'imposition sur les ventes aux États-Unis

Alabama	4%	Kentucky	6%	Dakota N	5%
Alaska	0%	Louisiane	4%	Ohio	5%
Arizona	5%	Maine	5,5%	Oklahoma	4,5%
Arkansas	5,125%	Maryland	5%	Oregon	0%
Californie	5,75%	Massachusetts	5%	Pennsylvanie	6%
Colorado	2,9%	Michigan	6%	Rhode Island	7%
Connecticut	6%	Minnesota	6,5%	Caroline S	5%
Delaware	0%	Mississippi	7%	Dakota S	4%
DC	5,75%	Missouri	4,225%	Tennessee	6%
Floride	6%	Montana	0%	Texas	6,25%
Georgia	4%	Nebraska	5%	Utah	4,75%
Hawaii	4%	Nevada	6,5%	Vermont	5%
Idaho	5%	N Hampshire	0%	Virginie	3,5%
Illinois	6,25%	New Jersey	6%	Washington	6,5%
Indiana	5%	Nouveau Mexico	5%	Virginie W	6%
Iowa	5%	New York	4%	Wisconsin	5%
Kansas	4,9%	Caroline N	4%	Wyoming	4%

Les réformes fiscales récentes aux États-Unis

La loi de réconciliation de la croissance économique et de l'allègement fiscal (*Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act*) de 2001⁷⁵ soulage fortement la pression fiscale sur les contribuables américains. Cette réduction est la plus importante depuis 1981. Le Président Bush a signé la *Tax Cut Bill* le 7 juin 2001⁷⁶.

⁷⁵ Joint Committee on Taxation, *Summary of provisions contained in the Conference agreement for H. R. 1836: The Economic Growth and Tax relief Reconciliation Act of 2001*, JCX-50-01, 26 mai 2001. Devenu loi 107-16.

⁷⁶ Cependant, comme indiqué, la loi arrivera à expiration en décembre 2010, ce qui signifie que le Congrès la révisera en permanence au cours des années à venir.

Les principaux points du plan fiscal du Président étaient:

- le remplacement des taux marginaux d'imposition sur les revenus de 15, 28, 31, 36, et 39,6 % par une structure simplifiée de taux de 10, 15, 25 et 33%;
- le doublement du crédit d'impôt par enfant à 1 000 USD par enfant sur une période de dix ans, et l'application du crédit sur l'impôt minimum alternatif (AMT);
- la réduction de la "pénalité" infligée aux couples mariés par le rétablissement de la déduction de 10% pour les couples dont les deux conjoints travaillent;
- l'élimination des droits de succession;
- l'extension de la déduction des dons aux œuvres caritatives pour les contribuables ne déclarant pas leurs dépenses réelles;
- la permanence du crédit d'impôt pour la recherche et l'expérimentation (R&E).

Néanmoins, le Congrès n'a pas adopté la demande du Président de rendre permanent le crédit d'impôt pour la recherche et l'expérimentation, qui expire en 2004. Il n'a pas non plus accepté une déduction pour les dons des contribuables qui ne déclarent pas leurs dépenses réelles. Il y a également eu d'autres modifications.

Le Congrès a répondu aux diminutions voulues par le Président Bush par un paquet orienté sur les diminutions des taux d'imposition à tous les niveaux, y compris un dégrèvement immédiat. Il a éliminé la suppression progressive des abattements personnels et la réduction de 3% des déductions de dépenses réelles octroyées aux contribuables à haut revenu. Le Congrès a créé une nouvelle tranche en divisant celle des 15% en deux (l'une de 10% et l'autre de 15%), prévu un abattement standard plus important pour les couples mariés, augmenté le crédit d'impôt par enfant à 1 000 USD et étendu toute une série d'incitations à la formation. Les réductions de taux ont commencé en 2001 et entreront progressivement en vigueur jusqu'en 2006. La loi augmente le crédit d'impôt par enfant sur une période de dix ans, lequel sera doublé à 1 000 USD d'ici 2010.

Tableau n° 31.: Calendrier des réductions des taux d'imposition sur les revenus aux États-Unis

Année civile	Taux de 15% ramené à:	Taux de 28% ramené à:	Taux de 31% ramené à:	Taux de 36% ramené à:	Taux de 39,6% ramené à:
2001	10%	27,5%	30,5%	35,5%	39,1%
2002-2003	10%	27%	30%	35%	38,6%
2004-2005	10%	26%	29%	34%	37,6%
2006	10%	25%	28%	33%	35%

Source: *Joint Committee on Taxation*

Tableau n°32.: Augmentation du crédit d'impôt par enfant

Exercice d'imposition	Montant du crédit d'impôt par enfant
2002-2004	600 USD
2005-2008	700 USD
2009	800 USD
2010	1 000 USD

Source: *Joint Committee on Taxation*

La politique fiscale à la suite des attaques terroristes

Après les attentats terroristes du 11 septembre, plusieurs mesures ont été proposées afin de favoriser la relance de l'économie. Les principales dispositions du paquet pour la stimulation de l'économie (*Economic Stimulus Package*⁷⁷) étaient:

Impôt sur les sociétés

- Octroi d'une prime de 30% sur les amortissements pendant 36 mois: permet aux contribuables de revendiquer une déduction d'amortissement supplémentaire pour la première année égale à 30% de la base ajustée de la propriété concernée.
- Passage à 24 mois de la période de dépenses des petites entreprises: augmentation du montant pouvant être considéré comme des dépenses de 24 000 à 35 000 USD; de plus, augmentation du seuil de suppression de 200 000 à 325 000 USD.
- Extension de la période de report des pertes opérationnelles nettes pendant 36 mois: octroie aux contribuables l'option d'extension de la période de report des pertes opérationnelles de deux à cinq ans; la période de cinq ans serait autorisée pour les pertes encourues en 2001-2002.
- Réduction de la période de remboursement des frais pour les améliorations apportées aux propriétés louées à bail: réduction de cette période de 39 à 15 ans.
- Réforme de l'impôt minimum alternatif: annulation de la préférence de l'amortissement selon l'AMT et des limites de 90% sur l'utilisation des crédits d'impôt étrangers et des pertes opérationnelles nettes.

Impôt personnel sur le revenu

- Paiements de stimulation supplémentaires: offre de paiements de 300 USD (personnes isolées), 500 USD (chefs de ménage) ou 600 USD (couples) aux personnes ayant rempli une déclaration de revenus aux États-Unis en 2000.
- Accélération de la réduction des taux: réduction du taux de 27,5% à 25%.
- Soulagement de l'impôt minimum alternatif: préserver son caractère "bénin" de sorte que la réduction accélérée des taux ne soumette pas les contribuables à l'AMT; de plus, annulation de la préférence de l'amortissement selon l'AMT et des limites de 90% sur l'utilisation des crédits d'impôt étrangers et des pertes opérationnelles nettes.

Le 19 décembre 2001, la Chambre des représentants a adopté la loi 3529 relative à la sécurité économique et à l'assistance des travailleurs (*Economic Security and Worker Assistance Act*), laquelle reprenait la plupart des dispositions du paquet pour la stimulation de l'économie.

⁷⁷ Loi fiscale de "stimulation" des finances ("*House Ways and Means Stimulus Tax Bill*", H.R. 3090) approuvée par la commission des finances de la Chambre des représentants le 12 octobre 2001. Voir les explications techniques sur loi relative à la sécurité économique et à l'assistance aux travailleurs (*Economic Security and Worker Assistance Act*) de 2001 pour les incitants fiscaux à la relance de l'économie et à l'assistance aux travailleurs déplacés préparées par le personnel de la Joint Committee on Taxation: *Technical Explanation of the Economic Security and Worker Assistance Act of 2001*, JCX-91-01, 19 décembre 2001.

Le Plan fiscal 2003

Au début de 2003, le Président Bush a annoncé un autre paquet de réformes fiscales. Il a non seulement proposé d'avancer l'application d'un certain nombre de réductions d'impôts programmées⁷⁸, mais aussi de supprimer la taxe sur les dividendes en actions.

À l'heure actuelle, les États-Unis appliquent le système classique aux dividendes : les sociétés sont d'abord imposées sur leurs bénéfices, puis les actionnaires paient un impôt sur leurs dividendes au titre de l'impôt sur le revenu. Cette méthode diffère des systèmes appliqués dans la plupart des autres pays, où les actionnaires bénéficient d'un abattement au titre de l'impôt déjà payé.

L'actuel régime américain de "double imposition" a engendré des distorsions sur les marchés de capitaux : par exemple, au lieu de verser les dividendes aux actionnaires, les sociétés ont été encouragées à distribuer les bénéfices au moyen d'offres publiques de rachat d'action.

Les sociétés américaines se délocalisent

Dernièrement, plusieurs entreprises américaines de premier plan ont décidé de se délocaliser pour éviter de devoir payer des taxes, et la liste des défections s'allonge jour après jour. La société Stanley Works, dont les outils construisent l'Amérique depuis 159 ans, a annoncé en février dernier qu'elle déménagerait son siège social aux Bermudes afin d'économiser quelque 30 millions par an de taxes. Parmi les bienfaits de "l'inversion", on trouve la capacité à retirer les revenus étrangers de la juridiction fiscale américaine et de réduire les taxes sur les revenus enregistrés aux États-Unis par le biais des intérêts payés à une nouvelle filiale étrangère.

Ces "transactions d'inversion"⁷⁹ ont bénéficié d'une attention soutenue de la part de la presse et du Congrès. Bien que certaines lois renferment des dispositions visant à restreindre les bénéfices de ces transactions, comme la *HR 3884 (Corporate Patriotic Enforcement Act of 2002)*, la *HR 3922 (Save America's Jobs Act of 2002)* ou la *S. 2119 (Reversing the Expatriation of Profits Offshore Act of 2002)*, le ministère américain des Finances reconnaît dans son rapport intitulé *Corporate Inversion Transaction: Tax Policy Implications* (17 mai 2002) que les efforts législatifs déployés pour empêcher les transactions d'inversion étaient trop pointus et que les sociétés multinationales avaient encore d'autres possibilités de planification pour limiter leur taxabilité aux États-Unis. En juin 2002, la commission des finances organisa une audition sur les "transactions d'inversion" lors de laquelle l'administration Bush dévoila plusieurs propositions législatives et régulatrices.

⁷⁸ Le Plan du Président accélérerait les réductions d'impôts promises en 2001. La proposition ferait appliquer toutes les réductions des taux d'imposition de la loi fiscale 2001 cette année, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2003:

- Pour les revenus perçus après le 1^{er} janvier 2003, les taux d'imposition suivants s'appliqueraient : 10 %, 15 %, 25 %, 28 %, 33 % et 35 %.
- Réduire la pénalité matrimoniale cette année, au lieu d'attendre jusqu'en 2009.
- Faire passer le crédit d'impôt de 600 à 1.000 USD par enfant dès cette année, au lieu d'attendre 2010.
- Faire passer plusieurs millions d'Américains actifs dans la tranche d'imposition la plus basse de 10 pour cent dès maintenant au lieu d'attendre jusqu'en 2008.

⁷⁹ Une transaction d'inversion est un type de restructuration d'une société qui minimise ou élimine la taxation aux États-Unis des revenus étrangers du groupe. Une transaction d'inversion a lieu quand le membre américain d'un groupe multinational devient une filiale d'une société étrangère nouvellement fondée et établie dans une juridiction à taxation faible ou nulle, comme les Bermudes.

La loi sur la compétitivité américaine et sur la responsabilité financière des sociétés (*American Competitiveness and Corporate Accountability*) de 2002 (HR 5095) incorpore certaines dispositions contenues dans des lois précédentes et va bien plus loin. Elle supprime les avantages fiscaux accordés aux sociétés étrangères opérant aux États-Unis et impose un moratoire de trois ans sur les inversions. En particulier, la législation:

- réforme les règles régissant la déduction des paiements d'intérêts par les filiales américaines à leurs maisons mères;
- veille à ce que les sociétés paient un impôt quand elles délocalisent leurs actifs; et
- garantit que les hauts dirigeants paient des taxes sur leurs options sur titres au moment de la transaction d'inversion, tout comme les actionnaires paient des taxes sur leurs portefeuilles.

Les différends UE/États-Unis

Le 20 août 2001, l'OMC (Organisation mondiale du commerce) a confirmé que la loi américaine sur le remplacement des sociétés de ventes à l'étranger et l'exclusion des revenus extraterritoriaux (*Foreign Sales Corporations Replacement and Extraterritorial Income Exclusion Act*) était incompatible avec ses règles. Le groupe chargé d'examiner la conformité de la loi aux règles de l'OMC conclut que ladite loi (FSC), promulguée le 15 novembre 2000, constituait une subvention à l'exportation prohibée, qu'elle violait l'accord sur l'agriculture et qu'elle créait une discrimination en faveur des produits américains. En outre, le 30 août 2002, un arbitrage de l'OMC autorisait l'UE à imposer des sanctions portant sur 4,043 millions USD.

La loi sur le FSC prévoyait une réduction de l'impôt sur le revenu des exportations. Généralement, les sociétés basées aux États-Unis sont taxées sur leurs revenus internationaux, alors que la plupart des pays ne taxent que les revenus générés dans leur propre juridiction. Afin - déclarèrent les États-Unis - de maintenir un terrain d'action plat, le modèle du FSC instaurait une exemption à la règle générale fixée dans le Code américain des revenus intérieurs.

Contexte historique

L'histoire derrière cette décision remonte à 1971, au programme pour les sociétés américaines de ventes à l'étranger (DISC), le prédécesseur du programme FSC. En 1976, un groupe du GATT considéra le DISC comme une subvention à l'exportation illégale, et la décision de ce groupe fut adoptée par le GATT en 1981. Les États-Unis remplacèrent le DISC par le FSC en 1984. L'Union européenne contesta la légalité du FSC mais ne suivit pas l'affaire en raison de l'ouverture des négociations de l'Uruguay Round.

Après plusieurs plaintes émanant de sociétés européennes, et dans le contexte de l'augmentation du montant des subventions FSC octroyées par les États-Unis, l'UE reprit les contacts bilatéraux avec les autorités américaines en 1997, mais aucun progrès ne fut accompli. C'est pourquoi l'UE porta le litige devant l'OMC. Des consultations eurent lieu en décembre 1997, février 1998 et avril 1998, mais ne débouchèrent pas sur une résolution. L'UE demanda donc à un groupe de l'OMC de se pencher sur le sujet, lequel remit son rapport le 8 octobre 1999. Le FSC fut considéré comme une subvention à l'exportation prohibée en vertu de l'accord sur les subventions et (pour ce qui est des produits agricoles) comme une subvention à l'exportation violant l'accord sur l'agriculture.

Les États-Unis recoururent à l'organe d'appel de l'OMC, qui confirma le 24 février 2000 les conclusions du groupe de travail quant à l'illégalité du programme FSC. Les États-Unis reçurent jusqu'au 1^{er} octobre 2000 pour retirer le FSC, comme l'exigeait l'accord sur les subventions.

La loi sur l'exclusion des revenus extraterritoriaux (ETI) fut signée par le président Clinton le 15 novembre 2000. La loi ETI ne modifia toutefois pas la substance du programme de subventions à l'exportation. En conséquence, le 17 novembre 2000, l'UE demanda à un autre groupe de l'OMC d'examiner sa conformité et présenta en même temps une demande de contre-mesures pour un montant de 4 milliards USD, accompagnée par une longue liste de produits. Les États-Unis demandèrent un arbitrage sur le montant.

Tableau n°33.: Législation fiscale américaine - calendrier du différend UE/USA

1971	Les USA introduisent le programme sur les sociétés américaines de ventes à l'étranger (DISC).
1972	La CE introduit une plainte contre le DISC auprès du GATT.
1976	Le GATT estime que le DISC constitue une subvention à l'exportation.
1984	Les USA remplacent le DISC par le programme pour les sociétés de ventes à l'étranger (FSC).
1997	L'UE porte l'affaire FSC devant l'OMC.
2000	Les USA perdent l'appel sur le FSC et promulguent la loi sur l'exclusion des revenus extraterritoriaux (ETI) pour remplacer le FSC.
2002	Les USA perdent l'appel sur l'ETI devant l'OMC. L'UE reçoit le feu vert pour imposer des sanctions économiques d'un montant annuel de 4 milliards USD. Les USA introduisent la loi sur la compétitivité américaine et la responsabilité financière des entreprises.

Le 20 août 2001, le groupe de travail de l'OMC examinant la loi FSC présenta un rapport abondant dans le sens de l'UE. Il estima que la loi FSC constituait une subvention à l'exportation prohibée parce que, bien que les sociétés établies en dehors des États-Unis ne doivent pas exporter pour obtenir la réduction d'impôt, celles installées aux États-Unis ne peuvent y prétendre que par le biais des exportations. La loi FSC violait également l'accord sur l'agriculture parce qu'elle pourrait être utilisée pour contourner les engagements pris par les autorités américaines de ne pas octroyer ou de réduire les subventions à l'exportation de produits agricoles.

Les États-Unis firent appel de cette décision le 15 octobre 2001, mais l'instance d'appel de l'OMC confirma les conclusions du groupe de travail le 14 janvier 2002. Le 30 août 2002, un arbitrage de l'OMC autorisa également l'UE à infliger des sanctions commerciales d'un montant de 4,043 millions USD en augmentant jusqu'à 100% les droits de douane sur certains produits.

Le Président Bush fit un premier pas important lors du dernier sommet UE-USA en déclarant que l'administration américaine ferait tout ce qui est en son pouvoir pour se conformer à cette décision. Un autre pas important a été accompli par la présentation au Congrès de la loi Thomas qui vise manifestement à faire obtempérer les États-Unis.

La loi sur la compétitivité américaine et la responsabilité financière des sociétés de 2002

Afin de se plier aux décisions de l'OMC et de supprimer le caractère de subvention à l'exportation, la loi sur la compétitivité américaine et la responsabilité financière des sociétés (*American Competitiveness and Corporate Accountability Act*) de 2002 (H.R. 5095) contient un paquet de réformes fiscales conformes aux règles de l'OMC et introduit des mesures visant à renforcer la compétitivité américaine.

Les principales dispositions sont:

- l'abrogation des règles de l'ETI (revenus extraterritoriaux);
- l'abrogation des règles anti-report pour les ventes et les services des sociétés étrangères;
- la réforme des règles pour l'attribution des intérêts;
- la réduction du nombre des paniers de crédit d'impôt étranger de neuf à trois;
- l'extension de la période de report des crédits d'impôt étrangers de cinq à dix ans;
- l'abrogation de la limite de 90% pour l'utilisation des crédits d'impôt étrangers pour l'AMT;
- la redéfinition des pertes domestiques globales;
- l'augmentation des limites de dépenses des petites entreprises à des fins fiscales de 24 000 à 40 000 USD et des limites des investissements éligibles de 200 000 à 325 000 USD;
- l'instauration d'un traitement approfondi des paiements entre sociétés étrangères apparentées;
- l'instauration d'un traitement approfondi des ventes des intérêts de partenariats;
- l'abrogation des règles faisant double emploi sur les sociétés de holding étrangères et des sociétés d'investissement étrangères;
- l'application de règles approfondies aux dividendes provenant de sociétés non contrôlées (sociétés 10/50);
- l'instauration d'un report pour les revenus des transports par oléoducs;
- l'attribution de la possession d'actions par le biais de partenariats pour déterminer certains crédits d'impôt;
- l'instauration d'un report pour les matières premières absorbant des revenus pour les matériaux utilisés dans les opérations de transformation;
- la non-inclusion dans les biens détenus aux États-Unis de certains avoirs acquis pendant le cours normal des affaires;
- l'instauration d'un traitement équitable de certains dividendes de fonds de mutuelle;
- la décision de ne pas utiliser un taux de change moyen pour les impôts étrangers payés autrement qu'en devises fonctionnelles;
- l'abrogation de la retenue à la source sur les dividendes de certaines sociétés étrangères.

La loi simplifie l'imposition par les États-Unis des revenus étrangers. Par exemple, la réduction de neuf à trois du nombre de "paniers" dans lesquels les crédits d'impôt étrangers doivent être classés réduira le nombre de calculs séparés qu'un contribuable devra faire. La suppression de la limite de 90% pour l'utilisation des crédits d'impôt étrangers pour l'AMT réduit elle aussi les calculs complexes faisant double emploi et la conservation des pièces.

Nombre des dispositions réforment des règles injustes et augmentent l'équité du Code des impôts. Par exemple, les dispositions sur l'attribution des intérêts sont modifiées de sorte qu'une société n'est pas toujours obligée d'allouer ses dépenses en intérêts effectués aux États-Unis comme des revenus d'origine étrangère, en particulier quand les processus de prêt ne sont utilisés que pour soutenir des opérations menées aux États-Unis. La loi étend également la période pendant laquelle les abattements étrangers peuvent être reportés et, partant, permet aux contribuables d'utiliser intégralement les abattements étrangers pour éviter la double imposition.

Plusieurs de ces dispositions permettent aussi aux sociétés multinationales de prendre des décisions et d'aménager leurs opérations reposant sur des considérations commerciales du monde réel plutôt que sur des facteurs fiscaux. Ainsi, l'abrogation des règles pour les ventes et les services des sociétés basées à l'étranger permet aux entreprises de rationaliser leurs opérations étrangères. À côté des dispositions relatives à la compétitivité incitant les sociétés à incorporer aux États-Unis, la loi contient des prescriptions visant à éviter les "transactions d'inversion".

Bibliographie

(Voir également références dans le document de travail ECON 128: *La coordination fiscale dans l'UE: dernière position, Parlement européen, mars 2001*)

Baker & McKenzie (1999 & 2001), *Survey of the Effective Tax Burden in the EU*, Amsterdam, 1999 et 2001.

Bravenec, L. (2000), "Corporate Income Tax co-ordination in the 21st century", *European Taxation*, vol. 40, no 10, pp. 450-465.

Carey D. & Tchilingurian, H. (2000), "Average effective tax rates on capital, labour and consumption", OCDE *mimeo*.

Cnossen, S. (2001), *Tax Policy in the European Union: a review of issues and options*, Erasmus University, Rotterdam, OCFEB Rotterdam, 2001.

(2001), "Fiscal Policy in Action", *FinanzArchiv*, Vol. 58 2001, pp.466-558.

et Bovenberg (1997), *Company tax co-ordination in the European Union: Some further thoughts on the Ruding Committee Report*.

Commission européenne

(1997), Proposition de directive du Conseil sur la restructuration du cadre communautaire de la taxation des produits énergétiques, COM(97)30, du 12 mars 1997.

(1997), La taxation des véhicules dans l'Union européenne, XXI/306/98 du 8 septembre 1997.

(2000), "Finances publiques dans l'UEM", *European Economy* 3, 2000.

(2001), "Vers un marché intérieur sans entraves fiscales: une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'UE", COM(2001)582, octobre 2001.

(2001), "La politique européenne des transports à l'horizon 2010: l'heure des choix", COM (2001)370, 12 septembre 2001.

(2002), *La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur, document de travail de la Commission*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg.

(2002), Directive du Conseil 2002/10/CE du 12 février 2002 modifiant la directive 92/79/CEE, la directive 92/80/CEE et la directive 95/59/CE en ce qui concerne la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés.

(2002), "La taxation des voitures particulières dans l'Union européenne - Actions envisagées aux niveaux national et communautaire", COM(2002)431, 6 juillet 2002.

(2002), Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 92/81/CEE et la directive 92/82/CEE en vue d'instituer un régime fiscal particulier pour le gazole utilisé comme carburant à des fins professionnelles et de rapprocher les accises de l'essence et du gazole, COM(2002)410, 24 juillet 2002.

(2002), Rapport sur les négociations avec certains pays tiers sur le dossier de la taxation des revenus de l'épargne, SEC(2002)1287, Bruxelles, du 27 novembre 2002.

Deloitte & Touche (2002), *Central European Tax News et World Tax Advisor*.

Deveraux, M.P. (1992), "The Ruding Committee Report: an economic assessment," *Fiscal Studies*, vol. 13, no. 2.

Gouvernement du Royaume-Uni

(1999), *International Bonds and the Draft Directive on Taxation of Savings*, HM Treasury, Septembre 1999.

(2000), *Exchange of Information and the Draft Directive on Taxation of Savings*, HM Treasury, Février 2000.

Haccius, C. (2000), "The Irish corporation tax revolution", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, no.3.

Haufler, A. (1999), "Prospects for Co-ordination of Corporate Taxation and the Taxation of Interest Income in the European Union", *Fiscal Studies*, vol. 20, no. 2.

& Schjelderup, G. (2000), "Corporate tax systems and cross country profit shifting", *Oxford Economic Papers* no. 52.

House of Representatives (U.S.) (2002), H.R. 5095: *American Competitiveness and Corporate Accountability Act of 2002* (<http://waysandmeans.house.gov>).

BIDF

(2002), *European Tax Handbook*, Amsterdam.

(2002), *Taxation and Investment in Central and East European Countries*, Amsterdam.

FMI (2000), *Offshore Financial Centers*, IMF Background Paper, 23 juin 2000.

Joint Committee on Taxation (U.S.)

(2001a), Summary of provisions contained in the Conference agreement for H. R. 1836: *The Economic Growth and Tax relief Reconciliation Act of 2001*, JCX-50-01, 26 mai 2001.

(2001b), *Technical Explanation of the Economic Security and Worker Assistance Act of 2001*, JCX-91-01, 19 décembre 2001.

Keen, M. (1993), "The welfare economics of tax co-ordination in the European Community: a survey", *Fiscal Studies*, vol. 14, no 2, pp. 15-36.

Martínez-Serrano, A. (2002 a): "Las nuevas reformas fiscales en los países de la Unión Europea", *Impuestos*, no 1, Año XVIII, pp. 97-109.

(2002b), "La armonización de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Análisis de las últimas propuestas y conclusiones derivadas de la reciente Conferencia Fiscal Europea", *Impuestos*, no 17 Año XVIII, pp. 105-114.

(2001): "El proceso de reforma fiscal en Alemania: situación actual y perspectivas de futuro", *Cuadernos de Información Económica*, no 165, pp. 86-91.

Levin, M. (2002), *The Prospects for Offshore Financial Centres in Europe*, Centre for European Policy Studies (CEPS), août 2002.

Lodin, S.O. & Gammie, M. (2001), *Home State Taxation: Tax Treaty Aspects*, IBFD Research Department, Amsterdam 2000.

Mattausch, H, E. (2000), "Draft legislation on the future taxation of business enterprises in Germany", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, no 8-9, pp. 389-396.

McNally, D. (1999), "Ireland: a new tax regime for the 21st century corporation tax aspects", *European Taxation*, vol. 39, no 1, pp. 4-8.

Meade Committee (1978), *The structure and reform of direct taxation*, Institute for Fiscal Studies, Londres.

Meussen, G.T. (2000), "Netherlands: Income Tax Act 2001", *European Taxation*, vol. 40, no 11, pp. 490-498.

Neumark, F. (1962), *Rapport du Comité Fiscal et Financier*, CEE, 1962.

OCDE

(1994), *Fiscalité et petites entreprises*, Paris, 1994.

(1998), *Concurrence fiscale dommageable: une question d'envergure qui gagne en importance*, avril 1998.

(1999), *Surveillance of tax policies: a framework for EDRC country reviews*, ECO/CPE/WP1(99)9.

(2000), *Vers la coopération fiscale mondiale: progrès en matière d'identification et de suppression des pratiques fiscales dommageables*, juin 2000

(2000), *Rapport visant à identifier les pays ou territoires non coopératifs: Améliorer l'efficacité, au plan mondial, des mesures de lutte contre le blanchiment*, Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI), 22 juin 2000.

(2001), "Les systèmes fiscaux dans les pays de l'Union européenne", *Economics Working Paper* 301, juin 2001.

(2001), *Rapport visant à identifier les pays ou territoires non coopératifs: Améliorer l'efficacité, au plan mondial, des mesures de lutte contre le blanchiment*, Groupe d'action financière sur le blanchiment de capitaux (GAFI), 22 juin 2001.

(2001), *Le projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: Rapport d'étape de 2001*, OCDE, 14 novembre 2001.

(2002), "The OECD work on Tax Havens", discours de M. Jeffrey Owens à New York, 8 juillet 2002.

(2002), *Convention sur l'échange de renseignements en matière fiscale*, OCDE, 2002.

Pötges, F. P. & Bol, H.C. (2001), "Netherlands: International aspects of the 2001 Income Tax Act", *European Taxation*, vol. 41, no 1, p. 2-17.

Ruding, O. (1992), *Rapport du comité d'experts indépendants sur la fiscalité des sociétés*, Publications officielles des CE, ISBN 92-826-4277-1, mars 1992.

Sinn, H.W. (1987), *Capital income taxation and resource allocation*, North-Holland, Amsterdam.

Tailotis, A. (2001), "Cyprus: Tax Reform in Light of EU", *World Tax Advisor*, Deloitte and Touche, Décembre 2001.

Tanzi, V. (1996), "Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems", *document de travail*, Fonds monétaire international, Décembre 1996.

(2000) *Globalization and the Future of Social Protection*, Fonds Monétaire International, Janvier 2000.

UNICE (2000), *Home State Taxation and Common Base Taxation*, UNICE et ERT, 2000

Ussher, K. (2000), *The spectre of tax harmonization*, Centre pour la réforme européenne, Londres, 2000.

Van den Tempel, A.J. (1970), *Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes*, CE, Luxembourg, 1970.

Publications dans la série Affaires économiques

Les publications suivantes sont disponibles sur Internet à l'adresse suivante: <http://www.europarl.eu.int/studies>. Pour obtenir des exemplaires sur papier des publications suivantes, contacter: dg4-Publications@europarl.eu.int ou Fax (352) 43 00-27722.

A Background to European Economic Policy 2003

(ECON 133, en cours, EN, Fr, De)

Institutional Status of the European Investment Bank and applicability of Community legislation in EIB activities

(ECON 132, en cours, En, Fr, De)

Fiscalité en Europe: Développements récents

(ECON 131, janvier 2003, En, Fr, De)

Panorama de l'€uro

(ECON 130, octobre 2002, En, Fr, De)

Les perspectives économiques 2002

(ECON 129, août 2002, En, Fr, De)

La Coordination fiscale dans l'UE dernière position

(ECON 128, décembre 2001, En, Fr, De)

Réforme fiscale dans les États membres

(ECON 127, juillet 2001, En, Fr, De)

La situation économique de l'Union européenne et les prévisions pour 2001 2002

(ECON 126, juillet 2001, En, Fr, De)

Coordination fiscale dans l'Union européenne

(ECON 125, mars 2001, En, Fr, De)

Le Marché Unique des services financiers: Effets sur la croissance, l'emploi et l'économie réelle

(ECON 124, mai 2001, En, Fr, De)

Amélioration des paiements transfrontaliers dans la zone euro

(ECON 123, août 2000, En, Fr, De)

Stratégies pour l'économie de l'UE

(ECON 122, novembre 1999, En, Fr, De)

Aspects de la protection des consommateurs des directives d'amendement du UCITS du 17 juillet 1998

(ECON 121, novembre 1999, En, Fr, De)

Taux de change et politique monétaire

(ECON 120, août 2000, En, Fr, De)

Fonctionnement et supervision des institutions financières internationales (2 volumes)

(ECON 118, mars 2000, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)

UME et Élargissement : revue des questions politiques

(ECON 117, janvier 2000, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)

Détermination des taux d'intérêt*(ECON 116, décembre 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Options pour la gestion des taux de change de la BCE***(ECON 115, octobre 1999, En, Fr, De)***L'Euro comme "monnaie parallèle", 1999 2002***(ECON 114, septembre 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Investissements publics et privés dans l'Union européenne***(ECON 113, mai 1999, En, Fr, De)***La politique monétaire de la BCE suivant l'article 105 du Traité***(ECON 112, mai 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Frais de main d'œuvre et politique salariale au sein de l'UME***(ECON 111, avril 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Transmission de la politique monétaire dans la zone Euro***(ECON 110, avril 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Prévisions des déficits budgétaires***(ECON 109, avril 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Faisabilité d'une "Taxe Tobin" internationale***(ECON 107, mars 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***UME: Relations entre les "pays membres" et "les pays tiers"***(ECON 106, octobre 1998, En, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Concurrence fiscale dans l'Union européenne***(ECON 105, octobre 1998, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Ajustement aux chocs asymétriques***(ECON 104, septembre 1998, En, Fr, De)***Les conséquences sociales sur la TVA***(ECON 103, avril 1998, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Supervision prudente dans le contexte de l'EMU***(ECON 102, rev.1. mars 1999, En, Fr, De, résumé/conclusions dans toutes les langues)***Le rôle international de l'Euro***(ECON 101, mars 1998 En, Fr, De, résumé dans toutes les langues).***Les conséquences sociales et économiques de l'abolition du Duty Free au sein de l'Union européenne***(W 30, octobre 1997, En, Fr, De, résumé dans toutes les langues)***Coordination des politiques fiscales nationales dans le contexte de l'Union monétaire***(E 6, Oct. 1996, En, Fr, De, résumé dans toutes les langues)***Impact de la TVA et obligations Intrastat des SME***(W 25, mai 1996, En, Fr, Ne, résumé W 24 dans toutes les langues).***Options pour un système TVA définitif***(E 5, oct. 1995, De, En, Fr, résumé en Da, El, Es, It, Ne, Po).*

* * *