

UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES ÉCONOMIQUES

**Le problème de l'harmonisation des impôts
dans le cadre de la communauté
économique européenne**

THÈSE

présentée à la Section des sciences économiques, politiques et sociales
de la Faculté de droit et des sciences économiques
pour obtenir le grade de docteur ès sciences économiques

par

HUBERT FELDMANN

Nieder-Druck GmbH · Duisburg · 1967

**Le problème de l'harmonisation des impôts
dans le cadre de la communauté économique européenne**

Monsieur Hubert Feldmann est autorisé à imprimer sa thèse de doctorat ès sciences économiques «Le problème de l'harmonisation des impôts dans le cadre de la communauté économique européenne». Il assume seul la responsabilité des opinions énoncées.

Neuchâtel, le 30 juin 1966

Le directeur
de la Section des sciences économiques,
politiques et sociales

P.-R. Rosset

INTRODUCTION

Les considérations économiques qui sont à la base de la formation du marché commun sont d'une nature extrêmement simples: on sait depuis longtemps que les relations économiques avec l'extérieur sont propres à développer le bien-être et la production. La division du travail favorise la production des biens là où les conditions en sont particulièrement favorables de sorte que la production se rationalise et que le bien-être augmente. La loi des coûts comparés due à Ricardo montre que la division du travail est avantageuse même dans le cas où un pays aurait sur un autre l'avantage absolu de produire tous les biens à meilleur compte. Ce pays-là se spécialisera là où la comparaison des coûts de production joue le plus en sa faveur. Ce qui est déterminant pour la division du travail sur le plan international ce ne sont donc pas les coûts absolus, mais les coûts relatifs de production entre les pays dont les prix entrent en relation. Cela n'est vrai cependant que si les prix sont fonction du coût de production sans que des augmentations artificielles, comme les droits de douane ou des impôts déterminés viennent les fausser. Des prix naturels doivent être garantis à l'intérieur des pays dès qu'il s'agit des échanges internationaux optimums de biens et de services.

La nécessité d'harmoniser les différents systèmes fiscaux en vigueur dans les Etats parties du marché commun peut se faire sentir pour que les prix correspondent, sans être faussés, aux coûts de production réels. Comme toute différence entre structures fiscales ne produit pas nécessairement des perturbations économiques – ce serait le cas dans un marché, théorique et abstrait; où règnerait la concurrence parfaite – on pourra se contenter d'une harmonisation des systèmes fiscaux. La nécessité d'une égalité absolue n'apparaît pas; bien plus, chaque Etat membre doit garder une certaine liberté pour pouvoir adapter ses dispositions fiscales aux particularités de son ordre et de sa tradition juridiques ainsi qu'aux conditions sociales et économiques qui sont les siennes.

En fait, la recherche moderne a montré que, dans certaines hypothèses, l'ensemble des impôts s'annule dans les prix et peut ainsi

amener une division du travail optimum entre Etats. Cependant, pour poser le problème en termes précis et pour pouvoir dégager des propositions détaillées concernant l'harmonisation des dispositions fiscales, il paraît indiqué de se limiter à l'étude des effets les plus durables de la fiscalité sur les prix; c'est-à-dire sur les échanges internationaux de biens et de services.

II.

LES MOTIFS D'UNE HARMONISATION DU DROIT FISCAL

Avant d'examiner les moyens d'atteindre une harmonisation du droit fiscal à l'intérieur de la communauté économique européenne, il faut se demander s'il existe en général des motifs impératifs pour harmoniser les systèmes fiscaux. Il faut exposer ensuite les buts du Traité instituant la communauté économique européenne, pour autant qu'ils influencent le droit fiscal national et en même temps mettre en évidence les différences existant entre les systèmes fiscaux des Etats membres de la Communauté. Le degré d'harmonisation et la question de savoir si ces différences l'autorisent dépend de l'influence que peut exercer la fiscalité sur la concurrence. Il reste ensuite à voir si les effets faussant la concurrence – dus aux différences de fiscalités – peuvent être éliminés sans une harmonisation des systèmes fiscaux.

1 Buts du traité instituant la C.E.E.

L'importance des efforts d'harmonisation entre les systèmes fiscaux des Etats membres de la Communauté dépend dans une mesure déterminante du degré d'intégration économique recherché. Le degré d'intégration est d'autant plus élevé que les Etats cherchent à lier plus étroitement leurs marchés; ils devront d'autant plus tenir compte de cette concentration dans les mesures de politique fiscale qu'ils prennent. C'est ainsi qu'il faut examiner les buts que la communauté économique européenne cherche à atteindre et jusqu'à quel point les marchés nationaux doivent être intégrés.

11 *Institution d'une union douanière*

Au XIXe siècle déjà, on trouve différents exemples d'unions douanières; ainsi en Afrique du Sud et en Allemagne. Ces unions étaient un premier pas vers l'unification politique de ces territoires plus ou moins indépendants; c'est de l'union douanière germano-prussienne instituée en 1834 par Friedrich List que devait naître plus tard l'Empire allemand.

Il en va de même de l'union douanière qu'institue la communauté économique européenne. L'art. 9 du Traité dispose que l'union douanière étendue à tous les échanges de biens constitue le fondement de la Communauté. Il y a pourtant une différence importante entre l'union douanière classique et celle d'aujourd'hui. Alors que, selon l'ancienne pratique du droit international, une union douanière suppose simplement la suppression des droits de douane intérieurs et l'observation d'un tarif extérieur commun; la pratique actuelle ne reconnaît une union douanière que si sont supprimés, outre les droits de douanes, de nombreuses limitations et si les restrictions quantitatives affectant les échanges avec des pays tiers sont admises au moins réciproquement. Cette interprétation est fondée sur l'art. XXIV, chiffre 5a de la convention instituant le GATT. Bien entendu, le Traité de la C.E.E. tient compte de ces critères. C'est ainsi que les articles 9 à 14 du Traité règlent l'abolition des droits de douane intérieurs qui doivent être supprimés en 3 phases dans un délai de 12 à 15 ans, ceci pour permettre à l'économie de s'adapter aux conditions nouvelles de concurrence et pour diminuer autant que possible les chocs et les à-coups. L'article 23 traite de l'introduction d'un tarif douanier commun à l'égard des pays tiers. Ici aussi, on a prévu une application par étapes. Les art. 30 à 37 sont consacrés à la suppression des nombreuses restrictions entre Etats membres, tandis que l'art. 113 prévoit l'exécution d'une politique commerciale commune après l'expiration de la période transitoire et traite de l'unification des restrictions quantitatives affectant les échanges économiques avec des pays tiers.

12. Institution d'une union économique

«Majs ces mesures – réduction, puis élimination des droits de douane et suppression des contingentements qui caractérisent l'union douanière – ne constituent qu'une étape vers la réalisation d'une véritable union économique, c'est-à-dire vers une économie européenne possédant les caractéristiques d'un marché intérieur»¹⁾. L'union douanière n'est ainsi qu'un pas vers l'édification de cette communauté économique vers laquelle tendent les efforts des pays membres de la C.E.E. Cependant » eine Wirtschaftsunion ist nicht ohne Herstellung einer Zollunion denkbar»²⁾. C'est pourquoi

¹⁾ Frapsauce, M.: L'harmonisation de la fiscalité indirecte dans le Marché Commun, in: Revue du Marché Commun, Paris 1963, no 59, p. 239.

²⁾ Möller, H.: Internationale Wirtschaftsorganisationen, Wiesbaden 1960, S. 122.

le Traité prévoit, en outre la création d'une union douanière, la suppression des barrières mises à la libre circulation des facteurs de production mobiles.

C'est ainsi que, selon l'art. 48, la liberté de circulation des preneurs d'emploi doit être acquise au plus tard à la fin de la période transitoire. L'art. 49 traite des mesures propres à établir cette liberté tandis que l'art. 51 règle la sécurité sociale des preneurs d'emploi. De plus, les restrictions à la liberté d'établissement pour les sujets économiques indépendants doivent être levées. L'art. 57 prévoit la reconnaissance réciproque des diplômes, attestations de capacité et autres titres de maîtrise. Doivent être en outre supprimées par étapes pendant la période transitoire (dit l'art. 59) – selon les art. 59 à 66 – les limitations apportées à la libre circulation des services à l'intérieur de la Communauté. Ces dispositions concernent les ressortissants des Etats membres employés dans un autre pays membre par un patron étranger. Les art. 67 à 73 règlent la libération de la circulation des capitaux et l'art. 106, celle des paiements, alors que les art. 74 à 84 traitent d'une politique de transport commune à promouvoir par les Etats membres. De même, toutes les possibilités notables d'altérer la concurrence doivent être supprimées jusqu'à la réalisation finale du marché commun telles par exemple celles qu'ouvrent les monopoles, cartels, aides de l'Etat, mais aussi celles qu'ouvrent diverses dispositions juridiques fiscales ou autres.

On comprendra qu'il n'est pas indifférent que les Etats membres d'une communauté économique prennent réciproquement leurs mesures de politique conjoncturelle. C'est pourquoi l'art. 104 définit les buts de la politique économique de la Communauté. C'est ainsi que chacun des Etats membres doit s'efforcer d'atteindre le plein-emploi, la stabilité des prix et l'équilibre de la balance des paiements, à laquelle s'ajoute la solidité de la monnaie. Le Traité de Rome suit cette définition des buts qu'on appelle généralement «le triangle magique» de la volonté politique économique et qui jette les fondements d'un sain développement. Comme il est cependant extrêmement difficile d'atteindre les buts simultanément – ceci est particulièrement vrai pour une Confédération d'Etats telle que se veut la Communauté – une collaboration entre banques centrales fut instituée et un comité consultatif des changes créé qui a pour fonction d'adresser régulièrement un rapport au Conseil et à la Commission sur la situation des changes

et des finances dans le marché commun ainsi que sur les paiements entre Etats membres.

Quoique le Conseil des Ministres, en 1959, se soit prononcé en faveur de l'institution d'un Comité de politique conjoncturelle – et il faut voir là l'intention de développer la collaboration au-delà des obligations contractuelles – des éléments importants d'une véritable union économique font encore défaut. En fait, l'obligation de coordonner les politiques économiques suppose un abandon de souveraineté très important; en effet, on ne peut parler d'un véritable marché intérieur qu'au moment où la compétence et la responsabilité de la politique économique sont transférées à la Communauté.

Les différences de structures et d'économie entre les Etats membres justifient pourtant pleinement que la compétence en matière de politique économique soit laissée aux gouvernements nationaux pendant la période transitoire jusqu'à la réalisation par étapes d'un marché commun. Il reste néanmoins à espérer – la logique du marché commun l'exigeant – que la politique économique appartienne, après l'expiration de la période transitoire, aux organes de la Communauté; les marchés seront alors tellement interdépendants qu'une décision de politique conjoncturelle ou financière prise par l'un des Etats membres portera immédiatement effet sur les autres Etats¹⁾. Jusqu'à ce que ce but lointain soit atteint, la forme d'intégration du «marché commun» de la C.E.E. peut être définie comme un marché international où certaines relations font penser à un marché intérieur²⁾.

Pour connaître les formes de la fiscalité dans les Etats de la C.E.E., il est indifférent qu'on ait affaire à une véritable union économique ou, simplement, à un marché commun dont certains caractères font penser à un marché intérieur. Il est beaucoup plus décisif que les frontières entre Etats membres – donc les frontières fiscales – soient supprimées et que les marchés soient complètement intégrés à la fin de la période transitoire. Un marché commun tel que celui que prévoit le Traité de Rome suppose que les entreprises situées dans les Etats contractants puissent produire dans des conditions de concurrence à peu près semblables pour autant qu'on n'about-

¹⁾ cf. Hallstein, W.: Integration wird in allen Bereichen fortschreiten, Interview in: Die Welt, Essen 9 janvier 1965, no 7, p. 10,

²⁾ Institut »Finanzen und Steuern«: Besteuerung und Wahrung im Gemeinsamen Markt, Bonn 1963, Heft 69, p. 9.

isse pas à une mauvaise gestion des facteurs de production ou à une déviation de la meilleure division du travail sur le plan international. Par conséquent, une harmonisation des prescriptions fiscales s'impose inévitablement: une fiscalité différentielle met en danger le fonctionnement normal du marché commun et empêche l'établissement de relations semblables à celles d'un marché intérieur.

2 Différences entre les systèmes fiscaux des Etats membres de la C. E. E.

Pour juger jusqu'à quel point les différences entre systèmes fiscaux permettent les échanges optimums de biens et de services et, par conséquent, jusqu'à quel point ils doivent être harmonisés, il est nécessaire de les décrire. Naturellement, les différences décisives entrent seules en ligne de compte dans ce travail. Il faut renvoyer aux études particulières la comparaison détaillée des divers systèmes fiscaux¹⁾.

21 Différences d'imposition fiscale en général

La notion classique d'«imposition fiscale» est déjà très controversée. Bien que les fruits des activités de l'Etat ne soient pas attribués aux individus, une «imposition fiscale nette» n'a d'effet micro-économique que pour autant que l'assujetti ne parvienne pas à répercuter l'impôt; l'impôt, charge économique, freine l'utilité des prestations de l'Etat. D'un point de vue macro-économique, il y a une corrélation entre l'imposition fiscale et les dépenses de l'Etat «de sorte que l'effet macro-économique devrait être nul»²⁾. Dans le économie générale, on ne peut donc parler d'une charge fiscale qu'au cas où les moyens prélevés s'en vont à l'étranger sans compensation ou trouvent dans le secteur public une plus mauvaise application ou celle qu'ils auraient trouvée, sans perception d'impôts, dans le domaine privé. Une description comparée des impositions fiscales générales ne se justifie donc que dans la mesure où les dépenses de l'Etat entrent en ligne de

¹⁾ cf. Bund Deutscher Industrie: Synoptische Darstellung der Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der EWG, Köln 1958.

Union des Industries de la Communauté Européenne: Die Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der EWG, Herne/8erlin 1960.

²⁾ Kauffman, J.: Le programme d'harmonisation fiscale de la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1963, no 4, p. 87.

compte. Car »die Wettbewerbslage wird zuungunsten desjenigen Standorts verschoben, an dem die Kostenerhöhung die Kostensenkung um den größten Betrag übersteigt bzw. die Kostensenkung am wenigsten hinter der Kostenerhöhung zurückbleibt«¹⁾.

Nous pouvons cependant limiter ici notre étude à l'imposition fiscale «comme les Etats membres se sont obligés à n'accorder en principe aucun subside, direct ou indirect, à des entreprises privées» (art. 92 ss du Traité de la C.E.E.) et de traiter «la politique économique et sociale de l'Etat comme une affaire d'intérêt commun» (art. 103 ss et 107 ss du Traité de la C.E.E.)²⁾.

La comparaison entre impositions fiscales et globales n'est pas révélatrice pour une autre raison: la répartition de la charge fiscale entre budgets individuels et entreprises suppose d'abord un jugement sur l'importance des effets de l'impôt sur la concurrence et sur l'influence qu'il exerce sur les échanges de biens et de services entre Etats. C'est pourquoi une comparaison utile ne doit pas se limiter à l'impôt. Bien plus, il faut mettre sur le même pied que les impôts les prestations obligatoires qu'employeurs et employés versent à la Sécurité Sociale.

La comparaison des impositions fiscales pose en outre le problème de la grandeur de référence. Dans la règle on établit le montant de l'imposition fiscale globale en comparant le produit social brut et les prix pratiqués sur le marché³⁾. Outre qu'à la suite de méthodes de détermination différentes et d'inexactitudes au long des statistiques le produit social brut n'est pas tout à fait comparable entre Etats, une partie des impôts est comprise dans cette grandeur de référence: il s'agit de ceux qui frappent l'utilisation du revenu. D'autre part – il faudra l'établir par la suite – le rapport entre impôts directs et indirects n'est pas le même dans les Etats partenaires; ces différences viennent fausser les chiffres en

¹⁾ Albers, W. und Weise, H.: Wettbewerbsverschiebungen durch die unterschiedliche Steuerbelastung von Produktionsmitteln in der europäischen Integration, Kiel 1960, p. 130.

²⁾ v. Wysocki, K.: Der internationale Steuerbelastungsvergleich als Grundlage betrieblicher Verhaltensplanung im Gemeinsamen Markt, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1962, 32 e ann., no 3, p. 133.

³⁾ cf. entres autres: Institut »Finanzen und Steuern«; Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, Bonn 1957, fascicule 52, p. 14.

Les recherches de cet institut, fondées sur les publications du Ministère fédéral des finances, ont aussi, comme référence, la différence produit social brut – prix pratiqués sur le marché.

comparaison; ainsi l'imposition fiscale paraît trop basse dans les pays dont l'imposition indirecte est relativement élevée comparée à celle des pays qui tirent des impôts directs leurs principales ressources fiscales.

Après avoir ainsi clairement établi que la comparaison entre impositions fiscales ne fournit que des indications de portée limitée, il faut donner, par tableaux, un vue d'ensemble sur le développement de l'imposition fiscale dans les Etats partenaires de la C.E.E.

Comme le montre le tableau de la page 16 les différences entre impositions fiscales globales relatives ont notablement diminué ces dernières années et seule la Belgique fait apparaître un taux de charge fiscale fortement différent de ce qu'il est dans les autres Etats partenaires. Si l'on tient compte cependant «qu'une charge élevée correspondra – ceteris paribus – à des services publics meilleurs et plus nombreux»¹⁾ et que le rapport recettes fiscales-revenu national exprime le sentiment de la population sur la relation entre prestations publiques et privées, on aboutit à la conclusion qu'un nivellement des charges fiscales globales n'est pas nécessaire. «Les entraves à la concurrence entre Etats membres de la C.E.E. seront dues, non pas au niveau des charges fiscales globales, mais plutôt aux disparités qualitatives et quantitatives de certains impôts ou groupes d'impôts»²⁾.

22 Différences de structure entre systèmes fiscaux

La structure du système fiscal et le rapport entre impôts directs et impôts indirects reflètent la structure de l'économie nationale. »Die relative Bedeutung der Wirtschaftssektoren (namentlich Industrie: Landwirtschaft), die Organisationsform der Unternehmungen, die Konsumgewohnheiten (»goûts«) und dergleichen mehr«³⁾ exercent une influence décisive sur la structure du système fiscal. D'autre part, les effets que le système fiscal produit à son tour sur la vie économique et sur la structure sociale d'un pays sont considérables. Pour n'en donner qu'un exemple, la forme des entre-

¹⁾ Kauffman, J.: op. cit., p. 88.

²⁾ Ibid.

³⁾ Commission de la communauté économique européenne: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Bruxelles 1962, p. 29;
Cité infra »Rapport Neumark«.

Tableau I

Développement de la fiscalité et des charges sociales dans les pays membres de la C.E.E. de 1956 à 1959/60.

Pays	Année	Différence Produit social brut prix sur le marché	Recettes fiscales et contributions aux assurances sociales	
			en monnaie du pays	en % du pro- duit social brut
Belgique (milliards de fr. belges)	1956	522,7	116,8	22,3
	1957	560,8	124,9	22,3
	1958	559,9	126,7	22,6
	1959	572,4	136,0	23,8
Rép. Féd. d'Allemagne (milliards de Deutschmark)	1956	204,6	63,8	31,2
	1957	222,7	70,6	31,7
	1958	237,0	75,5	31,9
	1959	258,5	82,5	31,9
	1960	293,3	93,3	31,8
France (milliards de NF)	1956	185,2	55,9	30,2
	1957	206,7	64,2	31,1
	1958	234,7	75,8	32,3
	1959	259,9	81,5	31,4
	1960	285,0	88,4	31,0
Italie (milliards de L.)	1955	14 634	3 972	27,1
	1956	15 688	4 431	28,2
	1957	16 657	4 785	28,7
	1958	17 114	5 050	29,5
	1959	18 290	5 547	30,3
Luxembourg (milliards de Fr. lux.)	1956	20 296	6 276	30,9
	1957	21 935	7 007	31,9
	1958	20 772	6 928	33,4
	1959	22 500	6 900	30,7
Pays-Bas (milliards de F.)	1956	32 722	9 257	28,3
	1957	35 400	10 814	30,5
	1958	36 450	10 516	28,9
	1959	38 620	11 354	29,4

Source: Ministère fédéral des finances, Service d'information sur la politique financière à l'étranger no 30, Bonn, 15 juin 1960, p. 5.

prises est très fortement influencée par le droit fiscal. Il paraît indiqué de rappeler à ce propos ce qu'on a appelé «la fuite dans la S. à. r. l.» qu'il fallut observer à la suite des taux d'impôt sur le revenu abusivement élevés dans l'Allemagne fédérale des premières années d'après-guerre. De plus, la législation fiscale a des implications sociales qui ont les mêmes effets que ceux que produit la mentalité fiscale sur le rapport entre impôts directs et impôts indirects.

Compte tenu de ces multiples influences dont on ne peut citer qu'un petit nombre, il n'est pas étonnant que les systèmes fiscaux des six Etats de la C.E.E. diffèrent considérablement dans leur structure.

Ainsi qu'il ressort du tableau 2 de la page 18, les impôts directs prédominent en Allemagne fédérale, aux Pays-Bas et au Luxembourg, tandis qu'en Belgique et, d'une manière particulière, en France et en Italie, il faut attribuer la plus grande importance à l'impôt frappant l'utilisation des revenus. Plusieurs facteurs expliquent ces différences de structures fiscales. En règle générale, la part de l'impôt sur l'utilisation des revenus est d'autant plus grande que le revenu de la population est plus bas car une forte imposition est exclue qui frapperait un revenu déjà bas. Cette considération pourrait expliquer qu'en Italie l'accent est mis sur les impôts indirects, l'Italie se révèle comme le pays où le revenu par tête est de loin le plus bas de tous les Etats de la C. E. E. En revanche, la population de la Belgique et celle de la France disposent – si l'on fait abstraction du Luxembourg – du plus haut revenu, de sorte qu'il faut chercher ailleurs la cause de la prépondérance des impôts sur l'utilisation du revenu. Ce qui pourrait être décisif, c'est que, dans ces deux pays, une forte augmentation des impôts directs provoquerait une résistance vigoureuse. C'est donc d'abord une conséquence de cette politique fiscale »die den Weg des geringsten Steuerwiderstandes geht«¹⁾, qui veut qu'en France et en Belgique, on préfère les impôts indirects.

221 Différences entre les impôts frappant les sources de revenus

Il faut comprendre, dans cette catégorie, les impôts directs, ainsi «les prélèvements faits par l'Etat sur le revenu ou la fortune des contribuables»²⁾.

¹⁾ Gerloff, W.: Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, Tübingen 1956, vol. 2, p. 295.

²⁾ Meuli, R.: Principes d'économie politique, Neuchâtel 1962, p. 295.

Tableau 2

Structure des impôts perçus par l'Etat, éventuellement les Etats de la fédération et les autres organismes publics dans les pays de la C. E. E.

(en % des rentrées fiscales globales)

Catégorie d'impôts	Allema- gne fédérale	France	Belgi- que	Pays- Bas	Italie	Luxem- bourg
I. Impôts sur le revenu et la fortune:	52,9	38,3	40,6	56,4	29,5	64,7
1. impôts sur le revenu	(26,2)	(14,9)	(28,8)	(38,1)	(16,8)	(48,8)
2. impôts sur les sociétés	(9,5)	(8,5)		(14,4)	(2,9)	
3. impôts sur les propriétés bâties et non bâties	(2,4)		(4,8)	(1,5)	(2,9)	(2,1)
4. impôts sur les professions	(10,9)	(13,7)	(0,7)	—	—	(10,9)
II. Impôts sur l'accroissement de la fortune et sur les mouvements de capitaux	2,4	5,1	8,8	3,6	6,9	3,7
III. Impôts sur l'utilisation des revenus:	40,9	53,0	45,1	30,0	57,9	25,1
1. impôts sur le chiffre d'affaires et sur les transports	(24,7)	(38,1)	(26,5)	(19,5)	(22,8)	(15,8)
2. impôts sur les denrées alimentaires, les stimulants et les boissons	(9,3)	(4,5)	(7,4)	(8,5)	(18,1)	(?)
3. impôts sur les véhicules automobiles et sur les huiles minérales	(6,1)	(9,4)	(9,5)	(1,6)	(11,4)	(?)
4. autres impôts sur la consommation et taxes de luxe	(0,8)	(1,0)	(1,7)	(0,4)	(5,6)	(0,3)
IV. Droits de douane	3,8	3,6	5,5	10,0	5,7	6,5

Source: Communauté Economique Européenne - Commission: Schéma des principaux impôts existant dans les Etats membres au profit de l'Etat et des collectivités locales, Bruxelles 1963, p. II.

Pour commencer par l'impôt frappant le revenu des personnes physiques, disons que, dans l'aire de la C. E. E., on utilise deux méthodes fondamentalement différentes pour établir le revenu. Tandis que l'Italie s'en tient au système dualiste, l'Allemagne fédérale, le Luxembourg et les Pays-Bas appliquent depuis longtemps le système unitaire. En France, une première réforme, en 1948 – où il faut voir l'intention d'éviter, par un impôt unique sur le revenu global, l'addition des impôts réels et personnels – ouvrit un chemin qui aboutit à la vaste réforme fiscale du 28 décembre 1959 par laquelle le système progressif s'éloignait définitivement du système unitaire et qui, dès lors, interdisait toute imposition particulière frappant les sources de revenus. Sur le modèle de la France, la Belgique remplaça par la réforme du 20 novembre 1962 les trois impôts progressifs par l'impôt national de crise et la contribution personnelle supplémentaire par un impôt unique sur le revenu des personnes physiques. Il reste à espérer que l'Italie suivra l'exemple de ces deux pays et en arrivera au système unitaire. De cette façon, en ce qui concerne les impôts directs, un pas important vers l'harmonisation fiscale serait déjà fait.

L'étude détaillée des différents modes d'imposition dépasserait le cadre de ce travail, de sorte que nous voulons nous limiter à la présentation des différences les plus importantes entre impositions des firmes et des sociétés particulières.

En Allemagne fédérale, au Luxembourg et aux Pays-Bas, Etats partenaires, le profit réalisé par les raisons individuelles et par les sociétés de personnes tombe sous le coup de l'impôt sur le revenu ou «inkomsteuerbelasting» hollandais. En France aussi, le profit réalisé par les raisons individuelles est rangé sous l'impôt progressif sur le revenu, «l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques»; en ce qui concerne les sociétés de personnes, il est possible ou de soumettre le profit, en parts individuelles, à l'impôt sur le revenu de chacun des associés ou de choisir une répartition de l'impôt sur les sociétés. Un droit d'option de ce genre offre l'avantage que les motifs déterminants du choix de la forme juridique sont exclusivement économiques et qu'un changement de tarif fiscal permet des transformations conditionnelles¹⁾. Comme la

¹⁾ Rappelons encore à ce propos la «fuite dans la S. à r. l.» que produit, en Allemagne fédérale, le traitement favorable réservé, dans le cadre de l'imposition des sociétés des profits élevés.

France, la Belgique connaît un droit d'option; ainsi «les sociétés de personnes peuvent, sous certaines conditions, opter pour l'assujettissement de leurs bénéficiaires à l'impôt des personnes physiques au nom de leurs associés»¹⁾. En Italie, le profit total d'une société de personnes est soumis d'abord à l'«imposta sui redditi di ricchezza mobile», catégorie B. Les taux d'impôt valables pour les personnes morales ne trouvent pourtant pas application ici; bien plus l'imposition est effectuée selon les taux applicables aux personnes physiques (catégorie B, personnes physiques). Le fisc saisit encore les bénéficiaires versés; entrant dans le revenu global des associés, ils sont soumis à l'«imposta complementare progressiva», un impôt «analogue à l'ancienne surtaxe progressive française»²⁾, ainsi qu'à l'«imposta di famiglia», prélevé au profit des communes.

Nous allons maintenant nous tourner vers l'imposition des personnes morales. «En France, au Luxembourg et encore actuellement aux Pays-Bas³⁾, les bénéficiaires des sociétés sont frappés par un impôt unique sur les sociétés et, en outre, par l'impôt sur le revenu des personnes physiques»⁴⁾. En Italie, le bénéfice social est de nouveau soumis d'abord à l'«imposta sui redditi di ricchezza mobile», catégorie B, que l'on retrouve encore dans les prescriptions fiscales relatives aux personnes juridiques. A la place de l'impôt complémentaire qui ne concerne pas les sociétés de capitaux s'applique l'«imposta sulla società», une forme particulière de l'impôt sur les sociétés auquel est soumis le bénéfice restant après déduction de la «ricchezza mobile». On prélève un impôt de 0,75 % de la fortune sociale pour la part de bénéfice n'excédant pas 6 % de la fortune sociale, tandis que celle qui dépasse ce 6 % est frappé à 16,5 %. Ce tarif s'applique aussi bien au profit distribué qu'à celui qui ne l'est pas.

Se produisant lorsque les profits sont distribués, les effets de la double imposition sont particulièrement sensibles en France à cause d'un taux unique de 50 %; pour les amoindrir, le droit fiscal

¹⁾ Ministère des Finances, Paris: Statistiques et Etudes Financières: La fiscalité des pays du Marché Commun. V. Belgique, Paris 1963, 15e année, no 173, p. 751.

²⁾ Ministère des Finances, Paris: Statistiques et Etudes Financières: La fiscalité des pays du Marché Commun. III. Italie, Paris 1962, 14e année, no 166, p. 1143.

³⁾ Aux Pays-Bas, un projet de loi prévoit de soumettre le bénéfice distribué à un taux réduit pour amoindrir les effets de la double imposition.

⁴⁾ Mersmann, W.: Le système fiscal allemand et la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1962, no 1, p. 22.

allemand connaît ce qu'on appelle le »gespaltenen Körperschaftsteuersatz« (taux différencié d'impôt sur les sociétés): les bénéfices non-distribués sont soumis à un taux de 51 %, ceux qui sont distribués de 15 % seulement. Il existe aussi une différence entre bénéfices distribués et non-distribués en Belgique. Selon la réforme du 20 novembre 1962, le taux d'impôt sur les sociétés en général est de 30 %. Ce taux est augmenté de 5 % pour la part des profits convertie en réserves qui dépassent 5 millions de francs belges. Si les bénéfices sont distribués par la suite, cette surtaxe est restituée. Pour amoindrir encore les effets de la double imposition, «l'associé bénéficie en cas de distribution d'un crédit d'impôt de 15 % imputable sur l'impôt personnel»¹⁾.

Les influences que les formes différentes de droit fiscal applicable aux sociétés produisent sur la politique des entreprises dans les six Etats partenaires sont renforcées par des différences dans les notions fiscales de «profit». Des différences considérables apparaissent en particulier dans le domaine de l'amortissement. Comme les possibilités d'amortissement dans le Bénélux ainsi qu'en Italie sont déterminées surtout par les proportions des entreprises particulières, il est extrêmement difficile de dégager un critère précis de comparaison entre les amortissements admis par le fisc. On peut cependant tenter, à l'aide d'un exemple, que se trouve à la page 22, une comparaison entre les taux d'amortissement annuels tels qu'ils sont admis par le fisc. A côté des amortissement normaux, on tient compte d'amortissements spéciaux de tout genre.

Outre l'impôt sur le revenu et celui sur les sociétés, l'impôt sur la fortune représente une autre forme d'imposition des sources de revenus qui revêt une importance considérable. En Allemagne fédérale, la fortune globale aussi bien des personnes physiques que celle des personnes morales est soumise à un impôt sur la fortune de 10‰. Les défalcons de 20.000,- deutschmark pour le contribuable, son conjoint et chacun de ses enfants constituent une atténuation essentielle de la dette fiscale. Outre l'impôt sur la fortune, le fisc prélève ce qu'on appelle des »Lastenausgleichsabgaben« (impôts de répartition des charges) qui servent à indemniser les pertes et les dommages causés par les expulsions et les destructions de la guerre et de l'après-guerre ainsi que par le changement

¹⁾ Communauté Economique Européenne – Commission: Schéma des principaux impôts existant dans les Etats membres au profit de l'Etat et des collectivités locales, op. cit., p. 3.

Tableau 3

Taux d'amortissements pour une machine d'une durée utile de 10 ans dans les Etats de la C.E.E.

(en % de la valeur d'acquisition; données de 1960)

Année d'amortissement	Allemagne fédérale	France	¹⁾ Belgique	¹⁾ Pays-Bas	Italie	¹⁾ Luxembourg
Acquisition	—	—	—	13,4	—	—
1re année	20,0	25,0	20	23,3	25	15
2me année	16,0	18,8	20	18,3	25	15
3me année	12,8	14,0	20	18,3	20	15
4me année	10,2	10,6	10	10,0	10	15
5me année	8,2	7,9	10	10,0	10	10
6me année	6,6	5,9	10	10,0	10	10
7me année	6,6	4,5	10	6,7	—	10
8me année	6,6	4,5	—	—	—	10
9me année	6,5	4,4	—	—	—	—
10me année	6,5	4,4	—	—	—	—
Au total	100,0	100,0	100,0	110,0	100,0	100,0

¹⁾ Sous la condition d'un amortissement linéaire normal.

Source: Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 1961, Bonn 1961, p. 154.

de monnaie. En 1892 déjà, le ministre hollandais Pierson avait introduit, sur le modèle de la Prusse, un impôt sur la fortune. Après plusieurs modifications, en 1915 particulièrement, seule la fortune des personnes physiques est soumise à l'impôt. Le taux de cet impôt se monte à 5 ‰ «et il est assorti d'abattements à la base, variables suivant la situation de la famille»¹⁾. Le Luxembourg aussi prélève un impôt sur la fortune. «Les personnes physiques et les sociétés ayant leur domicile ou leur principal établissement au Grand-Duché sont imposées sur toute leur fortune»²⁾. L'imposition de la fortune au Luxembourg correspond pour l'essentiel au système fiscal allemand.

¹⁾ Campet, Ch.: Les systèmes fiscaux des pays de la Communauté Economique Européenne, in: Revue de science financière, Paris 1963, no 4, p. 576.

²⁾ Ministère des Finances, Paris: Statistiques et Etudes Financières: La fiscalité des pays du Marché Commun: II. Pays-Bas - Luxembourg, Paris 1962, 14e année, no 163, p. 692.

Les autres Etats partenaires, la France, l'Italie et la Belgique ne connaissent pas d'impôt sur la fortune. Il est vrai que Costa voit une imposition de la fortune des sociétés de capitaux italiennes dans l'«imposta sulla società» introduit en 1944 qui «frappe à un taux proportionnel le patrimoine des sociétés imposables d'après leur bilan»¹⁾. Il s'agit pourtant ici moins d'un impôt sur la fortune que d'une forme particulière d'imposition du revenu dans le cadre de l'impôt sur les sociétés.

Quoique l'étude des autres impôts sur les sources de revenu, en particulier celle des impôts sur la formation et l'élévation du capital, fasse apparaître dans les six Etats partenaires des différences considérables, l'essentiel de celles-ci, dans ce qu'elles ont de saillant, a été présenté de sorte que nous pouvons nous tourner maintenant vers l'étude des impôts sur l'utilisation du revenu.

222 Différences entre impôts sur l'utilisation du revenu

Par impôts sur l'utilisation du revenu, il faut entendre l'ensemble des impôts indirects. Comme les services sont soumis, de bien des manières, à une imposition indirecte, il faut préférer l'expression «impôts sur la dépense» à celle, très large, d'«impôts sur la consommation». Contrairement à celle de l'impôt sur les sources de revenus, la dette fiscale n'est pas ici liée à une personne ou à une chose, mais aux incidences des relations où les échanges de biens et de services sont frappés dans toutes leurs expressions économiques. L'avantage essentiel des impôts indirects réside dans leur discrétion – outre qu'ils sont relativement simples: le consommateur ne se rend pas compte dans la règle qu'en payant le prix, il verse un impôt souvent considérable. Aussi bien et contrairement aux conséquences de l'impôt direct, la situation économique du contribuable reste ignorée du fisc, alors que l'imposition des sources de revenus se prête mieux à la réalisation d'une politique conjoncturelle et d'une politique visant les revenus.

D'un point de vue financier, les droits de douane aussi représentent une forme d'imposition indirecte. Il faut voir un impôt sur l'utilisation du revenu même dans les droits de douane protectionnistes, »wenn auch mit einem ausserfiskalischen Neben- oder sogar Hauptzweck«²⁾. Comme une description du droit douanier ne saurait

¹⁾ Costa, P.: Les grandes lignes du système fiscal italien, in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1964, no 7, p. 171.

²⁾ Keller, Th.: Harmonisierung der Finanzpolitik, in: Außenwirtschaft, Zürich/St. Gallen 1962, 17e année, fasc 1, p. 100.

faire l'objet de ce travail et comme d'ailleurs, ainsi que nous l'avons montré au début, les droits de douane intérieurs doivent être réduits et les tarifs extérieurs harmonisés, nous pouvons nous limiter, dans la suite, à une description des systèmes d'impôts sur la consommation en usage dans les Etats partenaires de la C.E.E. On peut distinguer ici deux grands groupes: les impôts généraux et les impôts spéciaux sur l'utilisation du revenu. Tandis qu'un système d'imposition générale cherche à frapper la consommation d'une façon uniforme, des impôts spéciaux sur la consommation doivent aboutir à une imposition spécifique de certains produits et par là, dans des cas donnés, à une consommation dirigée.

2221. *Impôts généraux sur la consommation*

L'Allemagne fédérale, le Luxembourg et les Pays-Bas appliquent – par un système brut à tous les stades – l'imposition générale de la consommation tandis que les livraisons et les services sont soumis – avec dédommagement – à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il y a peu de différences entre les systèmes de ces trois Etats; la plus importante réside dans le fait qu'en Allemagne et au Luxembourg, toute la production et tout le commerce sont soumis à tous les niveaux à l'impôt sur le chiffre d'affaires, alors qu'aux Pays-Bas, la dette fiscale s'arrête au niveau du commerce de gros. Les taux normaux se montent à 4 % en Allemagne, à 2 % au Luxembourg et, dans les Pays-Bas, à 5 % sur les livraisons de marchandises ainsi qu'à 4 % sur les prestations en services.

«En Italie et en Belgique, le système est composité: impôt général sur les recettes de 3,50 % dans le premier pays et taxe de transmission de 6 % dans le second, qui sont des taxes en cascades, mais assorties de taxes uniques spéciales»¹⁾. La taxe de transmission, fondement de la taxe en cascades belge, frappe toutes les livraisons de marchandises concrètes à l'intérieur du pays à l'exception de celles intervenues au niveau du commerce de détail. «L'instrument normal de la perception est la facture et le mode de perception est l'apposition sur cette facture de timbres ou d'empreintes tenant lieu de timbres»²⁾. Cette taxe de transmission est assortie d'une

¹⁾ Frapsauce, M.: op. cit., p. 242.

²⁾ Scailteur, C.: Le système fiscal belge et le Traité de la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1962, no 2, p. 49.

«taxe de luxe» à laquelle sont soumis certains produits de luxe. Le taux va de 11 à 13 %. Enfin la «taxe de facture» frappe les vendeurs non-soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires ou à l'impôt de luxe. Pour pouvoir soumettre également les prestations en services à l'impôt sur le chiffre d'affaires, la «taxe de facture sur les entreprises d'ouvrage» ainsi que la «taxe sur les transports» furent instituées en impôts spéciaux. Afin d'éviter l'effet cumulatif inhérent à la taxe en cascade, la taxe de transmission, pour une série de produits, fut remplacée par des taxes forfaitaires à percevoir en une fois. On examine actuellement en Belgique le passage à une imposition en une seule phase.

Contrairement à la Belgique et aux Pays-Bas, l'Italie impose le commerce de détail en frappant le chiffre d'affaires en général par ce qu'on appelle l'«imposta generale sull' entrata». Le mode d'imposition est, comme en Belgique, l'apposition sur la facture d'un timbre fiscal; lorsque le montant dépasse 100 000 liras par transfert. En Italie aussi, une série de marchandises sont exonérées de l'impôt général sur le chiffre d'affaires et soumises à une taxe forfaitaire, la «una tantum».

La France a essayé, pendant les 50 dernières années, à peu près toutes les formes d'imposition du chiffre d'affaires et, finalement de 1953 à 1955, a remplacé progressivement l'impôt sur la production, une forme particulière d'imposition en une phase, par la taxe sur la valeur ajoutée.

Actuellement, cet impôt français opère, dans l'essentiel, la synthèse de trois taxes: la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur les prestations de service et la taxe locale, prélevée sur le chiffre d'affaires du commerce de détail au profit des communes¹⁾. Toutes les transactions sur des marchandises sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, jusqu'à celles du commerce de gros. La différence essentielle avec l'impôt brut à tous les stades et qu'une «taxe anticipée», versée avec le prix d'achat, mais mentionnée à part sur la facture, diminue de son montant l'impôt déterminé par le produit de la vente. L'entrepreneur n'est, par conséquent, redevable au fisc que

¹⁾ Un projet de la loi, adopté le 26 mai 1965 en Conseil des Ministres, prévoyait une considérable extension de la taxe sur la valeur ajoutée; à partir du 1er janvier 1967, le secteur des services aussi bien que le commerce de détail devaient tomber dans le domaine d'application de cette taxe. Ainsi, elle aurait absorbé la taxe sur les prestations de service et la taxe locale – comme la taxe sur les transactions à la suite de la réforme de 1955; un pas important vers la rationalisation de l'imposition du chiffre d'affaires aurait été ainsi fait.

de la valeur qui dépasse son prix d'achat – donc de la valeur qu'il a ajoutée au produit – de sorte qu'un effet cumulatif est exclu. La taxe sur les prestations de service frappe les prestations de ce genre du secteur industriel et commercial, soit, à peu près, l'activité des courtiers, des agents commerciaux ou des publicistes. C'est au commerce de détail qu'incombe l'obligation d'acquitter la taxe locale versée aux communes.

Ce rapide tour d'horizon des systèmes d'imposition du chiffre d'affaires en usage dans la C. E. E. terminé, il faut examiner maintenant les impôts spéciaux sur la consommation.

2222 *Impôts spéciaux sur la consommation*

Ainsi qu'on peut le déduire de l'exposé qui précède, l'étude des systèmes fiscaux des six Etats partenaires fait apparaître des particularités et des différences importantes. Elles sont de loin les plus marquées, ainsi que le montre le tableau ci-après, dans le domaine des taxes indirectes spéciales.

Le tableau 4 de la page 27 montre clairement que les Etats du Bénélux ont réussi à réaliser pleinement l'unification de l'imposition indirecte prévue dans le Traité du 18 février 1950, tandis qu'une série de taxes indirectes fut prélevée et que les autres impôts spéciaux sur la consommation ont pu être harmonisés dans l'essentiel. C'est ainsi qu'il faut voir les Etats du Bénélux comme formant un territoire fiscal à peu près unifié en ce qui concerne les taxes spéciales; cependant, à vues humaines, les différences entre les autres Etats partenaires ne pourraient pas être éliminées avant longtemps. Ainsi, en Italie particulièrement, de nombreux biens sont frappés de taxes spéciales, biens qui, dans les autres Etats partenaires, ne sont soumis qu'à l'impôt général sur la consommation. La meilleure illustration de cette différence est donnée par la constatation qu'en Italie les taxes indirectes représentent 35 % des rentrées fiscales globales, alors que cette proportion est inférieure à 20 % dans les autres Etats partenaires.

Les impôts spéciaux sur la consommation ne diffèrent pas seulement dans les biens frappés ou les taux appliqués, mais bien plus dans les critères de mesure. L'impôt sur la bière peut en fournir un exemple. Tandis qu'en Belgique et au Luxembourg l'impôt se calcule à partir de la quantité de matière première utilisée, l'Italie et les Pays-Bas déterminent cet impôt par le degré-hecto de levure

produite annuellement. L'Allemagne frappe la quantité de bière, calculée à l'aide de la capacité de stockage, alors que la France a inclus l'impôt sur la bière dans l'impôt général sur la consommation et en a fait une surtaxe à la taxe spéciale.

Tableau 4

Imposition fiscale des biens de consommation à la consommation selon les tarifs de 1961. (Données en deutschmarks - Cours de décembre 1961)

Biens de consommations et unités	Allemagne fédérale	France	Belgique	Pays-Bas	Italie	Luxembourg
Eau-de-vie (l hl d'alcool pur)	1000,- ²⁾	871,78	1680,—	1324,—	773,19	1360,—
Vin (l hl)	—	4,47	48,—	50,62	5,11 ¹⁾	48,—
Mousseux	133,—	4,47	48,—	50,62	63,90 ¹⁾	48,—
Sucre raffiné (100 kg)	10,—	—	4,80	21,09	39,62	4,80
Tabac brut (1 kg)	—	²⁾	²⁾	²⁾	²⁾	²⁾
Tabac manufacturé (1 kg)	6,60	²⁾	16,—	16,—	²⁾	16,—
Cigarettes (10 unités)	0,53	²⁾	0,62	0,62	²⁾	0,62
Benzine (100 kg) ⁴⁾	32,50	39,78	21,61	19,65	56,45	21,61
Fuel (100 kg) ⁴⁾	22,75	26,59	2,02	—	23,—	2,02
Fuel domestique (100 kg) ⁴⁾	1,00	26,59	0,80	—	1,60	0,80
Café brut (100 kg)	360,—	18,29	—	—	319,50	—
Allumettes (10 000 unités)	²⁾	²⁾	—	—	²⁾	—

¹⁾ Supprimée à partir du 1er janvier 1962.

²⁾ Monopole.

³⁾ L'impôt sur la consommation ne frappe que le produit fini (tabac) en pourcentage du prix de vente au détail.

⁴⁾ Conversion des hl en kg selon le poids spécifique.

Source: Ministère fédéral des finances, service d'information sur la politique financière à l'étranger; no 51, Bonn, 15 janvier 1962, p. 3.

Bien que l'impôt spécial de consommation ne soit dû que sur un nombre restreint de biens, un grand nombre de produits sont finalement frappés de taxes indirectes car, pour des raisons de contrôle et de technique fiscale »die Erhebung der Steuer am Ort und im Zusammenhang mit der Herstellung oder Einfuhr der steuerlichen Ware, gegebenenfalls unter rechtlicher Sicherung durch ein entsprechendes Herstellungs-, Einfuhr- oder Handelsmonopol«¹⁾ s'impose souvent. Lorsque l'impôt sur la consommation est prélevé chez le producteur déjà, des produits en sont frappés qui ne sont pas nécessairement destinés à la consommation, mais à la production d'autres biens. Dans ces cas, l'impôt sur la consommation revêt le caractère d'un impôt sur les moyens de production. En fait, le législateur opère des discriminations dans la consommation et parmi les biens de production qui lui permet d'imposer les moyens de production; cependant, il ne peut suivre que d'une manière insuffisante le progrès technique qui a pour effet, dans une proportion grandissante, d'utiliser des biens de consommation traditionnels dans la production. A ce propos, on peut attirer l'attention sur le développement de la chimie du pétrole et de l'alcool. D'autre part, l'impôt sur le café renvoie à des difficultés de délimitation entre produits médicaux et produits de luxe.

3 Effets de la fiscalité sur la concurrence

La réponse à la question de l'harmonisation des impôts – est-elle nécessaire? et jusqu'à quel point? – ne dépend pas d'abord des différences entre systèmes fiscaux des six États partenaires, telles que nous les avons décrites ci-dessus, mais au contraire de l'influence que les différents impôts peuvent exercer sur la concurrence. Pour pouvoir atteindre le but fixé dans le Traité, instituant la C.E.E. – création d'un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur – les prescriptions fiscales doivent être harmonisées dans la mesure où elles faussent la concurrence à l'intérieur du marché commun²⁾. Bien entendu, au premier rang de celles-ci figurent ceux des impôts qui exercent la plus grande influence sur la concurrence.

¹⁾ Schmolders, G.: Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Berlin 1955, p. 39.

²⁾ Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Bruxelles, 12 janvier 1963, 6e année, no 2, p. 16.

31 *Influences des impôts sur les sources de revenu*

Les impôts sur les sources de revenu peuvent influencer la concurrence de deux manières. Il se peut que les impôts se confondent dans les prix où alors ils peuvent contribuer à une mauvaise gestion des facteurs de production mobiles, alors que les facteurs «travail» et «capital», fuient vers les pays où des sources de revenu sont le moins imposées.

311 *Influence sur les prix*

Le législateur part de l'idée, à propos des impôts directs, que celui qui paie l'impôt est celui qui le supporte et qu'il n'est, par conséquent, pas ou peu possible d'en rejeter l'incidence. L'idée que les impôts directs n'avaient pas d'incidence a régné longtemps dans la finance aussi. Pourtant les travaux de Seligman¹⁾ qui constituent aujourd'hui encore le fondement des recherches sur l'incidence de l'impôt ont poussé les financiers à entreprendre de multiples enquêtes; depuis lors s'est imposée l'idée que les impôts directs, particulièrement ceux qui frappent les sociétés, doivent être considérés comme des éléments du prix. Si l'on excepte les périodes de dépression où, quoi qu'il en soit, de faibles profits ne provoquent pas ou peu de rentrées fiscales, «il est bien certain que certains impôts dits directs sont en fait supportés par l'acheteur des produits et non par le producteur»²⁾.

Le transfert des impôts directs dans les prix d'explique par le fait qu'ils entrent souvent dans le calcul du prix et qu'ils prennent ainsi le caractère d'impôts sur les coûts. Il faut cependant bien voir que ce calcul ne suffit en aucune manière à assurer cette répercussion de l'impôt. La formation des prix sur le marché détermine bien davantage le montant des coûts récupérable ou l'importance du bénéfice. La possibilité de répercuter l'impôt dépend ainsi dans une large mesure des diverses situations sur le marché; si la demande est forte, le vendeur est favorisé, si, au contraire, l'offre prédomine, la répercussion de l'impôt devient impossible. En plus de la répartition opérée par le fisc »das Verhalten der Unternehmung im ganzen und der Kreditspielraum«³⁾ joue un rôle important dans la répercussion de succès de la fuite devant l'impôt.

¹⁾ cf. Seligman, Ed. R. A.: *Lehre von der Steuerüberwälzung*, Jena 1927.

²⁾ Reboud, L.: *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Paris 1961, p. 92.

³⁾ Haller, H.: *Netto-Umsatzsteuer versus Gewinnsteuer*, in: *Finanzarchiv*, NF Bd. 16, Tübingen 1956, p. 215.

Il ressort ainsi que, dans certaines hypothèses, la répercussion devant l'impôt direct, totale ou partielle, est possible. Comme il est cependant difficile de juger jusqu'à quel point ces conditions sont remplies, c'est-à-dire dans quelle mesure la répercussion devant l'impôt se réalise, il faut séparer ce cas des études qui vont suivre et, bien plus, s'en tenir au fait que »die Einkommensteuer und generell die direkten Steuern von den Steuerzahlern auch getragen werden«¹⁾.

312 *Influence sur les facteurs de production*

Pour autant que la répercussion de l'impôt ne se produise pas, la rentabilité des facteurs de production est diminuée. «L'imposition directe se présente surtout – et en tout cas pendant des périodes de temps brefs – comme une réduction de la valeur rentable des facteurs de la production»²⁾. Comme la libéralisation de la circulation des capitaux et la liberté d'établissement des travailleurs à l'intérieur de la C. E. E. sont des éléments essentiels d'un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur – conformément au but du Traité de Rome – le danger apparaît que le capital, à la suite d'une forte imposition de la fortune et des revenus, s'en aille dans les Etats partenaires où les taxes laissent subsister le plus haut profit sans que, pour autant, les conditions de production y soient les meilleures.

L'influence des impôts directs ne se limite en aucune manière à la domiciliation du facteur capital; bien plus, les travailleurs peuvent être également engagés à établir leur domicile là où leur revenu est le moins imposé. Comme ces établissements de domicile et ces transferts de facteurs ne s'expliquent pas par les profits réalisés sur le marché, mais au contraire par des données fiscales, les échanges internationaux optimums de biens et de services ne peuvent s'établir.

3121 *Influence sur le facteur «capital»*

Les différences d'imposition des sources de revenus peuvent produire des efforts variés sur le facteur de production «capital». Il

¹⁾ Haller, H.: Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hannover 1963, p. 74.

²⁾ Cosciani, C.: Problèmes Fiscaux de la Communauté Economique Européenne, in: Public Finance, Haarlem 1958, p. 210.

faut examiner d'abord jusqu'à quel point on peut craindre que des personnes privées, pour des raisons fiscales, opèrent des mouvements de capitaux compensatoires. Pour s'assurer un rendement brut aussi haut que possible, cette catégorie de personne peut être tentée de transférer ses capitaux dans les pays de basse imposition. Ce capital peut, plus tard, revenir dans l'économie de son pays d'origine par l'effet du mécanisme escompte-crédit, tant il est vrai que ce transfert de capital, dû à des motifs fiscaux, peut produire un taux d'intérêt international. Pour empêcher cette circulation de capitaux tout à fait indésirable au point de vue de l'économie publique, il devrait suffire d'appliquer le principe de la destination du revenu, selon lequel »die Besteuerung in dem Staat und an dem Ort erfolgen muß, wo der Steuerzahler seinen Wohnsitz hat«¹⁾. Des impôts de ce genre, qui doivent être acquittés dans le pays où se trouve la source de revenus, doivent être complètement comptés avec ceux dus au pays de domicile.

La seule possibilité d'éviter l'impôt au maximum est d'établir son domicile dans le pays où l'imposition est la plus basse. Seul un nombre relativement restreint de contribuables pourrait en avoir la volonté ou le pouvoir – il s'agit, dans la règle, de personnes possédant de hauts revenus – de sorte que cette possibilité revêt une signification entièrement fiscale. A ce propos, le ministère fédéral allemand des finances est d'avis »daß sich diese Zahl ständig erhöhen wird«²⁾. Cependant l'établissement de domicile pour ces motifs ne fait pas seulement entrer en ligne de compte les Etats partenaires de la C.E.E. où l'imposition est la plus basse, mais bien davantage les pays tiers connus comme «oasis fiscale».

Il faut remarquer cependant que le principe de la destination du revenu ne s'applique pas aux bénéfices non distribués des personnes morales car ces bénéfices ne peuvent être comptés avec les revenus personnels. C'est pourquoi il peut y avoir un certain avantage fiscal à souscrire des parts dans des sociétés domiciliées dans des Etats partenaires où les bénéfices non-distribués sont faiblement imposés. Ces sociétés peuvent ou bien, quand le fisc va frapper de hauts revenus, payer des dividendes plus élevés que les entreprises dont les bénéfices non-distribués sont fortement

¹⁾ Cosciani, C.: Gemeinsamer Markt; Besteuerung im Ursprungsland oder im Bestimmungsland? in: Weltwirtschaftliches Archiv, vol. 90, Kiel 1963, p. 233.

²⁾ Anonyme: Bonn will die Flucht in Steueroasen erschweren, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Francfort - sur - le Main, 20 juin 1964, no 140, p. 9.

imposés – ou bien disposer de plus grands moyens, propres, d'investissement. Mais, ici, ces mouvements de capitaux ne peuvent être empêchés que par une harmonisation des taux d'impôts frappant les profits non-distribués. En fait, il y a aussi la possibilité »die nicht ausgeschütteten Gewinnanteile dem zu versteuernden Einkommen der Anteilseigner zuzurechnen«¹⁾. Des difficultés pratiques et juridiques pourraient s'opposer à la réalisation de cette proposition.

Quand on pense au nombre de facteurs qui exercent une influence sur les mouvements internationaux de capitaux, on arrive à la conclusion qu'il faut, sans aucun doute, n'attribuer qu'une signification secondaire aux différences de traitement fiscal des bénéfices non-distribués. A cela s'ajoute que, ainsi qu'on peut le déduire de l'aperçu ci-dessous, les différences de traitement fiscal ne sont pas – très importantes si l'on fait exception de la Belgique²⁾.

Tableau 5
Impositions fiscales des bénéfices non-distribués
(Bénéfice: 100, pour chaque pays)

Taux d'impôt	Allema- gne fédérale	France	Belgi- que	Pays- Bas	Italie	Luxem- bourg
En % du bénéfice avant son imposition	53,2	50,0	28,6	47,0	43,63	43,0

Source: Etudes de la C. E. E.: Les investissements des Etats Unis à l'étranger, Bruxelles 1962.

Une harmonisation des taux d'impôts sur les sociétés ne s'impose pas, pas plus qu'il n'est nécessaire, lors de l'application du principe de la destination du revenu, d'imposer d'une façon égale les profits distribués car l'impôt sur les sociétés que les entreprises doivent acquitter à la distribution est compté complètement dans le pays du siège. A long terme, une harmonisation des taux d'impôts sur les bénéfices non-distribués des sociétés, l'exonération fiscale de

¹⁾ Haller, H.: Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, op. cit., p. 75.

²⁾ Ce tableau ne tient pas encore compte du profond changement qu'a subi le 20 nov. 1962 le système belge d'imposition du revenu à la suite duquel le taux d'impôt sur les profits non-distribués des sociétés fut porté à 35 %.

la distribution et l'imposition du bénéfice en une opération dans le cadre de l'impôt sur le revenu sont souhaitables.

Tout comme les personnes physiques, les sociétés se soucient aussi des avantages fiscaux qu'elles peuvent tirer du marché commun. Comme une personne physique son domicile, une société peut établir le siège de son administration dans un pays de faible imposition. Mais cet établissement ne revêt, pratiquement, que peu d'importance parce qu'il suppose la liquidation des réserves cachées possibles et, partant, leur imposition complète. En revanche, la création d'une filiale à l'étranger offre une possibilité de réaliser des économies sur les charges fiscales à laquelle on a souvent recours. Pour empêcher ces réactions de fuite devant l'impôt, on institua aux Etats-Unis, à l'égard des sociétés, un système qui correspond au principe de la destination du revenu. Mis en place par la réforme fiscale de 1962, ce système est fondé sur l'hypothèse que les personnes qui placent leurs fonds ainsi que les sociétés établies dans le pays doivent supporter la même charge fiscale qu'elles investissent ou qu'elles exercent une activité économique à l'étranger. Parallèlement, la dette fiscale fut étendue à toutes les filiales américaines à l'étranger qui n'ont à supporter aucune charge correspondant aux impôts américains. Quoique ce système soit heureux au point de vue de la répartition égale des charges, il comporte cependant des inconvénients au point de vue de la concurrence: les concurrents d'autres pays ne sont pas soumis à un fisc aussi gourmand. C'est pourquoi il faut renoncer à un système d'imposition de ce genre dans l'aire de la C. E. E. Comme le bénéfice des filiales étrangères établies dans la forme des sociétés de personnes doit être calculé sans le revenu des associés et que, par conséquent, il doit être imposé, selon le principe de la destination du revenu, au pays de domicile des associés, seules les personnes morales peuvent réaliser une économie fiscale en se fondant sur les différences d'imposition des profits non-distribués.

Ensuite, le principe de la destination du revenu ne peut pas empêcher les mouvements de capitaux causés par les possibilités différentes d'amortissements, cependant la concession d'amortissements spéciaux revient pratiquement à un subventionnement indirect de certains secteurs industriels, jugés particulièrement dignes de cette promotion. Quoiqu'une analyse de rentabilité devrait précéder un investissement dans l'industrie avant que des amortissements favorables fassent envisager des développements et quoique ces facilités d'amortissement, étirant le paiement de l'impôt

sur une plus longue période, ne signifient, souvent, qu'un délai de paiement (et, par là, un gain sur le taux), on doit constater cependant que ces amortissements spéciaux incitent fortement à investir ainsi que ce fut le cas en Allemagne, dans la construction navale en particulier¹⁾. Si les prescriptions fiscales ne doivent pas fausser les conditions de concurrence, une large harmonisation des données d'amortissement et une définition unique du bénéfice des entreprises sont nécessaires dans tous les Etats partenaires. Il faut déterminer en particulier si, et jusqu'à quel point, les amortissements calculés sur les prix de revient sont admissibles et tendre à traiter d'une façon uniforme les réserves cachées constituées par aliénation d'éléments du capital d'établissement.

Il faut voir une autre possibilité d'éviter l'impôt dans la constitution, les pays de faible imposition de sociétés holding, où les associés qui souscrivent des parts ou des obligations sont des personnes physiques ou morales dont le siège est établi dans un Etat partenaire où l'imposition directe est élevée. Les revenus de ces holdings, constitués principalement d'intérêts et de dividendes, ne sont pas distribués, mais destinés à l'achat d'autres papiers-valeur. Les contributions fiscales dans l'aire de la C. E. E. devraient être trop bas pour qu'un des Etats partenaires puisse servir de lien privilégié pour l'établissement de ces sociétés. Elles s'établissent bien davantage dans les pays tiers appelés « oasis fiscales ».

On voit ainsi qu'au total les différences d'impositions directes – si l'on fait abstraction des modalités d'amortissement – dans l'aire de la C. E. E. ne devraient pas donner lieu à des gestions faussées de capitaux ou à la fuite fiscale, ceci dans une mesure digne de mention. Ceci est particulièrement vrai quand on pense que, à cause d'un marché moins transparent et des risques courus en dehors des frontières d'un Etat partenaire, la mobilité du facteur de production « capital » est moindre sur le plan international qu'à l'intérieur d'une économie nationale.

La crainte que les entreprises situées dans des pays de basse imposition »wegen der steuerlich bedingten günstigeren Kapitalversorgung eine bessere Stellung im Wettbewerb haben als diejenigen Unternehmen, die in den Ländern mit der höheren Belastung durch direkte Steuern liegen«²⁾ est ainsi sans objet. En fait,

¹⁾ cf. Schmölders, G.: Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1958, p. 128.

²⁾ Ganser, C. und Wilhelmi, H.: Harmonisierung der Steuersysteme in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bergisch Gladbach 1958, p. 39.

les pays de basse imposition offrent en général des possibilités plus avantageuses d'auto-financement, si l'un des buts d'une haute imposition directe en relation avec un tarif différencié d'imposition des sociétés est justement de défavoriser la tréasurisation des profits et d'encourager un vaste étalement de la fortune. Comme, cependant, on ne saurait craindre que d'importants capitaux sommeillent dans les Etats partenaires à basse imposition, une haute imposition directe ne porte en principe pas préjudice à l'établissement de capitaux. Dans une certaine mesure, les fonds publics peuvent se substituer simplement aux fonds privés pour la formation du capital »was den privaten Unternehmungen in irgendeiner Form auch wieder zugute kommt«¹⁾.

3122 *Influence sur le facteur travail*

Des différences dans l'imposition sur les revenus du travail salarié peuvent engager les travailleurs à choisir leur lieu de travail en fonction de la situation fiscale internationale. Exactement comme le mécanisme taux d'escompte-crédit peut provoquer un afflux de capitaux étrangers, le départ des travailleurs, pour des raisons fiscales, peut amener une hausse sur les salaires consécutive à la raréfaction du facteur travail qui, à son tour, provoque un afflux de main d'oeuvre étrangère.

Abstraction faite de la comparaison à établir entre les impôts et les charges sociales d'une part et les prestations sociales de l'Etat d'autre part et sans tenir compte du fait que, finalement, ce sont les différences de revenu réel qui sont décisives, la faible mobilité du facteur travail pourrait empêcher une émigration pour des raisons fiscales. Ainsi, entres autres, des différences d'ordre religieux, des difficultés linguistiques, des différences dans le genre de vie, la pénurie de logements ainsi que l'attachement à la patrie ou à la famille pourraient s'opposer à l'émigration. Il se pourrait aussi, souvent, que la transparence du marché ne soit pas suffisante. En particulier, on peut à peine envisager que le salarié connaisse le montant de l'impôt sur les revenus dans les six Etats partenaires. D'autre part, la Suisse et l'Allemagne fédérale montrent, par leur exemple, qu'il n'est pas du tout exact que, comme l'affirment Sannwald ainsi que Stohler, »der arbeitslose europäische Arbeiter oft geduldig auf eine neue Stelle im gleichen Beruf und in der gleichen

¹⁾ Haller, H.: Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, op. cit., p. 75.

Region wie bisher wartet und die Möglichkeit vernachlässigt, in eine aussichtsreichere Gegend abzuwandern«¹⁾). Ces émigrations en constante augmentation ces derniers temps, ne sont cependant provoquées en aucune façon par les différences de fiscalité; en Italie, pays d'où sont originaires la plupart des travailleurs étrangers, le revenu du travail salarié est justement imposé faiblement. Les différences d'activités expliquent d'abord ces émigrations. Les différences d'imposition ainsi que celles du revenu réel ne jouent qu'au moment où elles prennent une importance quantitative considérable.

32 *Influence de la fiscalité sur l'utilisation du revenu*

Ainsi que les impôts sur les sources de revenus les impôts sur la consommation peuvent d'une part amener une élévation des prix et, d'autre part, contribuer à fausser la gestion des facteurs mobiles de production.

321 *Influence sur les prix*

Contrairement à celle qu'il avait en ce qui concerne les impôts directs, le législateur a l'intention, en ce qui concerne les impôts sur la consommation, de les répercuter sur les prix et il souhaite que cette taxe représente pour ainsi dire un impôt sur la puissance économique, telle qu'elle se manifeste dans la consommation. En fait, un impôt sur la consommation qui ne se répercute pas prend le caractère d'un impôt sur les entreprises.

C'est pourquoi le législateur s'efforce de faire réussir cette répercussion; par exemple, les impôts payés lors de la demande sur des marchandises qui ont péri ou pourri par la suite sont remboursés. La loi sur l'impôt frappant la bière prévoit que la taxe sur la bière produite doit être diminuée de la quantité de bière non écoulée; de même en ce qui concerne le sucre; quand le producteur reprend, en le déclarant, le sucre, la taxe est remboursée. En France, l'impôt sur le chiffre d'affaires, compris dans le prix, doit souvent être exclu de la facture, ce qui montre bien, encore, que la répercussion est à la base de l'impôt.

Comme les impôts indirects sont compris dans les calculs économiques, comme, par exemple, les coûts de salaires et de matières

¹⁾ Sannwald, R. und Stohler, J.: Wirtschaftliche Integration, Basel-Tübingen 1958, p. 197/198.

premières, on peut déduire en général qu'ils exercent une influence immédiate sur les prix. En fait, la répercussion des impôts ne se produit pas seulement à cause des calculs économiques; il faut remarquer que, du côté du législateur, la forme de l'impôt aussi bien que certaines dispositions techniques (comme par exemple ce qu'on appelle le »Zollbindungsverfahren«¹⁾) favorisent considérablement la répercussion. La différence essentielle entre impôts directs et indirects est que les impôts directs sont fonction du bénéfice alors que les impôts indirects portent effet sur l'importance du bénéfice, de sorte qu'on peut considérer que, réciproquement, le bénéfice est fonction des impôts indirects. En conséquence, l'effort de l'entrepreneur devrait, en général, tendre à tenir compte, dans la fixation du prix des impôts grevant les coûts et faciles à calculer; circonstance qui contribue à faire réussir la répercussion. Pour faire entrer l'élasticité de la demande dans ces considérations, on remarquera que les impôts sur la consommation exercent en général une influence immédiate sur les prix sur lesquels ils se répercutent.

322 *Influence sur les facteurs de production*

Tandis que, cause de la répercussion, les entrepreneurs ne souffrent pas que les impôts sur la consommation amoindrissent leurs profits, de sorte qu'on ne saurait craindre que la gestion du capital soit faussée, la répercussion diminue le revenu du facteur travail. Dans l'hypothèse que les coûts normaux soient à la même hauteur, les différences entre impôts indirects déterminent des niveaux de prix différents. Par suite de la moindre mobilité du facteur travail, l'influence qu'exercent les impôts indirects sur le revenu réel est cependant beaucoup trop faible pour pousser les salariés à changer de résidence et à émigrer dans un autre Etat partenaire.

4 **Mesures qui tendent à supprimer ces influences sur la concurrence**

Malgré les différences, parfois considérables, entre les systèmes fiscaux des six Etats partenaires, une mauvaise gestion des facteurs capital et travail ne devrait pas se produire d'une façon notable si

¹⁾ Le »Zollbindungsverfahren« est un procédé qui autorise l'importateur – de thé ou de café par exemple – à entreposer la marchandise non-dédouanée en port-franc et à la livrer, sous scellés de douane. Ce n'est qu'au moment où la marchandise entre dans le circuit commercial que les droits de douane sont perçus.

les modalités d'amortissements sont harmonisées. Néanmoins, les différences d'imposition provoquent d'importantes falsifications de la concurrence: ces différences, particulièrement en ce qui concerne les impôts sur la concurrence, se précipitent sur les prix. Contrairement aux facteurs de production où les différences d'imposition – avec le passage au principe de la destination du revenu – se neutralisent ou à ceux dont la moindre mobilité empêche une émigration conditionnée par la fiscalité, le marché réagit tout de suite aux différences de prix, même minimes. C'est pourquoi il faut voir s'il est possible de prendre des mesures propres à éliminer, en vue d'un développement harmonieux de la vie économique, les effets qui faussent la concurrence sans pour autant empêcher l'institution d'un marché commun dont le caractère rappelle un marché intérieur.

41 *Edification de frontières fiscales*

Ainsi que le montre déjà l'exemple du »Zollverein« allemand, un système de mesures d'harmonisation peut éliminer les différences d'imposition. Le Traité de la C.E.E., aussi, prévoit, dans ses articles 95 à 98 un système de ce genre où les marchandises importées sont frappées par l'impôt sur la consommation en vigueur dans le pays importateur alors que, à l'exportation, l'impôt sur la consommation frappant les marchandises exportées doit être remboursé. On aboutit ainsi à ce que tous les biens, sans égard à leur origine, soient soumis à l'impôt indirect perçu dans le pays de consommation – donc de destination – ce qui exclut toute falsification de concurrence causée par la fiscalité; «les ventes, sur un même marché, de produits originaires de pays différents, sont frappées par des impositions identiques»¹⁾.

411 *Effets du principe du pays de destination*

Ce sont les articles 95 à 98 du Traité instituant la C.E.E. qui illustrent le mieux la façon dont agit le principe du pays de destination. L'art. 95 limite d'abord le montant des taxes de compensation à percevoir, les marchandises importées d'un Etat membre ne pouvant pas être frappées de taxes plus élevées que celles auxquelles sont soumis les produits indigènes analogues. De même, selon l'art. 96, la ristourne accordée sur les marchandises exportées dans un territoire soumis à la souveraineté d'un Etat membre ne peut excéder la charge fiscale effective. D'autre part, il pourrait y avoir

¹⁾ Reboud, L.: op. cit., p. 77.

une subvention à l'exportation à stipuler, dit, l'art. 92, en dehors du marché commun. L'art. 95 aussi bien que l'art. 96 autorisent à tenir compte, dans le calcul des taxes de compensation ou dans celui de la ristourne, des taxes intérieures indirectes en plus des taxes directes. Il faut comprendre dans ces taxes indirectes celles auxquelles une marchandise, sans y être destinée, est soumise en vertu du mécanisme de répercussion¹⁾. L'art. 95, al. II prévoit une exception à la limitation des taxes de compensation définie à l'art. 95, al. I: lorsque les biens importés ne peuvent pas être substitués à des marchandises produites dans le pays même, le pays importateur fixe librement le montant de la taxe de compensation.

L'art. 97 règle le calcul des taxes de compensation ou de ristournes dans le cas des Etats membres qui prélèvent l'impôt sur le chiffre d'affaires selon le système brut à toutes les phases. Comme ce système ne permet pas de déterminer la charge fiscale effective qui dépend en tout premier lieu du degré de concentration de l'entreprise productrice et de la forme du procédé de production, les Etats qui l'appliquent peuvent réaliser la compensation fiscale à l'aide de taux moyens. Pour prévenir autant que possible la subvention à l'exportation et l'imposition à l'importation cachées, la Commission s'efforce de définir exactement la convention de statu quo (appelée »Standstill-Vereinbarung«) du 21 juin 1960 qui indique »daß die Mitgliedstaaten davon Abstand nehmen, Änderungen jeder Art der gegenwärtigen Rechtslage vorzunehmen, es sei denn, daß sie der Kommission und den übrigen Mitgliedstaaten in einem Verfahren vorheriger Konsultation die besonderen Gründe darlegen, die solche Änderungen rechtfertigen können«²⁾. Les motifs qui justifieraient dans l'avenir une correction des taux moyens ne peuvent être admis que s'ils se rapportent à la technique fiscale et non à l'économie, au commerce ou à la monnaie. De plus, pour empêcher un dépassement des limites supérieures admises aux art. 95 et 96, des méthodes communes ont été dégagées pour calculer les taux moyens. L'art. 98 définit le domaine fiscal où les mesures de compensation sont autorisées. Sauf décision spéciale du Conseil, stipulent les art. 95 à 97, elles ne le sont que pour les impôts directs, sur proposition de la Commission, le Conseil peut décider, à la majorité qualifiée,

¹⁾ cf. Wohlfahrt-Everling-Glaesner-Sprung: Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar zum Vertrag, Bonn 1960, p. 291.

²⁾ Europäische Wirtschaftsgemeinschaft – Kommission: Dritter Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft vom 21. März 1959 bis 15. Mai 1960, p. 137.

d'autoriser des mesures de compensation pendant un laps de temps déterminé. Mais il y a une partie des impôts indirects qui échappent à l'application du principe du pays de destination. Tandis que l'art. 97 tient compte de l'impôt sur le chiffre d'affaires global, tel qu'il est prélevé de la production à la distribution, aucune mesure de compensation n'est prévue pour ce qu'on appelle les impôts sur les moyens de production.

412 *Limites du principe du pays de destination*

La réglementation du principe du pays de destination trouve ses limites dans le Traité même instituant la C.E.E., c'est ainsi qu'il ne peut être appliqué que dans un certain ordre, et on prévient un préjudice porté à la concurrence entre Etats en faisant suivre une exonération totale des biens exportés par une taxation des produits importés qui corresponde au montant de l'impôt sur la consommation. «But in real life, it may be extremely difficult to estimate closely how much of a general sales tax is embodied, so to speak, in any particular item of export, so complicated are the processes of manufacture and the channels of commerce»¹).

Lorsque l'imposition fiscale ne peut être exactement déterminée, le principe du pays de destination n'atteint pas son but qui est »daß die Umsatzsteuern im zwischenstaatlichen Wettbewerb ihre Bedeutung als Kosten- und Preisbestandteile verlieren«²). Dans les cinq Etats partenaires qui appliquent le système cumulatif de l'imposition brute à toutes les phases, une détermination tout au plus approchée de la charge fiscale est possible. En fait, une méthode unitaire doit permettre le calcul de taux moyens. C'est ainsi que les entreprises qui doivent acquitter l'impôt sur le chiffre d'affaires à un taux supérieur à la moyenne à cause de la forme de leur procédé de production et à cause d'une division du travail poussée ne touchent en ristourne, à l'exportation, qu'une partie des taxes payées tandis que les entreprises qui ont atteint un haut degré de concentration empochent une subvention à l'exportation. Les impôts spéciaux sur la consommation permettent simplement de corriger d'une façon satisfaisante les effets de ces limites.

¹) Shoup, C. S.: Taxations Aspects of International Economic Integration, in: Aspects financiers et fiscaux de l'Intégration Economique Internationale, La Haye 1954, p. 94.

²) Mesenberg, H.: Die umsatzsteuerliche Behandlung der Ein- und Ausfuhr in den Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bonn 1960, p. 9.

Les taux moyens présentent un autre inconvénient: ils ménagent des possibilités d'ériger des barrières invisibles au commerce. En fait, l'accord de statu quo du 21 juin 1960 prévient la hausse des indemnités de la compensation et de la ristourne; mais cet accord ne pouvait manifestement pas permettre la réalisation de ce qu'on en attendait; la Belgique, l'Italie et les Pays-Bas ont demandé à plusieurs reprises la révision des mesures de compensation et ont là-dessus procédé au relèvement de leurs taux. La notion de «technique fiscale», en particulier, connaît des différences d'interprétation que devait éclaircir les pourparlers du 20 septembre 1961 entre la Commission et les experts gouvernementaux. La Commission et quelques experts sont partisans d'une interprétation étroite selon laquelle il faut voir un motif de technique fiscale dans une simple modification de droit fiscal, comme, par exemple, celle intervenue en Belgique le 3 mai 1961. En revanche, les partisans d'une interprétation large, au nombre desquels il faut compter l'Association des industriels allemands (Bundesverband der Deutschen Industrie)¹⁾ estiment qu'on a encore des motifs de technique fiscale »wenn eine Änderung der Ausgleichsteuer- und Vergütungssätze zur Herstellung des Gleichgewichts der umsatzsteuerlichen Belastung zwischen inländischen und ausländischen Waren notwendig ist«²⁾. Car l'équilibre entre Etats n'est en aucune façon affecté exclusivement par des modifications touchant l'imposition indirecte; des changements dans le processus de la production à la suite du progrès ou un changement du degré de concentration peuvent agir bien davantage sur cet équilibre.

Cependant, même quand l'imposition frappant un produit est connue – ce qui est le cas avec la majorité des taxes indirectes spéciales et avec la taxe sur la valeur ajoutée en France – ou quand les mesures de compensation correspondent aux taux de l'imposition, on ne peut exclure toute altération de la concurrence. Quant la répercussion de l'impôt sur la consommation ne se réalise pas pleinement mais que, en revanche, toute la taxe est remboursée, c'est une subvention à l'exportation qui se produit. D'une façon semblable, les droits de douane protectionnistes revoient le jour quand les importations sont frappées par toute la taxe de compensation.

¹⁾ cf. Bundesverband der Deutschen Industrie: Mitteilung März 1962, no 3, p. 6.

²⁾ Institut »Finanzen und Steuern«: Finanz- und Steuerreform in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft; Grüner Brief, no 45, Bonn 1962, p. 12.

D'autre part, on peut objecter au principe du pays de destination qu'il empêche la réalisation d'un marché commun qui ait le caractère d'un marché intérieur puisque aussi bien les barrières douanières qui doivent être supprimées pendant la période transitoire sont remplacées par des barrières fiscales. Au lieu de se poser la question des droits de douane quand une marchandise passe la frontière, on se pose celle des taxes de compensation, de sorte qu'une union douanière est instituée et non un marché intérieur correspondant au but du Traité fondant la C.E.E. L'opinion que des barrières fiscales sont incompatibles avec le marché commun est largement répandue. A ce propos, on peut tirer ce qui suit des déclarations officielles accompagnant le Traité: »Werden Ausgleichsmaßnahmen im grenzüberschreitenden Warenverkehr auch nach dem Fortfall der Binnenzölle noch vorgenommen, so besteht zwar eine Zollunion, doch kein Binnenmarkt, denn die Zollgrenzen würden in Form von Steuergrenzen weiter aufrecht erhalten werden«¹⁾. M. Etzel, ancien ministre des finances de la République fédérale d'Allemagne est aussi de cet avis; il écrit en effet que les barrières fiscales doivent tomber au plus tard en même temps que les barrières douanières. »Der Vertrag sieht dies zwar nicht zwingend vor, aber es ergibt sich aus der Logik der Integrationspolitik«²⁾. De même, cette opinion apparaît dans les rapports de la Commission de la C.E.E: les art. 95 à 97 ne contiennent qu'une réglementation transitoire sur le maintien des barrières fiscales forcément lié à l'application du principe de l'imposition dans le pays de consommation³⁾.

On peut faire encore une autre critique au principe du pays de destination: si, selon l'art. 98, les mesures de compensation sont limitées aux impôts indirects – et ceci même pas dans toute leur étendue – les impôts frappant les moyens de production ne sont pas inclus dans la compensation. Comme, cependant, les impôts directs influencent dans une certaine mesure la fixation des prix, il ne suffit pas de limiter la correction des frontières fiscales aux impôts sur la consommation – plus faciles à déterminer – ni de

¹⁾ Bundesrat: Erläuterungen zu den Verträgen zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft, Imprimé no 146/S7, annexe 5, p. 29.

²⁾ Etzel, F.: Finanzpolitik, Außenwirtschaft und Integration, in: Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung, no 125 du 9 juillet 1960, p. 1249.

³⁾ cf. Commission de la C.E.E.: Sixième rapport général sur l'activité de la Communauté du 1er mai 1962 au 31 mars 1963, p. 88.

soutenir que les autres impôts n'exercent aucune influence faussant la concurrence pour éliminer les altérations de concurrence dues à la fiscalité. Si, d'une part, on ne peut déterminer la mesure dans laquelle les impôts directs agissent sur la formation des prix, ce qui empêche le développement d'un système de compensation applicable à ces impôts; d'autre part, l'imposition globale ne diffère pas essentiellement d'un des six Etats à l'autre – abstraction faite de la Belgique – de sorte que le principe du pays d'origine peut résoudre les problèmes posés par les différences entre systèmes fiscaux sans qu'une harmonisation de ceux-ci soit nécessaire. Il reste à voir si – et jusqu'à quel point – il faut admettre ce principe. Ce sera l'objet des considérations qui vont suivre.

42 *Suppression des frontières fiscales*

Un marché intérieur, pour fonctionner pleinement, tel qu'il est prévu dans le Traité instituant la C.E.E., exige la suppression des frontières fiscales et, par là, le passage au principe du pays d'origine. Il faut pourtant établir de manière certaine que cette suppression n'implique aucune distorsion de la concurrence afin qu'un marché intérieur soit vraiment réalisé. Celui-ci, cependant, ne peut fonctionner dans un ordre parfait à cause des différences d'imposition. Dans ce cas, il faut voir dans l'harmonisation des systèmes fiscaux et de ceux des impôts qui faussent la concurrence une condition pour la suppression des frontières fiscales.

421 *Fonctionnement du principe du pays d'origine*

Contrairement au principe du pays de destination, le principe du pays d'origine part de l'idée que tous les produits doivent être frappés par les impôts du pays de leur origine; quel que soit le pays de la Communauté où ils sont exportés, ils doivent toujours porter les taxes exigibles dans leur pays d'origine. Un exemple pourrait illustrer la façon dont fonctionne le principe du pays d'origine.

Les coûts naturels d'un bien économique donné se montent à 100 dans chacun des pays A, B et C. Ce bien est soumis à une taxe de 10 % dans le pays A; de 15 % dans le pays B et de 20 % dans le pays C, de sorte qu'une répercussion complète de l'impôt porte le prix de vente à 110 dans le pays A; à 115 dans le pays B et à 120 dans le pays C. Quel que soit son domicile, tout acquéreur doit donc acquitter un prix de 110 s'il achète le bien dans le pays A; de 115 s'il l'achète dans le pays B et de 120 s'il l'achète dans le pays C. Malgré des coûts naturels semblables, le bien produit dans le pays

A est plus avantageux quant au prix de vente à cause d'une moindre imposition fiscale dans le pays A, de sorte que la demande pour ce bien va se concentrer dans le pays A.

Le degré de distorsion que subit la concurrence à la suite des mesures fiscales dépend des différences d'imposition frappant un même bien entre les six Etats partenaires. Il faut remarquer cependant que le mécanisme des taux de change peut compenser ces différences d'imposition.

422 *Limites du principe du pays d'origine*

On préfère bien souvent le principe du pays d'origine à celui du pays de destination car l'application de ce dernier ne corrige que les différences d'imposition indirecte alors que les impôts indirects, en général, se répercutent. Ainsi, à charge fiscale globale à peu près égale – et, dans l'aire de la C.E.E., les différences de structure fiscale sont considérables – une correction limitée à quelques impôts non seulement n'amointrit pas les distorsions de concurrence mais, au contraire, les aggrave comme on peut le déduire de l'exemple suivant.

Pays A		Pays B	
Prix avant imposition	500	Prix avant imposition	500
Taux d'impôt direct répercuté sur le consommateur: 20 %		Taux d'impôt direct répercuté sur le consommateur: 10 %	
soit	<u>100</u>	soit	<u>50</u>
	600		550
Impôt indirect 10 %	<u>60</u>	Impôt indirect 20 %	<u>110</u>
	660		660
Remboursement des impôts indirects à l'exportation	<u>60</u>	Remboursement des impôts indirects à l'exportation	<u>110</u>
	600		550
Taxe de compensation à l'arrivée dans le pays B: 20 %	<u>120</u>	Taxe de compensation à l'arrivée dans le pays A: 10 %	<u>55</u>
Prix dans le pays B	720	Prix dans le pays A	605

Ainsi que le montre cet exemple, les relations de coûts et de prix entraînées par l'imposition indirecte ne sont concurrentielles qu'avec l'édification de frontières fiscales alors que l'application du principe du pays d'origine, touchant les impôts directs, amène une compensation des différences de charges fiscales. Cependant certaines réflexions peuvent s'opposer à l'application du principe du pays d'origine avant que soient d'abord harmonisés ceux des impôts qui exercent sur la concurrence les effets les plus durables.

Tout d'abord une charge fiscale à peu près égale d'un pays à l'autre – exception faite de la Belgique – par rapport au produit social brut n'implique nullement que les mêmes secteurs industriels ou les mêmes groupes de produits aient à supporter en gros les mêmes charges fiscales. Comme la structure et la forme d'un système fiscal s'établissent en fonction de l'organisation de l'économie nationale, il n'est pas exclu que de considérables différences d'imposition se produisent sur le plan micro-économique. Alors qu'en ce qui concerne les impôts directs, ces différences ne sont pas tellement considérables, elles apparaissent quand on compare entre pays les impôts indirects et tout spécialement les taxes indirectes spéciales dont le montant et le mode de perception sont fonction de l'objet à imposer. Il n'est donc en aucune façon garanti que l'imposition des marchandises prises individuellement, même avec une répercussion complète des impôts directs, soit à peu près égale dans les six Etats partenaires et, ainsi, l'application du principe du pays d'origine a pour conséquence non négligeable des distorsions de concurrence de plus grande importance.¹⁾

Ensuite, fondé sur les différences entre systèmes d'imposition du chiffre d'affaires, un autre préjudice est porté à la concurrence. Les importations en France seraient soumises au taux intégral de 20 % sans qu'on tienne compte des taxes frappant déjà les produits importés tandis qu'un «effet de réparation» fait défaut en ce qui concerne les exportations de la France vers les autres Etats partenaires. La France se trouverait ainsi manifestement avantagée car les biens importés des cinq Etats partenaires seraient soumis pra-

¹⁾ »Während die direkten Steuern alle Tätigkeiten in gleicher Weise treffen, liegt das Wesen der indirekten Steuern in der Differenzierung. Damit liegt in dieser Steuerart der eigentliche Kern der Wettbewerbsverfälschung durch fiskalische Maßnahmen und dementsprechend ein offener Ansatzpunkt für eine steuerliche Harmonisierung«. Regul, R.: Steuerpolitische Erfahrungen bei den Arbeiten internationaler Organisationen, insbesondere der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, in: Wirtschafts- und steuerpolitische Fragen der europäischen Integration, Essen 1959, p. 64.

tiquement deux fois à l'impôt sur le chiffre d'affaires; une fois dans leur pays d'origine, une fois dans celui de destination. Ceux qui critiquent le principe du pays de destination ne voient pas en général cet effet; ils repoussent le principe du pays de destination surtout à cause des avantages dont jouit la France dans le cadre de ce système¹⁾, sans prêter attention aux avantages encore bien plus considérables que la France tire de l'application du principe du pays d'origine²⁾. En fait, il est possible de maintenir sur les exportations à destination de la France les taux d'indemnisation actuellement valables – c'est-à-dire de tenir compte de l'impôt sur la valeur ajoutée dans les déductions fiscales – ou empêcherait ainsi une double imposition sur le chiffre d'affaires. Cependant ce procédé ne conduirait qu'à de nouvelles distorsions de concurrence. De plus, il ne faut pas s'attendre à ce que la France accepte une proposition de ce genre.

On peut adresser un autre reproche au principe du pays d'origine: il favorise une répercussion des impôts directs; bien plus, il fonctionne avec la fiction que ces impôts sont complètement inclus dans les prix. Il faut pourtant tenir compte du fait que ces impôts n'ont pas pour but de frapper les marchandises, mais d'atteindre les bénéficiaires des entrepreneurs. Une telle incidence n'entre aucunement dans les intentions du législateur; il s'ôterait ainsi l'usage d'un instrument important de répartition du revenu et la progressivité de l'impôt manquerait son but. En outre, les entreprises jouissent, dans les Etats partenaires où les impôts directs dominent, d'une forte position concurrentielle qui leur permettrait, en cas de crise, de renoncer à la répercussion des impôts directs, moindres si l'on fait abstraction du taux progressif pourraient ainsi offrir leurs produits à des prix inférieurs à ceux pratiqués par leurs concurrents qui appartiennent à des Etats partenaires satisfaisant leurs besoins financiers au moyen d'abord des impôts indirects et qui doivent couvrir par leurs prix les coûts variables où sont compris les impôts indirects.

¹⁾ Alors que les progrès de son système d'imposition du chiffre d'affaires permettraient à la France d'opérer une compensation à peu près exacte sur les biens franchissant ses frontières, l'application d'un système cumulatif à toutes les phases rend impossible cette compensation poussée.

²⁾ C'est ce qui fait de Schmolders, en particulier, un fervent défenseur du principe du pays d'origine – et les avantages que tire la France de l'application du principe du pays de destination ne sont pas les moindres de ses raisons. cf. entre autres: Schmolders, G.: *Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr im Gemeinsamen Markt*, Cologne 1962, p. 17 et suiv.

On peut invoquer un autre argument en faveur du principe du pays d'origine: le taux du change est en mesure de compenser les différences d'imposition. Cette idée se fonde sur la théorie de la parité des pouvoirs d'achat. Si, dans chacun des Etats partenaires, les entreprises doivent supporter des charges fiscales différentes et si ces différences s'incluent dans les prix, la balance du commerce, quand on lève les frontières fiscales, est en déficit ou en excédent. Une correction du taux du change intervient alors pour équilibrer la balance commerciale de sorte que les différences de coûts et de prix dues à la fiscalité s'annulent. L'équilibre se réalise donc en cas de dévaluation par une hausse des coûts des facteurs de production exprimés en monnaie étrangère et par une baisse de ces coûts en cas de revalorisation de sorte que »in bezug auf das statische Gleichgewicht auf lange Sicht die einzige Differenz zwischen dem Bestimmungslandprinzip und dem Ursprungslandprinzip in dem Wechselkurs liegt«¹⁾.

On peut invoquer une série d'arguments contre ce fonctionnement du taux du change qui fut soumis à une enquête serrée à l'occasion de la controverse fiscale que connut la Communauté charbon-acier. D'abord, la hauteur du taux du change n'est pas exclusivement déterminée par la balance commerciale; elle subit une beaucoup plus forte influence des mouvements internationaux de fonds et de capitaux qui revêtent, dans la C.E.E., une importance considérable du fait des relations économiques étroites entre pays, de même qu'elle subit l'influence de l'importance constamment croissante de l'aide au développement, de sorte que la balance commerciale ne représente qu'un élément de la balance des comptes. Il en ressort que le mécanisme du taux du change ne peut remplir sa fonction d'équilibre d'une façon satisfaisante que dans l'hypothèse d'un taux flexible. L'instauration d'un système de taux flexibles soulève des objections sérieuses auxquelles nous ne nous arrêtons pas dans le cadre de ce travail. Indiquons simplement que, d'après l'arrangement de Bretton Woods de 1944 qui constitue le fondement de la conception du Fonds Monétaire International – conception que soutiennent tous les Etats de la C. E. E. – des fluctuations du taux de change ne sont admises qu'à l'intérieur de certaines ententes ce qui exclut les taux de change complètement et librement flexibles.

¹⁾ Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl – Hohe Behörde: Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt, Bruxelles 1953, p. 24.

Outre ces objections fondamentales, le mécanisme du taux de change ne permet la compensation que des charges fiscales qui s'éloignent de la moyenne, mais non, des différences d'impositions spécifique ou partielle causées en premier lieu par les différents impôts sur la consommation. Si, par exemple, la charge fiscale moyenne, par rapport au produit social brut, est de 30 % dans le pays A et de 35 % dans le pays B et que l'industrie métallurgique paie un impôt de 35 % dans le pays A et de 30 % dans le pays B, un changement de parité des changes ne peut pas supprimer le désavantage que subit l'industrie métallurgique du pays A. Ce n'est qu'au moment où »die geltenden Steuersysteme die einzelnen Betriebs- und Wirtschaftseinheiten unterschiedslos treffen«¹⁾, que la crainte des distorsions de concurrence peut disparaître, les frontières fiscales abaissées, avant que les impôts exerçant une influence durable sur la concurrence n'aient été harmonisés. Quoique le mécanisme du taux de change puisse compenser à la rigueur les différences d'impositions globales, un abaissement des frontières douanières s'impose comme l'indique le fait que »es gerade eine Aufgabe der angestrebten Integrationsform des „Gemeinsamen Marktes“ sei, den Wettbewerb zwischen den Unternehmen sich auch auf der Grundlage der steuerlichen Unterschiede entwickeln zu lassen«²⁾. »Hierbei steht der Grundsatz Pate, Steuern sollten, soweit sie Kosten sind, wie andere Kosten auch, Kosten des Standorts sein«³⁾, car les revenus fiscaux permettent à l'Etat d'effectuer des prestations qui rendent possible la baisse des coûts. Quand on range les impôts dans la catégorie des coûts locaux, il faut cependant tenir compte que »die Produktionsbedingungen, die sich für die Wirtschaft als Produktionskosten in der Kalkulation niederschlagen, grundsätzlich verschiedener Art sind«⁴⁾. Il faut donc distinguer entre ces coûts ceux qui sont soumis à l'influence de l'entreprise et ceux sur lesquels l'entreprise ne peut exercer aucune influence. Sans pouvoir nous livrer, dans le cadre de ce travail, à une recherche approfondie des différences entre éléments de coût

1) Regul, R.: op. cit., p. 69.

2) Institut »Finanzen und Steuern«: Besteuerung und Währung im Gemeinsamen Markt, op. cit., p. 52.

3) Giersch, H.: Zur Frage der Anwendung des Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzips bei der Umsatzsteuer im Gemeinsamen Markt, Düsseldorf 1962, p. 10.

4) Eichner, H.: Annäherung der Rechtssysteme für den Gemeinsamen Markt, insbesondere auf dem Gebiet der Wirtschafts-, Finanz- und Steuerpolitik, in: Der Gemeinsame Markt, Grundgedanken, Probleme und Tatsachen zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bonn 1957, p. 40

naturels et artificiels, on peut établir cependant que les conditions posées par la législation et l'administration fiscales dans chacun des six Etats partenaires – mesures d'intervention de l'Etat dans l'économie – doivent être comptées comme éléments de coût artificiels, la répartition de la charge fiscale ressortissant plus ou moins à l'arbitraire souverain. Les ajournements de concurrence, à spécifier avec la suppression des frontières fiscales, ne seraient pas de nature économique; bien plus, les transferts de biens et de services, dans les échanges internationaux, seraient une conséquence des éléments de coût artificiels, de sorte qu'une division internationale du travail optimale ne peut pas y prendre sa place.

Malgré toutes ces objections que l'on peut opposer à la mise en œuvre du principe du pays de destination avant que les éléments du coût artificiels, portant préjudice à la concurrence, n'aient été harmonisés, Schmolders défend la thèse¹⁾ que le principe du pays de destination n'est pas une conséquence mais bien davantage une condition préliminaire de l'harmonisation fiscale. Car, dit-il, on pourrait craindre, s'il n'en était ainsi, que l'harmonisation et, par là, la réalisation d'un marché intérieur soient repoussées aux calendes grecques alors que les entreprises défavorisées par la distorsion de concurrence due au fisc sont poussées à faire pression sur le législateur pour qu'il modifie les dispositions qui les défavorisent ce qui, finalement, ouvre une voie à l'harmonisation. Comme le principe du pays de destination, selon Schmolders²⁾, doit garder sa validité en ce qui concerne les taxes indirectes spéciales et que le principe du pays d'origine s'applique déjà aux impôts directs, cette mesure ne touche, exclusivement, que les impôts généraux sur la consommation. Quoique l'adoption du principe du pays d'origine contribua à accélérer le développement de systèmes unitaires aux E.-U. d'Amérique ainsi que dans l'Empire allemand et que, depuis longtemps, la France ainsi que la Belgique

¹⁾ cf. Schmolders, G.: Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr im Gemeinsamen Markt, Cologne – Berlin – Bonn – Munich 1962, p. 16 ss.

²⁾ cf. Schmolders, G.: Zur Frage der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Düsseldorf 1962, p. 13.

Le maintien du principe du pays de destination, limité aux seules taxes indirectes spéciales ainsi que le préconise Schmolders, signifierait que les frontières fiscales subsisteraient à cause de 15 à 20 marchandises frappées différemment. Les frais qu'entraînerait une compensation fiscale de ce genre ne se justifieraient que difficilement.

aient fait passer leur législation sur l'impôt frappant le revenu du système dualiste au système unitaire, la description des différences d'impositions des sources de revenu explique que, jusqu'à présent, cette méthode d'harmonisation des systèmes fiscaux n'ait remporté aucun succès durable. Les différentes règles d'amortissement montrent bien, en particulier, qu'il ne faut pas compter sur l'adoption du principe du pays d'origine pour accélérer l'harmonisation des systèmes fiscaux.

Outre qu'une priorité de ce genre s'oppose aux règlements contenus dans le Traité instituant la C.E.E., l'art. 3, lettre f de ce texte prévoit l'instauration d'un système propre à mettre la concurrence à l'abri des distorsions dans le marché commun; une harmonisation réalisée de cette façon serait acquise à un prix trop élevé; elle s'établirait par un détour qui éviterait la division du travail optimale sur le plan international.

5 Priorité d'une harmonisation des impôts frappant l'utilisation du revenu

Ainsi qu'on peut le déduire des considérations qui précèdent, ni le principe du pays de destination ni celui du pays d'origine ne peuvent répondre aux exigences d'un marché commun de sorte que l'harmonisation des systèmes fiscaux est d'une nécessité pressante. La priorité revient naturellement à l'harmonisation de ceux des impôts qui portent le plus grand préjudice à la concurrence interétatique.

En fait, la fiscalité globale régnant dans une économie nationale peut conduire à une mauvaise gestion des forces économiques et l'on ne saurait en aucune façon admettre que les impôts directs n'ont pas d'incidence. Les taxes indirectes spéciales quant à elles, tout comme l'impôt général sur le chiffre d'affaires, doivent être comptées avec ce qu'on appelle les impôts sur les coûts, »die als solche für die Wettbewerbsverhältnisse, soweit diese steuerlich bestimmt werden, unmittelbar von Bedeutung sind«¹⁾. Comme le montre l'exemple ci-dessous, les différences quantitatives entre impôts directs, même en cas de répercussion complète, exercent sur la formation des prix une influence moindre que celles entre impôts indirects.

¹⁾ Neumark, F.: Die budgetären und steuerlichen Aspekte einer wirtschaftlichen Integration, in: Aspects financiers et fiscaux de l'Intégration Economique Internationale, op. cit., p. 43.

Un exemple, fourni par la comparaison entre la Belgique et l'Allemagne fédérale, peut montrer comment les différences d'imposition des bénéfices non-distribués des personnes morales agissent sur les prix. Selon la dernière réforme, le taux à verser dans ce cas est de 35 % en Belgique; il est de 53 %¹⁾ en Allemagne fédérale.

Si l'on admet une distribution du 50 % des bénéfices, la différence d'imposition, qui se monte à 18 % quand les bénéfices ne sont pas distribués, revient, calculée sur le bénéfice global, à 9 %. Quand le rapport entre chiffre d'affaires et bénéfice est de 10 %, la différence d'imposition provoque une hausse de 0,9 % sur les prix. Compte tenu que l'augmentation du bénéfice brut, conséquence de la répercussion, est frappée de son côté par le fisc, cette différence de prix peut aller jusqu'à 1 %²⁾.

En revanche, les différences entre impôts indirects influencent dans toute leur étendue la fixation des prix puisque la rémunération – c'est-à-dire le prix de vente – constitue l'unité de mesure de ces impôts. C'est pourquoi il faut placer l'harmonisation des impôts indirects au premier rang. En ce qui concerne l'imposition du revenu, il devrait suffire que »die Vorschriften über die Gewinnermittlung und die steuerliche Vergünstigung der Selbstfinanzierung angeglichen werden«³⁾. Il faut ainsi s'efforcer, en particulier, d'unifier les règles concernant les possibilités d'amortissement, les différences actuelles faussant sérieusement les conditions de concurrence et aboutissant à un subventionnement indirect de secteurs industriels particuliers.

Dans l'application du principe de la destination du revenu, il faut mettre à part l'harmonisation de l'imposition frappant le revenu personnel. A ce propos, il n'y a pas lieu de craindre, à cause de la moindre mobilité de ces facteurs, d'importants transferts de lieux ou de facteurs motivés par la fiscalité à l'intérieur de l'aire de la C.E.E. Quant les motifs fiscaux provoquent des mouvements de ce genre, les tiers-pays, réputés «oasis fiscales» constituent une destination avantageuse de sorte qu'une harmonisation des impôts

¹⁾ On tient compte, dans ce taux, de l'impôt sur la fortune.

²⁾ Cet exemple sera plus significatif quand on saura que le taux belge frappant les bénéfices non-distribués est le plus bas et le taux allemand le plus haut. Ainsi la différence d'imposition, dans les pays de la C.E.E., est de 18 % au maximum.

³⁾ Haller, H.: Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, op. cit., p. 75

directs dans l'aire de la C.E.E. ne peut pas prévenir ces mouvements.

Qu'il faille commencer l'harmonisation des systèmes fiscaux par celle des impôts indirects ressort aussi de l'art. 99 du Traité instituant la C.E.E. qui donne mandat à la Commission de chercher comment peuvent être harmonisés dans l'intérêt du marché commun les prescriptions des Etats membres concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires, les taxes sur la consommation et autres impôts indirects ainsi que les mesures de compensation touchant les échanges commerciaux entre Etats membres. L'art. 99 statue ainsi d'une part que l'harmonisation des impôts indirects fixe un but aux efforts entrepris en vue de la réalisation du marché commun et que, d'autre part, le principe du pays de destination, dont l'application est régie par les art. 95 à 98, n'est en aucune façon considéré comme une solution idéale, mais, simplement, comme un moyen d'éviter les distorsions les plus graves pendant une certaine période transitoire, allant jusqu'à la mise en place d'un système d'imposition sur la consommation neutre quant à la concurrence.

Bien entendu, une harmonisation des systèmes fiscaux ne saurait se borner à celle des impôts indirects. Il y a interdépendance entre impôts dans une économie nationale de sorte que d'importants changements concernant les impôts sur la consommation porteront nécessairement effet sur les impôts directs. Une harmonisation des impôts directs n'est possible qu'aux articles 100 et 101 qui contiennent les lignes directrices des prescriptions qui agissent immédiatement sur l'institution ou le fonctionnement du marché commun (art. 100, I.). En fait, l'harmonisation prévue à l'art. 100 va au-delà de celle, par exemple, visant les impôts indirects à l'art. 99; cependant selon l'art. 99, II, les prescriptions des articles 100 et 101 s'appliquent également aux impôts indirects.

En résumé, on peut déduire des dispositions du Traité instituant la C.E.E. que les efforts doivent tendre d'abord vers une harmonisation des impôts indirects car il peut y avoir »ohne ein besonderes gemeinsames Umsatzsteuersystem keinen wirklichen Gemeinsamen Markt«¹⁾ et que c'est la seule manière »in einem vollintegrierten Europa ausschließlich oder vorwiegend fiskalischen Erwägungen entspringende Warenbewegungen und «allocations»

¹⁾ cf. Groeben, H.: Interview du Commissaire de la C.E.E. in: »Die Welt«, Essen, 24 février 1965, no 46, p. 10.

von Produktionsfaktoren hintanhaltent¹⁾. Il reste à voir si et de quelle façon, dans une phase ultérieure, le reste des impôts pourrait être harmonisé au cas où les distorsions de concurrence dues aux différences d'imposition ne seraient pas suffisamment éliminées. Il faut envisager ici, en premier lieu, l'impôt sur les sociétés et s'efforcer de réaliser une harmonisation des taux d'impôt frappant les bénéficiaires non-distribués et d'exonérer ceux qui sont distribués.

Ainsi l'objet de ce travail consiste à présent à exposer les possibilités d'harmonisation des impôts indirects puis de soumettre des propositions adéquates.

¹⁾ Neumark, F.: Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tübingen 1961, p. 312.

III.

PROPOSITIONS EN VUE DE REALISER L'HARMONISATION DES IMPOTS SUR LA CONSOMMATION

1 Les exigences auxquelles doit répondre un système général d'imposition sur la consommation dans la C.E.E.

Pour savoir quel système d'imposition du chiffre d'affaires peut répondre au plus vite aux exigences du marché commun, il faut définir les qualités qu'un tel système doit posséder. Il faut chercher ainsi d'abord laquelle des diverses possibilités de système commun correspond le mieux à ce système fiscal idéal. Il va de soi que l'on ne peut tenir compte que des critères essentiels.

11 *Diminution des frais de perception*

L'exigence »nach möglichst geringen Erhebungskosten der Steuer ist nichts anderes als die Anwendung des ökonomischen Prinzips auf die Finanzwirtschaft als Einzelwirtschaft«¹⁾. Il est nécessaire, d'une part, que les frais de déclaration et de paiement soient aussi minimes que possibles à l'égard du contribuable, le montant de la dette fiscale étant lié à une mesure qui ne doit pas faire apparaître une charge supplémentaire importante dans la comptabilité. Il faut veiller, d'autre part, à ce que les frais que le fisc doit supporter par suite de l'imposition soient aussi bas que possible. On atteindra ce but en limitant la dette fiscale à un petit nombre de personnes et en mettant en place un système simple et contrôlable afin que le contrôle des contribuables d'effectue sans grande difficultés. Car plus les frais de perception supportés par l'Etat sont bas, meilleur est le rendement net de l'impôt de sorte que le taux d'impôt, relatif aux besoins de l'Etat, pourra se situer d'autant plus bas.

12 *Fixation au minimum du taux d'impôt*

Depuis très longtemps on reconnaît à l'imposition indirecte l'avantage – d'un point de vue fiscal – de passer relativement

¹⁾ Wagner, A.: Finanzwissenschaft, 2e édition, 2e partie, Leipzig 1890, p. 333.

inaperçue¹⁾: celle-ci ménage particulièrement l'incidence fiscale subjective – c'est-à-dire l'impression que produit la charge fiscale sur le contribuable. Lors de la dispute sur les taxes indirectes déjà qui éclata dans la seconde moitié du XVIIe siècle et dura pendant la première moitié du XVIIIe, le conseiller fiscal Tenzel, un partisan convaincu de la taxe indirecte généralisée, insista sur cet important avantage de l'imposition indirecte et, une centaine d'années plus tard, le jeune Pitt se rendit célèbre en enlevant leurs derniers haillons aux mendiants et le pain de la bouche des enfants affamés par ces impôts indirects inaperçus sans que les intéressés s'en rendissent compte. Maniée habilement la technique fiscale peut amoindrir encore l'incidence fiscale subjective. Comme les revenus fiscaux dépendent des modalités du système fiscal, il est possible, par exemple, que le choix de l'unité de mesure ainsi que celui du champ d'application permettent, pour une même charge fiscale, de fixer des taux différents tout en laissant croire à une charge fiscale moindre. On parvient aussi à relever le taux d'impôt « à froid » en faisant de l'impôt sur le chiffre d'affaires un élément du prix, donc en le comprenant dans la contre-valeur imposable. Cette méthode particulière revêt une importance potentielle quand les taux d'impôts montent. Ainsi, quand le taux est fixé à 20 %, comme c'est le cas actuellement en France, l'incidence effective de l'impôt est de 25 %.

Sans vouloir surestimer l'importance de l'incidence subjective de l'impôt, on peut cependant affirmer qu'elle exerce une influence considérable sur la morale fiscale et qu'elle peut entraîner la résistance au fisc de sorte qu'en établissant un système d'imposition de la consommation, il serait bon de se rappeler le diction français: « il faut tondre les brebis sans les faire crier ».

13 Neutralité au point de vue de la concurrence

Par rapport aux impôts directs, ceux qui frappent l'utilisation du revenu ont l'avantage considérable, pour autant qu'ils soient correctement établis, de répondre parfaitement au principe de la neutralité en matière de concurrence. Ils ne pénalisent pas, comme l'impôt progressif sur les profits des entreprises, celles des entreprises qui, soucieuses de rationalisation, ont mis en place la structure de coûts la plus favorable, réalisant par là les plus hauts

¹⁾ cf.: Schmolders, G.: »Unmerkliche Steuern«, in: Finanzarchiv, vol. 20, fasc 1, Tübingen 1959, p. 23 ss.

profits.¹⁾ De même, à peu près contrairement aux impôts sur la fortune et les successions, les impôts indirects n'exercent pas d'influence sur la formation du capital ou de la propriété. Ils ne favorisent pas diversement des formes juridiques ou des méthodes de financement données comme cela se produit souvent à la suite du concours de l'impôt sur le revenu et de celui sur les personnes morales. Cependant l'impôt sur le chiffre d'affaires à cause de sa forme, pêche souvent contre la neutralité de concurrence car la dette fiscale, ici, dépend dans bien des cas de la structure de l'entreprise et des méthodes de fabrication.

Par conséquent, le système unitaire d'imposition sur le chiffre d'affaires qu'il faudra réaliser à l'intérieur de la C.E.E. devra empêcher les distorsions de concurrence tant à l'intérieur des Etats partenaires que dans leurs rapports et n'apporter aucune entrave aux échanges de biens et de services avec les Etats tiers.

131 *Neutralité au point de vue de la concurrence à l'intérieur de l'Etat*

Une atteinte au principe de la neutralité au point de vue de la concurrence est réalisée quand le nombre de phases entre la production et la distribution exerce une influence sur le montant de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Un tel système d'imposition favorise la concentration verticale – c'est-à-dire le rattachement des entreprises antérieures et – ou – postérieures – et accorde ainsi une prime au raccourcissement des circuits économiquement rationnels de production. Il faut voir de même une éclatante atteinte au postulat de la neutralité dans l'imposition arbitrairement différenciée d'un secteur économique à l'autre. Ces différences d'imposition sont inévitables quand la charge fiscale frappant un produit se détermine d'après la structure d'un secteur particulier ainsi – outre les grandes sections habituelles – »von den unter-

¹⁾ Pour empêcher que le fisc ne favorise les entrepreneurs les moins actifs aux dépens des plus dynamiques et n'accorde ainsi une prime à l'antiéconomique, on s'efforce d'introduire un impôt sur les entreprises qui soit neutre au point de vue de la concurrence.

Pour ce faire: il faut reconnaître aux entreprises exploitées par des personnes physiques une individualité juridique distincte et asséoir l'impôt non comme jusqu'ici sur la capacité de production des entrepreneurs et des entreprises mais exclusivement dans le cadre du revenu réalisé par l'entrepreneur. Lors de l'harmonisation des impôts sur les personnes morales, vers quoi tendront les efforts dans une phase ultérieure, il restera à voir jusqu'à quel point un impôt de ce genre sur les entreprises pourra se réaliser.

schiedlichen Wertschöpfungsanteilen der einzelnen Stufen. Wettbewerbsneutral in bezug auf den Branchenwettbewerb ist eine indirekte Besteuerung aller Güter nur dann, wenn sie sämtlich gleichmäßig belastet werden«¹⁾). Une imposition différenciée des secteurs provoque une distorsion dans les prix et les coûts ainsi qu'un déplacement du calcul de rentabilité. Car le secteur lourdement imposé ne peut pas très facilement répercuter l'impôt sur le consommateur alors qu'un autre, présentant une structure plus avantageuse au fisc, ne sera pas imposé dans la même mesure. Une répercussion complète pourrait facilement amener un recul de la demande car »die einzelnen Gütermärkte einer Wirtschaft nicht voneinander isoliert, sondern interdependent sind«²⁾), de sorte que la concurrence n'oppose pas seulement les biens produits dans un secteur, mais chacun des articles à l'autre en face du pouvoir d'achat du consommateur.

Pour empêcher de fâcheux bouleversements de structure, il faut exiger qu'une imposition sur la consommation, neutre au point de vue de la concurrence, ne favorise ni les secteurs industriels nantis de gros capitaux ni ceux qui distribuent de grosses sommes en salaires. Il faut veiller aussi à ce que les entreprises à gros capital ne subissent pas un préjudice qui viendrait freiner le progrès technique. Finalement, un impôt général sur la consommation ne devrait pas accélérer la disparition de secteurs économiques particuliers. Le danger que représente la concentration verticale pour les petites et moyennes entreprises, c'est celui de la disparition que redoutent les grosses entreprises. Pour éviter un degré de l'impôt, le détaillant n'achète pas au grossiste, mais directement au producteur. Ainsi un impôt sur la consommation doit être neutre quant à la longueur du circuit.

132 Neutralité au point de vue de la concurrence dans la C. E. E.

Le système harmonisé d'imposition du chiffre d'affaires qu'il faudra promouvoir dans la C.E.E. doit permettre la suppression des frontières fiscales sans pour autant provoquer des différences d'imposition entre les biens importés des Etats membres et ceux produits dans le pays même. Le système commun doit ainsi garantir

¹⁾ Haller, H.: Die geplante Umsatzsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Verbrauchsteuern, tirage à part de la revue »Brauwelt«, 103 e année, no 61, 1963, p. 4.

²⁾ Richter, R.: Preistheorie, Wiesbaden 1963, p. 119.

une neutralité absolue »in bezug auf den Ursprung der Waren und Dienstleistungen«¹⁾).

133 *Neutralité au point de vue de la concurrence dans les échanges avec des pays tiers*

Comme il faudra prochainement adopter le principe du pays de destination avec les pays tiers, il faudra veiller à ce que la fixation des prix des marchandises exportées ne soit point influencée par l'impôt sur le chiffre d'affaires et à ce que, d'autre part, les biens importés soient frappés à leur entrée comme les produits indigènes correspondants. C'est pourquoi l'impôt sur le chiffre d'affaires doit permettre exactement cette compensation.

14 *Exigences quant à la politique budgétaire*

Malgré la multiplicité des buts que doivent atteindre les impôts, la première et la plus importante de leurs tâches est de couvrir les besoins des finances publiques.

Comme nous l'avons dit, la part des impôts sur le chiffre d'affaires dans les revenus fiscaux globaux est très différente d'un pays membre de la C.E.E. à l'autre; cependant seuls les impôts indirects doivent être harmonisés d'abord de sorte que les propositions d'harmonisation doivent partir de besoins financiers différents d'un pays membre à l'autre. Un système harmonisé d'imposition du chiffre d'affaires doit tenir compte – du moins tant que les autres impôts ne sont pas harmonisés – aussi bien des besoins financiers de la France où la part de l'impôt sur le chiffre d'affaires est de 38,1 % des revenus fiscaux globaux que ceux du Luxembourg où cette part est de 15,8 %. Mais seuls les systèmes fiscaux doivent être harmonisés d'abord et non les tarifs fiscaux. Quand on pense aux difficultés extraordinaires qui »oft relativ unbedeutende steuerliche Änderungen im Rahmen der nationalen Haushaltspolitik begegnen«²⁾ on peut se faire une idée des résistances auxquelles se heurterait une harmonisation des taux d'impôts.

Une autre difficulté surgit du fait que le consommateur doit supporter l'impôt sur la consommation, l'incidence sur le consommateur étant la »vorausgesetzte Funktion«³⁾ de cet impôt. De ce

¹⁾ Parlement européen: Sitzungsdokumente 1963–1964, 20 août 1963, document no 56, p. 45.

²⁾ Weise, H.: Die Steuer als Wettbewerbsfaktor und die Möglichkeiten einer Angleichung in der europäischen Integration, Kiel 1961, p. 24.

³⁾ Popitz, J.: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3e éd, Berlin 1928, p. 8.

fait, les revenus qu'il produit s'en vont vers le pays de consommation, ce qui était déjà une importante conséquence de l'application du principe du pays de destination. La Commission du marché intérieur s'est prononcée¹⁾ en fait en faveur du «principe du pays de la valeur ajoutée» dans lequel elle voit un compromis naturel entre le principe du pays de destination et celui du pays d'origine: l'imposition doit s'effectuer dans le pays où le produit imposable a subi une augmentation de sa valeur. Il s'agit ici en réalité de rien d'autre que de l'application du principe du pays d'origine qui suppose justement que le produit est soumis à l'impôt du pays dans lequel il est produit ou duquel il est exporté. Même si la compensation à la frontière, intervenant dans le cadre du principe du pays de destination, est appliquée pour des motifs inspirés par la concurrence et même si, d'un point de vue fiscal, elle ne joue qu'un rôle secondaire, l'essentiel d'un impôt sur la consommation se trouve dans le fait que les revenus qu'il produit, allant au pays de consommation, vont du même coup au pays où se trouvent les contribuables présumés.

15 *Conjoncture et politique du revenu*

Si les impôts doivent fournir les moyens nécessaires à couvrir les besoins de l'Etat, ils jouent un rôle d'importance croissante en politique conjoncturelle et dans la réalisation d'une politique de revenu.

L'effet compensatoire qu'exercent les impôts prend d'autant plus d'importance que les résultats d'une politique agissant sur la monnaie et le crédit se révèlent plus problématiques et que la politique financière s'oriente davantage vers l'économie extérieure. Cependant les données de politique économique extérieure ne joueront qu'un rôle de plus en plus restreint une fois que l'intégration sera réalisée car les restrictions apportées aux échanges commerciaux avec les Etats partenaires sont contraires au but du Traité et les pays producteurs de matières premières ne disposent que de moyens très impropres aux opérations de politique économique extérieure à cause de la forte complémentarité de leur économie et à cause de l'effet restrictif sur la production intérieure qu'exerce l'importation de nombreuses matières premières.

En revanche, la politique financière joue un rôle déterminant sur la conjoncture à l'intérieur de l'Etat. Ainsi, en période de dépres-

¹⁾ cf. Parlement européen: Document no 56, op. cit., p. 37.

sion, par exemple, le taux des impôts est abaissé pour contribuer à la relance de l'économie – pourvu que les tâches de l'Etat restent les mêmes – alors que des effets de contraction peuvent découler d'une élévation du taux d'impôt pour autant que les revenus supplémentaires qu'en tire l'Etat soient immobiles («stérélisés»). Sans pouvoir poser ici le problème du rôle que peuvent jouer les impôts dans une politique conjoncturelle, il est cependant possible d'affirmer qu'il est tout à fait douteux que cet effet puisse être produit par une variation des taux d'impôts; la raison – et non des moindres – est que les interventions du fisc, inspirées par la politique conjoncturelle, sont liées d'une façon défavorable, à des variations de prix; un allègement à une baisse des prix, une élévation du taux d'impôt à une hausse des prix. De telles variations de prix peuvent avoir sur la conjoncture des effets hautement indésirables et même contribuer à aggraver la crise.

Cela dit, tout système d'imposition du chiffre d'affaires permet une variation du taux d'impôt qui corresponde à la conjoncture donnée. Ainsi la question du choix d'un système d'impôt sur la consommation ne se pose pas, mais il reste le problème de savoir s'il est possible que »das Vakuum, das durch den Souveränitätsverzicht der Mitgliedstaaten entsteht, durch die Gemeinschaft ausgefüllt werden kann« et si »eine gemeinsame Konjunkturpolitik rechtzeitig aktionsfähig ist«¹⁾. Car, selon le degré d'harmonisation des systèmes fiscaux, une manipulation autonome des tarifs, telle que celle qu'exige une conjoncture donnée, peut ne plus être possible. Comme la solution du problème évoqué ci-dessus est pour le moment incertaine et comme aucun témoignage solide n'a été fourni sur l'effet que les changements de taux d'impôts exercent sur la conjoncture, il faut prêter au système d'impôt sur le chiffre d'affaires la faculté de réagir automatiquement à la conjoncture telle que celle que les impôts sur les revenus possèdent déjà largement. On peut ménager la possibilité, en déterminant le système d'imposition et en arrêtant le mode de mesure et de perception (sur des objets ou sur des situations), d'un taux qui ne varie pas proportionnellement au chiffre d'affaires, mais qui s'abaisse plus vite en période de dépression et se relève plus vite aussi en période de haute conjoncture.

Une autre fonction importante des impôts concerne la redistribution des revenus qui est destinée à »einer gewissen – heute über-

¹⁾ Parlement européen: Document no 56, op. cit., p. 26.

wiegend sozial, unter Umständen aber auch ökonomisch als erwünscht betrachteten – Abschwächung der im Zuge des marktwirtschaftlichen Automatismus entstehenden Unterschiede in der Einkommens- und Vermögensverteilung¹⁾). Les impôts sur les sources de revenus, où la fixation du taux et des exemptions à la base permettent de tenir compte de la situation du contribuable, se révèlent plus propres à corriger cette répartition pour ainsi dire fonctionnelle des revenus, alors qu'un impôt général sur la consommation »also eine einheitliche prozentuale Belastung sämtlicher Waren, zu einer Einkommensredistribution im Sinne einer stärkeren Differenzierung des Bedürfnisbefriedigungsniveaus führt²⁾). L'effet régressif de l'impôt sur le chiffre d'affaires est un fait indéniable qui provient de la loi d'Engels, vérifiée par les statistiques, selon laquelle dans les couches sociales où le revenu est le plus bas on consacre à la satisfaction des besoins immédiats une plus grande part du revenu que dans celles où le revenu est élevé; ceux qui disposent d'un haut revenu en économisent la plus grande part ou la destinent à des dépenses qui ne sont pas ou peut soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il faut dire cependant que les impôts sur le revenu et ceux sur les personnes morales se retrouvent souvent dans les prix. A ce propos, on peut, dans le cadre de l'imposition indirecte, hiérarchiser les biens selon leur urgence et les taxer selon leur position sur une échelle d'urgence de ce genre.

Même si une classification des biens de ce genre devait faire surgir des difficultés à peine surmontables, un système harmonisé d'impôts sur le chiffre d'affaires devrait être déterminé de manière à affaiblir l'effet régressif par la bonification des biens nécessaires à la vie. Il ne faut pas voir dans une différenciation inspirée par cette considération une manière d'atteinte au principe de la neutralité au point de vue de la concurrence ou une défavorisation des autres secteurs économiques. Bien plus, ces secteurs profiteraient de ces mesures puisque aussi bien l'inélasticité de la demande des biens indispensables à la vie permettrait de consacrer une plus grande part de revenu à l'acquisition des autres biens.

L'effet régressif d'un impôt général sur la consommation fait cependant surgir un grave problème en ce qui concerne l'harmonisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires. D'une part, la notion

¹⁾ Neumark, F.: Artikel Steuer I: Theorie der Besteuerung in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart-Tübingen-Göttingen, 1957, p. 95.

²⁾ Haller, H.: Finanzpolitik, Tübingen-Zürich 1961, p. 200.

de biens indispensables à la vie fait apparaître des différences considérables entre Etats partenaires, les consommateurs n'ayant pas les mêmes habitudes; d'autre part, ceux des Etats où les impôts sur le chiffre d'affaires, à cause de leur caractère antisocial, ne représentent qu'une faible proportion du revenu fiscal global chercheront à empêcher un nivellement par le haut de ces tarifs alors que les Etats où cette proportion est forte considéreront comme exclu, pour des raisons budgétaires, de promouvoir une baisse de leurs tarifs, de sorte qu'un ajustement des tarifs, dans le cadre des efforts entrepris en vue d'une harmonisation, ne se réalisera que difficilement pour des motifs tant fiscaux que ressortissant à la politique de revenu.

2 Etude des différents systèmes d'impôts sur la consommation selon ces critères

On peut recourir, pour étudier et classer les différents systèmes d'imposition sur la consommation, aux deux procédés suivants. On peut ou bien se fonder sur le nombre de stades qui, de la production à la distribution, sont soumis à l'impôt et distinguer entre système à une phase et système à plusieurs phases. Ou bien choisir, comme critère de distinction, l'assiette de l'impôt qui peut être le chiffre d'affaires brut ou net. Ces critères permettent d'établir le tableau suivant:

Les systèmes d'impôts sur la consommation

Assiette de l'impôt	Système à une phase	Système à plusieurs ou à toutes les phases
Chiffre d'affaires brut	i. sur le ch. d'affaires au niveau du commerce de détail ou du commerce de gros (Norvège, Suisse, Gde-Bretagne) ii. sur le ch. d'affaires au niveau de la production (France, jusqu'en 1954)	i. sur le ch. d'affaires brut à toutes les phases (Allemagne fédérale, Belgique, Pays-Bas, Italie)
Chiffre d'affaires net		i. sur le ch. d'affaires net a) méthode cumulative b) méthode restrictive (France, depuis 1954 ainsi que le Michigan)

21 *Le système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut*

Le caractère essentiel de ce système qu'il faut mettre d'abord en évidence, c'est l'imposition du chiffre d'affaires, brut ou global, à toutes les phases du processus économique.

211 *Avantages d'un tel système*

Un tel système possède différents avantages qui expliquent qu'il soit la plus ancienne forme d'imposition du chiffre d'affaires et qu'on le rencontre aujourd'hui encore dans la plupart des États membres de la C.E.E. Les producteurs saluent la grande simplicité d'un tel système. Il ne nécessite que la détermination la contre-valeur des ventes de biens ou de service réalisées aussi simplement que peut le faire un petit exploitant de commerce de détail au vu de ses tickets de caisse. Pour déterminer le montant de la dette fiscale, il suffit de multiplier le chiffre d'affaires global par le taux de l'impôt. Du côté de l'État également, les frais de perception sont moindres, malgré le grand nombre de contribuables de sorte que l'impôt sur le chiffre d'affaires brut à toutes les phases possède un haut rendement. Une étude financière¹⁾ a permis d'établir que les frais de perception de l'impôt allemand sur le chiffre d'affaires représentaient de 0,5 à 0,8 % des sommes qu'il rapporte alors que cette proportion est de 6 % pour l'ensemble fourni par les impôts perçus par les »Länder« et par ceux allant au gouvernement fédéral.

Il en résulte qu'un système de ce genre, malgré un taux relativement bas, produit d'importantes recettes puisque toutes les phases, de la production à la distribution, ainsi que le secteur des services, y sont intégralement soumis. On satisfait ainsi pleinement à l'exigence selon laquelle l'impôt doit passer inaperçu. Biehl, en vérité, conteste cette qualité; il souligne »daß es eine sehr euphemistische Umschreibung eines harten Tatbestandes sein dürfte, der derzeitigen deutschen Umsatzsteuer Unmerklichkeit zu attestieren. Die Umsatzsteuerdiskussion der letzten Zeit hat doch wohl jeden Umsatzsteuerzahler (auch den Konsumenten!) darüber aufgeklärt, daß er im Durchschnitt mit dem Doppelten bis Dreifachen des allgemeinen Satzes „belastet“ ist«²⁾. En dépit de cette dispute, il

¹⁾ cf. Kleinjohann, K.: Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer, Berlin 1954, p. 12.

²⁾ Biehl, D.: Die Mehrwertsteuer. Prise de position critique sur l'article du professeur F. Wall in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1964, 34e année, no 3, p. 206.

se pourrait bien malgré tout que la force de l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires réside dans le fait qu'il passe relativement inaperçu. Car, dans bien des cas, les consommateurs-contribuables ne se rendent pas compte qu'en versant le prix d'achat ils paient un impôt souvent très considérable. Ils seront encore bien moins au clair sur le montant de la contribution fiscale qu'ils confondront souvent avec le taux nominal. Finalement, seule une étude empirique comme celle à laquelle Schmolders s'est livré peut rendre compte de la conscience que les contribuables prennent de l'impôt. Il a pu montrer que »fast jeder Lohn- und Einkommensteuerzahler wenigstens eine ungefähre Vorstellung von seiner Belastung hat, wohingegen die meisten Staatsbürger hinsichtlich der effektiven Belastung ihres Haushaltes mit Verbrauchsteuern ganz und gar auf Schätzungen angewiesen sind. Im Grunde hat der Staatsbürger gar keinen Eindruck von dieser Belastung, geschweige denn von ihrer Höhe; er weiß nur, daß es diese „unmerklichen“ Steuern auch gibt«¹⁾. Les publications récentes ne devaient pas porter une atteinte sensible à cet avantage essentiel de l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires. En tout cas, un taux d'impôt relativement bas en relation avec une incidence occulte est le mieux à même de faire paraître la charge fiscale moindre qu'elle n'est en fait.

212 *Inconvénients d'un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut*

Ces avantages cependant, ainsi que le montrent les recherches ci-après, ne sont acquis qu'au prix des lourdes erreurs et omissions dont est grevé le système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut.

Le reproche le plus connu et, en même temps, le plus important qu'on puisse adresser à ce système, c'est son effet cumulatif en vertu duquel on en arrive à ce que toutes les opérations donnant lieu à chiffres d'affaires sont soumises à l'impôt sans qu'il y ait place pour une exemption. Cette omission affecte particulièrement les intermédiaires dont les produits, de la matière première au commerce de détail en passant par les opérations de travail et d'élaboration, sont chaque fois soumises à nouveau à l'impôt à chaque phase du processus de commercialisation, alors que les

¹⁾ Schmolders, G.: *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Hamburg 1960, p. 91-92.

mêmes marchandises produites et livrées par des entreprises intégrées verticalement n'y sont soumises qu'une fois. De cette façon, les cartels bénéficient pour ainsi dire d'un cadeau qu'on leur fait parce qu'ils réunissent plusieurs phases. Ce cadeau se monte à 4 % du chiffre d'affaires par phase intégrée. L'Association des Détaillants de Cologne a réalisé sur l'impôt sur le chiffre d'affaires la même économie que celle que réalisent les supermarchés affiliés à un cartel et est ainsi parvenue au résultat »daß die Umsatzsteuerersparnis der ersten 20 Läden in einem Jahre bereits ausreicht, weitere 6 Läden einzurichten, und daß der Staat nach 6 Jahren dem Konzern alle Bau- und Einrichtungskosten für die bis dahin errichteten 120 Läden allein in Form von Umsatzsteuerersparnis voll vergütet haben würde«¹⁾.

Un exemple simple et révélateur peut illustrer cet effet cumulatif. Soit une marchandise qui, de la matière première au produit fini, parcourt quatre phases, où son prix correspond, à chacune des phases, au quart de son prix de vente fixé à 100; le taux d'impôt se montant à 4 %, la charge fiscale se détermine au total comme suit:

1ere phase (mat. première)	4 % de 25,— = 1,—
2me phase (fabrication)	4 % de 50,— = 2,—
3me phase (comm. de gros)	4 % de 75,— = 3,—
4me phase (comm. de détail)	4 % de 100,— = 4,—
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black; margin-bottom: 5px;"/> 10,—

Quand il y a quatre phases dans le processus allant de la production à la distribution, la charge fiscale correspond donc déjà au 10 % du prix de vente au détail, alors que ce taux, quand un cartel réunit en une seule ces quatre phases par suite de concentration verticale, n'est que de 4 %.

A l'occasion de la hausse de l'impôt sur le chiffre d'affaires complémentaire frappant l'industrie du cuir et de la chaussure, on établit le calcul de la charge fiscale résultant de l'impôt sur le chiffre d'affaires fut établi et les chiffres qui apparaissent au tableau ci-dessus furent retenus comme principe. Il en résulta que l'impôt sur le chiffre d'affaires atteignait le 10,9 % du prix de vente au

¹⁾ Schmolders, G.: Die Reform der Umsatzsteuer, Vortrag im Norddeutschen Rundfunk am 27. November 1959 de 17h20 à 17h40 et publiée par «Finanzwissenschaftliche Abteilung» de «Institut für Mittelstandsforschung», Cologne 1959, p. 1.

détail des chaussures de ville – cela pour autant qu'on ait à faire à des processus de production et de commercialisation à une seule phase. Cependant, si la production et la commercialisation du cuir et de la chaussure sont assumées par une seule entreprise à plusieurs phases, la charge fiscale résultant de l'impôt sur le chiffre d'affaires diminue et n'est plus que de 5,2% ; de sorte que 5,7 % du prix de vente au détail est ainsi épargné. Par conséquent, une paire de chaussures vendue par exemple à 40,— peut l'être à 38,72 grâce à la faveur faite par le fisc.

Les intermédiaires qui ne sont pas intégrés verticalement subissent encore un autre désavantage: un «impôt sur l'impôt» est prélevé puisque la valeur qui comprend la charge fiscale et que paie l'acquéreur sert d'assiette à l'impôt. C'est ainsi que la charge fiscale que supporte une marchandise va s'augmentant ainsi qu'une avalanche. De cette façon, les cartels intégrés verticalement jouissent d'un avantage manifeste, leurs produits restant à l'avri – et de loin – de l'avalanche.

Il en résulte que l'effet cumulatif empêche la division du travail d'une entreprise à l'autre; l'avantage de cette division étant qu'un producteur, recevant des biens de ses fournisseurs, peut les traiter sur une plus vaste échelle que ne pourrait le faire ses clients. Il faut considérer aussi que le processus de fabrication se simplifie quant on a des parties séparées ce qui raccourcit le délai de production à l'intérieur de l'entreprise. La séparation des secteurs de production, recommandable au point de vue de l'entreprise et propre à abaisser les coûts, ou aussi leur transfert à des entreprises spécialisées est ainsi interdite ou, au moins, interdite par un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut.

Ainsi l'effet cumulatif incite à passer par-dessus des phases du processus économique, ce que subordonne particulièrement le commerce de gros tandis que le commerce de détail pour éviter une phase d'imposition, satisfait ses besoins directement chez le producteur. La «méthode des petits cadeaux»¹⁾ à laquelle le législateur a recours tend à empêcher la menace de l'élimination, pour des raisons fiscales, de cet important jalon des processus économique. C'est ainsi qu'on trouve dans le droit fiscal allemand une réglementation particulière concernant le commerce de gros aux

¹⁾ cf. *Schmölders, G.: Die Reform der Umsatzsteuer; causerie à la radio citée, p. 3.*

termes de laquelle cette phase du processus est ou exonérée d'impôt ou frappée d'un taux réduit à 1 %. Pour une grande part, l'abandon des avantages découlant d'un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut – en particulier les moindres frais de perception – rendit possible cette réglementation fiscale particulière. D'une part, une réglementation particulière de ce genre exige une délimitation exacte des entreprises avantagées; d'autre part, le traitement de faveur du commerce de gros entraîne une série de mesures formelles et qui ressortissent à la technique de production¹⁾ – qu'il faut justifier dans la comptabilité – de sorte que l'avantage de la simplicité dont bénéficiait l'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut disparaît. Il en ressort »die Komplizierung des Umsatzsteuerrechts, die durch diese unübersehbar zahlreichen Ausnahmen, Vergünstigungen und Sonderregelungen herbeigeführt worden ist, eine ebenso vielfältige Verschiebung der Wettbewerbsverhältnisse«²⁾.

Pour autant et dans la mesure où la charge fiscale frappant un bien dépend de la valeur qu'une phase du processus lui a ajoutée, l'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires provoque une distorsion de concurrence. Plus la fraction de valeur ajoutée par la phase précédente est élevée, plus la proportion du prix de vente soumise à l'impôt est grande – c'est-à-dire plus la charge fiscale frappant un bien est forte. Cet effet sera d'autant plus renforcé que l'impôt dû sera compris dans la valeur prise pour assiette. On en arrive ainsi à une discrimination hasardeuse et sans fondement concernant la charge fiscale. C'est ainsi que la structure du prix est faussée et que les prix à la consommation ne peuvent pas rendre compte de la modicité réelle des coûts des facteurs de production. L'exemple cité ci-dessus, page 65, peut expliquer cet état de fait; on y remarquera que chacune des quatre phases n'est plus représentée dans la même mesure dans le prix de vente final mais que la part prédominante de valeur ajoutée aux deux premières phases revient aux deux premières phases.

1ere phase (matière première)	4 % de 40,— = 1,60
2me phase (transformation)	4 % de 70,— = 2,80
3me phase (comm. de gros)	4 % de 80,— = 3,20
4me phase (comm. de détail)	4 % de 100,— = 4,—
soit au total	11,60

¹⁾ C'est ainsi qu'il faut distinguer entre les processus de production affectés par l'impôt et ceux qui ne le sont pas.

²⁾ Schmolders, G.: Causerie à la radio citée, p. 3-4.

C'est donc une surcharge de 1,60 % qui apparaît par rapport à celle qui résulterait d'une répartition égale du prix final entre les 4 phases de sorte que les grands producteurs de matière première sont désavantagés.

Ainsi, le système d'imposition brute à toutes les phases constitue une atteinte au principe de la neutralité en matière de concurrence »als infolge der Vorbelastung der Investitionsgüter mit Umsatzsteuern die Kumulativwirkung bei kapitalintensiven Unternehmen stärker ist als bei arbeitsintensiven Betrieben, eine Folge, die von der französischen Seite als produktivitätshemmend angesehen wird.«¹⁾ C'est ainsi que Lauré insiste avec force sur le fait que l'impôt sur la production, en vigueur en France jusqu'en 1954 et qu'il faut comparer, sur ce point, à l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires à cause d'une imposition préalable frappant les matières premières et autres produits analogues, «présentait un phénomène interne de cascade au détriment des «biens intermédiaires de la fabrication», c'est-à-dire, notamment au détriment des investissements: elle contrariait ainsi, de tout son poids, le développement du progrès technique en France»²⁾.

Si l'élimination des frontières fiscales devait faire cesser les distorsions de concurrence dans les échanges interétatiques de biens et de services, un système d'imposition brute à toutes les phases ne pourrait se réaliser qu'à la condition que tous les Etats membres appliquent le même tarif. Mais, même si cette condition à peine réalisable était remplie, on ne saurait exclure complètement les distorsions de concurrence: chacun des Etats membres peut promouvoir une politique des classes moyennes différentes de sorte que la structure des entreprises peut varier d'un pays à l'autre.

L'impôt, payé dans le pays d'origine, mais supporté par l'acheteur dans le pays de destination par suite du processus de répercussion exige, par l'exportation, une compensation financière pour pouvoir attribuer l'impôt au pays de destination qui est donc aussi celui de la consommation. Comme il est impossible de déterminer exactement la charge fiscale grevant les biens importés et exportés, on ne peut appliquer un tel système de compensation que par approximations. Dans les échanges avec les pays tiers, les

¹⁾ Flick, H.: Einführung in die Mehrwertsteuer – Anwendung und Auswirkungen, in: Deutsches Steuerrecht, München-Berlin-Frankfurt 1963, fascicule 17, p. 401.

²⁾ Lauré, M.: Au secours de la T.V.A., Paris 1957, p. 9.

mesures de compensation actuelles restent en vigueur dans le cadre du principe du pays de destination et de même les distorsions de concurrence. Dans son arrêt du 13 décembre 1962 le «sénat» de la Cour financière a insisté particulièrement sur l'élément de stabilité qu'apporte l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires en temps de crise et voit ici une sorte d'avantage essentiel sur les impôts sur le revenu. Eckhardt ainsi que Meyer-Arndt soulignent aussi cette stabilité-là et voient également dans la sécurité du revenu fiscal un avantage non-négligeable de l'impôt cumulatif à toutes les phases »der im Verhältnis zu den anderen Steuerarten in den Krisenjahren der Deflation deutlich geworden ist«¹⁾. En réalité, ce prétendu avantage correspond à un défaut, ce qu'on appelle «built-in-flexibility» devant amener un impôt qui puisse adapter les revenus fiscaux de lui-même, dans une certaine mesure au cours de la conjoncture. Depuis Keynes en particulier, on dit que, dans une économie en stagnation, ce n'est pas économiser qui est considéré comme vertu économique, mais dépenser avec sérénité; ceci s'imposant avant tout à l'Etat. Bien entendu, ceci ne correspond pas aux principes reçus concernant l'établissement d'un budget équilibré pour l'Etat. Bien plus, une nouvelle politique budgétaire s'impose ainsi que l'abandon du principe d'un budget de l'Etat équilibré, fondé sur une fausse analogie avec un budget privé; une période de déflation provoque une politique de déficit et une ponction d'argent dans l'économie tandis que, pour combattre l'inflation, il faut aboutir à un excédent de recettes. Comme l'impôt sur le chiffre d'affaires, cumulatif, »den Gütertausch in allen seinen wirtschaftlichen Erscheinungsformen belastet, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob das Umsatzgeschäft zu Gewinnzwecken getätigt wird oder nicht«²⁾, il y a une dette fiscale même pour les affaires en déficit de sorte que cette forme d'imposition du chiffre d'affaires ne peut en aucune manière tenir compte des données d'une dépression mais, au contraire, par suite de ce qu'on appelle sa fermeté, aggrave la crise.

213 · Jugement d'un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut

Les avantages d'un tel système tiennent en première ligne à sa

¹⁾ Eckhardt, W. et Meyer-Arndt, L.: Mehrwertsteuergesetz, Berlin-Frankfurt 1964, p. 7.

²⁾ Theis, J.: Praktischer Führer durch das Steuerrecht, Umsatzsteuergesetz, Cologne 1965, p. 1.

simplicité qui n'entraîne que de moindres frais de perception ainsi qu'à l'effet psychologique d'un taux d'impôt bas. Mais ces avantages n'ont aucun rapport avec les défauts qui grèvent un système de ce genre. Il faut souligner en particulier les différences d'imposition arbitraires qui entraînent du côté des entreprises des réactions – en gros les tendances à la concentration – qui parfois sont en opposition avec les buts de la politique économique. En fait, les distorsions de concurrence de cette espèce se suppriment ou s'affaiblissent, comme en témoigne le traitement de faveur dont l'impôt sur le chiffre d'affaires allemand fait bénéficier le commerce de gros. Mais ce sont les avantages du système qui sont du même coup largement abandonnés puisque toute réglementation particulière entraîne des complications, partant une élévation des frais de perception, sans parvenir à établir un système neutre au point de vue de la concurrence.

Comme un système commun d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut ne peut se réaliser qu'à la condition d'une harmonisation des tarifs fiscaux, il paraît à peine possible qu'un tel système puisse voir le jour dans un délai concevable à l'intérieur de la C.E.E. Il en résulte qu'un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut n'est pas le système d'imposition du chiffre d'affaires convenant au marché commun.

22 *Les différentes possibilités d'imposition en une phase du chiffre d'affaires*

Un système d'imposition en une phase du chiffre d'affaires se reconnaît à ce que »die Besteuerung der Ware auf ihrem Wege zum Verbraucher nur bei einer Warenabgabe erfolgt«¹⁾. Selon la phase où l'impôt est prélevé, il s'agit d'un impôt sur le chiffre d'affaires à la production, au commerce de gros ou au commerce de détail et dont on trouve les modèles dans l'impôt sur la production introduit en France en 1936 dans l'impôt suisse sur les grossistes, dans la «purchase tax» anglaise ainsi que dans la «retail sales taxes» américaine. Bien que chacune de ces possibilités possède ses propres caractéristiques et déploie ainsi des effets économiques différents à l'intérieur du marché commun, les systèmes d'imposition à une phase du chiffre d'affaires doivent être examinés en bloc

¹⁾ Meyer-Marsilius: Das System der schweizerischen Warenumsatzsteuer und seine Bedeutung für ausländische Lieferungen, in: Deutsches Steuerrecht, Munich-Berlin-Francfort 1963, fasc. 9, p. 210.

car, dans l'essentiel, ils ont les mêmes avantages et les mêmes inconvénients. On soulignera les particularités de chacun des systèmes au gré des nécessités.

221 *Avantages de l'imposition à une phase du chiffre d'affaires*

L'avantage décisif d'un système d'imposition du chiffre d'affaires de ce genre réside dans le fait qu'il ne provoque pas de distorsion de concurrence à l'intérieur de l'Etat et qu'ainsi l'exigence de neutralité en matière de concurrence est pleinement satisfaite. Par suite de l'imposition en une fois au même degré et au même taux de tous les produits aucune influence ne peut s'exercer sur la structure de l'appareil de production. Quelle que soit la longueur du circuit et le nombre de phases entrant en ligne de compte, la charge fiscale est égale¹⁾. Cependant, pour pouvoir empêcher que l'effet cumulatif ne réapparaisse, une exemption fiscale des biens d'investissement et des frais communs est indispensable.

Comme l'assiette de l'impôt à une phase est le chiffre d'affaires brut ainsi que celle de l'impôt à toutes les phases, l'avantage que constitue la modicité des frais de perception – du moins du côté du contribuable – subsiste. A l'égard des pays tiers, pour autant que les biens d'investissement et les frais généraux soient exonérés de taxes, on peut promouvoir une exemption exacte des biens exportés et une taxation des biens importés correspondant à la charge fiscale interne. Au niveau du commerce de détail, une égalisation de ce genre n'est pas nécessaire puisque, dans la règle, l'imposition ne se produit qu'après le passage de la frontière, donc dans le pays de destination. C'est ainsi que le prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires réalisé par le commerce de détail permet aux Etats membres de la C.E.E. de déterminer leurs tarifs fiscaux de façon autonome, ce que n'autorise pas le prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires que réalisent les producteurs ou les grossistes. On ne peut craindre des distorsions de concurrence qu'en ce qui concerne ce qu'on appelle le trafic frontière et les exportations réalisées par les entreprises d'expédition. Comme le produit de la taxation, lorsqu'elle frappe le commerce de détail, échoit sans autre au pays de consommation, les mesures de compensation financière tombent.

¹⁾ cf. Frapsauce, M.: Die Mehrwertsteuer in Frankreich, Grundzüge des französischen Umsatzsteuersystems, Bonn 1963, p. 14.

222 *Inconvénients d'une imposition à une phase du chiffre d'affaires*

Pour savoir si une imposition à une phase du chiffre d'affaires représente le système fiscal adéquat pour la C.E.E., il faut mettre en face des avantages d'un système de ce genre les inconvénients décrits ci-dessous.

La délimitation des phases à imposer pose déjà un problème difficile que l'on peut résoudre au mieux en instituant un registre officiel ainsi qu'on l'a fait en Suisse. Un tel registre doit mentionner tous les contribuables et l'impôt est dû chaque fois qu'un commerçant inscrit livre à quelqu'un qui n'est pas inscrit. Pour empêcher que des phases imposables soient éliminées – par exemple, en cas d'imposition du commerce de gros, lorsque le détaillant s'approvisionne directement chez le producteur – on inscrit aussi les producteurs qui livrent au commerce de détail; leurs livraisons à des détaillants non-inscrits sont ainsi imposables. Ce procédé fait naître une certaine complication puisque, le prix de vente pratiqué par le producteur étant en général en-dessous de celui que pratique le grossiste, la charge fiscale grevant une même marchandise sera différente. Il y a deux façons de résoudre ce problème. Pour assurer une imposition égale, on peut corriger le prix en l'augmentant et déterminer ainsi une unité de mesure, le prix du grossiste. Ou bien, on peut choisir d'autres tarifs fiscaux. »Der Umstand, daß die Steuer nicht immer auf der gleichen Stufe in der Umsatzkette erhoben wird, zwingt im Interesse einer möglichst einheitlichen Belastung des Detailverkaufspreises zu einer Abstufung des Steuersatzes nach Engrosumsätzen und Detailumsätzen«¹⁾.

Des problèmes semblables se posent quand une entreprise située dans la phase imposée s'adjoint les phases suivantes, un producteur qui remet, par exemple, ses marchandises directement au consommateur par l'entremise de ses propres organes de vente. Si l'impôt sur une phase est prélevé à la dernière phase de production, les livraisons à des entreprises commerciales indépendantes ainsi que celles faites aux grossistes et détaillants possédant leur propre

¹⁾ Rapport de la Commission d'étude de l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant les marchandises et d'autres impôts de consommation au Département fédéral des finances et des douanes du 30 mai 1956, p. 27.

raison doivent être soumises à l'impôt¹⁾). De même, lorsque l'impôt frappe la phase des grossistes, le chiffre d'affaires interne entre le commerce de gros et les entreprises de vente au détail qui lui sont soumises doivent être soumises à l'impôt. Lorsque l'impôt est prélevé au niveau du commerce de détail, un tel problème ne se pose évidemment pas.

Il faut s'attendre à d'autres difficultés lorsque l'impôt frappe la dernière phase de production; quant une phase de commerce de gros vient s'intercaler dans la production. Quant on ne réussit pas à exclure la double imposition des biens déjà imposés quant ils sont livrés à nouveau à la phase contribuable, le danger apparaît que le commerce de gros intermédiaire échappe; ou bien alors, l'effet cumulatif resurgit. En fait, l'enregistrement des grossistes intermédiaires peut empêcher que l'imposition atteigne des marchandises déjà frappées, le statut fiscal des marchandises restant à déterminer qui sont livrées par des grossistes inscrits à des entreprises non-inscrites. Si des livraisons de ce genre étaient intégralement assujetties à l'impôt, un préjudice serait porté aux grossistes non-enregistrés, les prix de vente pratiqués par les producteurs étant, comme nous l'avons dit, plus bas que ceux que pratiquent les grossistes de sorte que l'assiette de l'impôt serait supérieure quand le grossiste est inscrit à celle que fournit le dernier producteur. Il faut donc distinguer entre les livraisons faites à des sujets inscrits et celles qui sont faites à des sujets non-inscrits et il faut avoir recours, comme en ce qui concerne les livraisons faites directement par le producteur soit à une correction du prix – cette fois par abattement – soit à une variation des taux d'impôt.

La démarcation entre biens d'investissement et biens de consommation s'établit avec exactitude, difficilement elle-aussi car il y a des biens qui peuvent être utilisés aussi bien par la consommation que par la production; les voitures de tourisme par exemple. Il pourrait être efficace d'imposer d'abord ces biens et de rembourser l'impôt quand la preuve de leur utilisation dans la production est rapportée.

¹⁾ cf. à ce propos le § 8 de la loi allemande sur l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1934, reprise sans changement en 1951. Dans le cadre de l'imposition complémentaire que ce texte régleme, les livraisons faites par les producteurs aux détaillants doivent être imposées pour éviter que le système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut ne porte préjudice aux entreprises d'une seule phase. Un arrêt du Tribunal fédéral constitutionnel déclara cependant que le § 8 de la loi sur l'impôt sur le chiffre d'affaires était anticonstitutionnel.

Quand l'impôt est prélevé sur la phase de la production ou sur celle du commerce de gros, l'application du principe du pays d'origine rend indispensable une harmonisation du taux d'impôt et d'exemption pour empêcher des distorsions de concurrence dans les échanges de biens et de services interétatiques. En fait, de telles distorsions ne peuvent se produire quand un sujet enregistré effectue une livraison à un autre sujet enregistré »weil die Besteuerung nach dem System im Bestimmungsland erfolgt, das auch in den Genuß des Steuerertrages kommt«¹⁾, de sorte que des mesures de compensation financière ne sont aucunement nécessaires, ainsi qu'avec l'impôt frappant le commerce de détail. La livraison effectuée par un sujet inscrit à un sujet non-inscrit conduirait à l'imposition »nach den Steuersätzen im Ursprungsland und mithin zur Anwendung des Ursprungslandprinzips. Die Anwendung des Ursprungslandprinzips würde Wettbewerbsverzerrungen und Verkehrsverlagerungen auslösen, wenn die Steuersätze und die Befreiungen von Land zu Land voneinander abweichen«²⁾.

Il faut observer de plus que le taux d'impôt, dans un système à une phase, doit être fixé très haut pour que les rentrées fiscales soient semblables à celles que produit l'impôt à toutes les phases. La hauteur du taux peut toutefois augmenter le danger que la répercussion ne se produise pas et que l'impôt sur le chiffre d'affaires prenne ainsi, de plus en plus, le caractère d'une patente attribuée sur la base du chiffre d'affaires brut. De plus, il faut compter avec une plus forte résistance à l'impôt car la fraude fiscale sera primée si haut »als daß man nicht mit einer größeren Anfälligkeit eines solchen Systems rechnen muß«³⁾.

Pour maintenir cependant le taux de fraude fiscale aussi bas que possible, des contrôles, effectués grâce au registre officiel, sont indispensables. Ils ne devraient pas se limiter aux échanges internes, mais devraient s'étendre à toute l'aire de la C.E.E. de sorte qu'il faut établir une collaboration administrative entre Etats membres. Le nombre plus restreint de contribuables – relativement à celui des assujettis à l'impôt à toutes les phases – devrait contribuer à relever le rendement net de l'impôt. Il y a ainsi, par exemple, «in the United Kingdom approximately 60 00 purchase tax collection

¹⁾ Europäische Wirtschaftsgemeinschaft – Kommission: Gesamtbericht der Untergruppen A, B und C, eingesetzt zur Prüfung verschiedener Möglichkeiten einer Harmonisierung der Umsatzsteuern, Bruxelles 1962, p. 5B cité dans la suite comme Rapport A, B et C.

²⁾ *ibid.*, p. 59.

³⁾ Europäisches Parlament: Dokument no 56, *op. cit.*, p. 35.

points whereas a multi-point tax might require 300 000 points, depending on the broadness of the base and the number of stages through which the goods or services pass¹⁾). Cependant, comme des examens typiques ne suffisent pas à combattre la fraude fiscale qui peut intervenir par de fausses indications lors de l'enregistrement, par des livraisons sans facture ou avec des factures dont les montants ont été falsifiés, il faut exécuter des contrôles systématiques sur tous les contribuables. Les implications d'un système de contrôle de ce genre mettent en question le rendement net à cause du petit nombre de contribuables.

223 *Jugement des diverses formes de l'imposition à une phase du chiffre d'affaires*

En fait, l'imposition du chiffre d'affaires au niveau du commerce de détail possède de substantiels avantages sur celle effectuée au niveau de la production ou du commerce de gros; elle est même reconnue, en partie, comme le meilleur système d'imposition du chiffre d'affaires²⁾. Pour le marché commun, il est particulièrement important que cette forme d'imposition laisse aux Etats membres, même après la mise en oeuvre du principe du pays d'origine, la liberté de manipuler leur tarif fiscal. De plus, le taux d'impôt, pour une rentrée fiscale identique, peut être maintenu plus bas que celui d'un impôt prélevé au niveau de la production ou du commerce de gros. «La base d'imposition est très large et le rendement abondant même si le taux est relativement bas³⁾».

On peut difficilement confier au commerce de détail »im Hinblick auf die sehr große Zahl der größtenteils zu exakter Buchführung nicht fähigen kleinen Einzelhändler«⁴⁾ l'exécution de l'imposition du chiffre d'affaires, cette phase économique étant »nicht nur das schwächste, sondern auch das steuerlich am schwersten erfaßbare Glied in der ganzen Erzeugungs- und Verteilungskette«⁵⁾. Il se trouve de plus que la plupart des Etats membres de la C.E.E. couvrent leurs besoins financiers par l'impôt sur le chiffre d'affaires de

¹⁾ Dale, A.: Tax harmonization in Europe, Londres 1963, p. 41.

²⁾ cf. Mersmann, W.: Steuerprobleme der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: Bulletin des Presse- und Informationsamtes der Bundesregierung, Bonn, 22 déc. 1959, p. 2446 ss.

³⁾ Scailteur, G.: op. cit., p. 49.

⁴⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 44.

⁵⁾ Ganser, C. et Wilhelmi, H.: op. cit., p. 34.

sorte que le taux d'impôt, en dépit d'une assiette large, doit être relativement haut. Un marché presque noir se développerait considérablement, le consommateur s'approvisionnant, pour économiser l'impôt sur le chiffre d'affaires, en achetant de grandes quantités de biens chez le grossiste ou chez le producteur. Ainsi s'accroît le danger de voir l'impôt sur le chiffre d'affaires mourir au niveau du commerce de détail.

Un autre motif de ne pas asseoir l'impôt à une phase sur celle du commerce de gros ou du dernier stade de production est que »die Großhandelsstufe vielfach ausgespart wird und die letzte Produktionsstufe nicht einheitlich abgegrenzt werden kann«¹⁾. En fait, la Suisse a avantageusement résolu le problème en instituant le registre officiel et, à l'intérieur du marché commun, il ne s'offre aucune solution meilleure, l'acheteur et le vendeur étant solidairement tenu de la dette fiscale. Il ne faut pourtant pas perdre de vue que l'instauration d'un vaste marché intérieur rend à peine possible la tenue à jour et la consultation d'un registre officiel. Un tel registre convient à de petits pays mais pas à un marché dont la population est de l'ordre de 180 millions d'âmes.

L'incidence de l'impôt à une phase sur celles du commerce de gros ou du dernier stade de production devrait donner sérieusement à penser pour un second motif. Par suite d'une assiette réduite, le taux d'impôt, pour assurer les mêmes rentrées fiscales, devrait être ici beaucoup plus élevé que celui qui frappe le commerce de détail. Ce taux s'établirait à un multiple de celui en usage actuellement en Suisse. Ceci particulièrement dans le cas où, contrairement à la réglementation helvétique, les biens d'investissement sont exemptés²⁾. Pour lutter avec succès contre l'incitation à frauder le fisc qu'un taux si élevé produirait, il faudrait créer un puissant système de contrôle interétatique qui impliquerait le danger »die administrativen Möglichkeiten zu übersteigen«³⁾. De plus, la détermination d'un tarif fiscal commun – un tel système impliquant qu'il faudrait s'efforcer d'éliminer les frontières fiscales – ne pourrait pas se réaliser dans un délai convenable.

Il en ressort ainsi qu'un système d'imposition du chiffre d'affaires à une phase ne peut se réaliser, quelle qu'en soit la forme, dans la

¹⁾ Haller, H.: Die geplante Umsatzsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Verbrauchsteuern, op. cit., p. 7.

²⁾ Ainsi, en Allemagne fédérale le taux de perception d'un impôt frappant les grossistes devrait être au moins de 14 0/0.

³⁾ Rapport A-B-C, op. cit., p. 59.

C.E.E. Ganser et Wilhelmi parviennent aussi à la conclusion qu'un impôt à une phase – malgré les avantages que possède, en particulier, l'imposition des détaillants sur le système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut en vigueur actuellement dans la plupart des Etats membres de la C.E.E. – repose sur une base d'imposition trop étroite. Ils proposent en conséquence de passer à un système à deux phases où les deux phases de distribution que sont le commerce de gros et le commerce de détail se combinent. Un tel système n'est neutre au point de vue de la concurrence et il ne déploie pas d'effet cumulatif qu'à la condition que le commerçant individuel a la possibilité »von seiner Steuer-schuld denjenigen Steuerbetrag abzusetzen, den er an seine Vorlieferanten im Preise für seine Einkäufe entrichtet hat«¹⁾. Ainsi, c'est un système de taxe à la valeur ajoutée qui apparaît au jugement duquel sont consacrées les réflexions qui suivent.

Il faut simplement compléter l'avantage que Ganser et Wilhelmi voient – »völlige Freilassung des gesamten Produktionsbereichs«²⁾ – dans le système d'imposition à deux phases. Il ne faut sans doute pas tenir compte des effets néfastes que pourrait avoir l'assujettissement du secteur de la production à un tel système frappant la valeur ajoutée; un cas particulier se présente cependant quand, dans bien des branches, le commerce de détail et, plus particulièrement, les centrales d'achat et d'expédition s'approvisionnent directement chez le producteur; si l'on ne veut pas revenir à l'impôt frappant les détaillants, il ne faut pas, ici, exempter d'office, complètement, la phase de production de la taxation fiscale.

23 Les différentes possibilités d'imposition du chiffre d'affaires net

Par rapport aux systèmes d'imposition du chiffre d'affaires étudiées jusqu'ici, la particularité de cet impôt sur le chiffre d'affaires net réside dans le fait que ce n'est pas le chiffre d'affaires brut qui est imposé mais la valeur ajoutée à chacune des phases du circuit économique. Le contribuable a le droit, ici, de déduire de sa dette fiscale, calculée à partir de ses ventes, «la taxe perçue sur la valeur créée ou ajoutée aux stades antérieurs»³⁾.

L'impôt sur le chiffre d'affaires net a plusieurs modalités d'emploi et son champ d'application peut varier. La dette fiscale peut ainsi

¹⁾ Ganser, C. et Wilhelmi, H.: op. cit., p. 36.

²⁾ Ibid., p. 37.

³⁾ Vedel, G.: Vue générale sur le système fiscal français, in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1962, p. 42.

s'éteindre au dernier stade de la production, à celui du commerce de gros ou encore à celui du commerce de détail. Avant de présenter ces différences, il faut chercher à établir, dans un exposé général si un impôt sur le chiffre d'affaires net correspond ou non aux nécessités d'un marché commun. En cas de réponse négative, il restera à exposer les différentes modalités de cet impôt et à développer celle qui se révélerait la meilleure pour la C.E.E.

231 *Avantages et inconvénients d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net*

2311 *Avantages*

La défalcation des taxes antérieures ou la déduction opérée préalablement sur le chiffre d'affaires fait tomber, comme avec l'impôt à une phase, l'effet cumulatif faussant la concurrence qui grève l'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut. Il faut comprendre, sans aucun doute, les biens d'investissement ainsi que les frais généraux dans la défalcation des taxes antérieures ou dans la déduction opérée préalablement sur le chiffre d'affaires¹⁾. Comme la charge fiscale n'est plus influencée par le nombre de phases liant la production à la distribution, un impôt sur le chiffre d'affaires net ne pousse en aucune façon à la concentration ou à l'élimination de phase. Cette neutralité quant au circuit facilite essentiellement la répercussion de l'impôt sur le chiffre d'affaires, des charges fiscales identiques grevant des prestations identiques. Tandis que l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires fait souvent échouer la répercussion complète, les entreprises concurrentes, grâce à leur haut degré de concentration, pouvant atteindre le consommateur par un circuit plus court ce qui diminue la charge fiscale grevant leurs produits, avec l'impôt sur la valeur ajoutée »die Summe aller Steuern« est »stets gleich«²⁾. Le commerce de gros, en particulier, devrait profiter d'un tel changement de régime fiscal en dépit de toutes les craintes que ce secteur a exprimées à l'encontre d'un système d'imposition de la valeur ajoutée³⁾. Car les

¹⁾ On trouvera dans le paragraphe consacré à la forme d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net d'autres considérations sur la défalcation des taxes antérieures et sur la déduction opérée préalablement sur le chiffre d'affaires ainsi que sur le traitement des biens d'investissement et des frais généraux.

²⁾ Eckhardt, W. et Meyer-Arndt, L.: op. cit., p. 19.

³⁾ cf. en particulier »Mehrwertsteuer bleibt umstritten«, article paru dans »Handelsblatt«, Düsseldorf, 12 mars 1963, où l'attitude négative adoptée par le commerce de gros à l'égard de la proposition gouvernementale allemande d'introduire un impôt sur la valeur ajoutée se fonde sur la menace directe que l'absence de neutralité quant à la concurrence fait peser sur l'existence du commerce de gros. En réalité, c'est le contraire qui est vrai.

biens directs entre les phases de production et de commerce de détail que l'on rencontre aujourd'hui dans bien des domaines obligent souvent les grossistes à renoncer à déterminer complètement le chiffre d'affaires brut. Sa neutralité quant au circuit économique permettrait une répercussion complète de l'impôt sur la valeur ajoutée dans des cas de ce genre ce qui contribuerait à augmenter le profit des grossistes.

L'impôt sur le chiffre d'affaires net possède un autre avantage qui contribue à supprimer les distorsions de concurrence: dans le cadre d'un système d'imposition de la valeur ajoutée, les entreprises fortement capitalistes ne sont pas désavantagées, comme par l'impôt sur le chiffre d'affaires brut, mais ne jouissent pas non plus, en aucune manière, d'avantages sur les entreprises qui distribuent de nombreux salaires. »Allenfalls haben sie einen geringen Finanzierungsnachteil durch die frühere Zahlung der Vorsteuer. Unterschiede treten erst ein, wenn der lohnintensive Betrieb infolge höherer Kosten einen höheren Preis ohne Steuern verlangen muß«¹⁾. Il est d'autre part parfaitement concevable qu'une entreprise fortement capitaliste ait des frais plus considérables, à cause de gros amortissements, qu'une entreprise qui distribue de nombreux salaires. En général, une entreprise fortement capitaliste supporte des frais fixes élevés, elle ne bénéficie par conséquent – contrairement à une entreprise qui distribue de nombreux salaires – que d'une moindre élasticité quantitative et qualitative et ne peut s'adapter que difficilement à une reconversion. C'est pourquoi l'opinion de Wall²⁾ n'est aucunement soutenable, selon laquelle les entreprises fortement mécanisées, grâce à l'économie réalisée sur les salaires et à la production en série, pourraient produire à meilleur compte que les entreprises qui distribuent de nombreux salaires. Les avantages de coûts dont peuvent bénéficier les unes par rapport aux autres les entreprises fortement mécanisées et celles qui distribuent de nombreux salaires dépendent, pour l'essentiel, bien plus de leur situation économique propre.

Mais même si les entreprises fortement mécanisées pouvaient produire à meilleur coût, elles ne toucheraient en aucune façon »über die geringere Mehrwertsteuer quasi eine staatliche Verkaufsprämie³⁾ car l'impôt reste sans effet sur la structure des coûts, ce

¹⁾ Flick, H.: op. cit., p. 404.

²⁾ cf. Wall, F.: Die Mehrwertsteuer, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1963, 33e année, no 11, p. 639.

³⁾ ibid.

qui n'est pas le cas de l'impôt cumulatif à toutes les phases. La différence d'imposition n'est pas une cause, mais une conséquence des différences de prix et de coûts. L'impôt exerce une salutaire pression sur les entreprises qui sont ainsi poussées à travailler avec des coûts aussi favorables que possible.

Pour une autre raison encore, on craint que les entreprises qui distribuent de nombreux salaires supportent une charge fiscale particulièrement lourde. »Da die Löhne nach dem System mit zum steuerpflichtigen Nettoumsatz gehören, sind Unternehmen, die mit verhältnismäßig geringen Mitteln hochwertige Veredlungsarbeiten ausführen, gegenüber Unternehmen, die gekaufte Waren mit Gewinnaufschlägen weiterverkaufen oder deren Bearbeitungstätigkeit nur geringfügig ist, vorbelastet«¹⁾. Braeutigam lui aussi voit un traitement de faveur »wenn auch weder volkswirtschaftlich ungerechtfertigt noch ungerecht« réservé aux entreprises fortement capitalistes par »die teilweise Erstattung des Investitionsaufwands durch Einbeziehung in den Vorsteuerabzug«²⁾. Il faut repousser l'opinion selon laquelle les entreprises qui distribuent de nombreux salaires sont défavorisées par l'impôt sur le chiffre d'affaires comme celle selon laquelle les entreprises fortement capitalistes sont placées dans une situation défavorable par l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires. On déduit, cependant d'une façon manifestement fautive, que les entreprises qui distribuent de nombreux salaires sont défavorisées puisque salaires et traitements apparaissent dans les prix comme éléments de coût donc comme une partie de la valeur ajoutée imposable, alors que les biens d'investissement, par suite de la défalcation préalable, ne supportent aucune charge fiscale. Pourtant, comme le chiffre d'affaires comprend les amortissements inscrits dans le prix, le chiffre d'affaires net imposable couvre aussi bien les amortissements que les salaires. En tenant compte de l'impôt préalable qui frappe les biens d'investissement, on doit simplement empêcher que ces biens soient imposés deux fois – une fois par l'impôt frappant les industries de biens d'investissement et une fois par celui frappant le producteur de biens de consommation – pour ne pas porter ainsi préjudice aux entreprises fortement capitalistes. De cette façon, l'impôt sur la valeur ajoutée que versent ces entreprises est réduit, mais, en réglant leurs factures

¹⁾ Hübschmann, W.: Probleme der Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuerrundschau, 1953, fasc. 1, p. 3.

²⁾ Braeutigam, H.: Wettbewerbsordnung – Steuerreform – Nationalbudget, in: Finanzarchiv, NF, nouv. éd., Tübingen 1956, tome 16, p. 99.

d'achat, elles acquittent un montant correspondant de sorte que, à prix de vente égaux, les deux sortes d'entreprises doivent supporter la même charge fiscale.

Il faut mettre ensuite au crédit de l'impôt sur le chiffre d'affaires net qu'il rend possible une exemption ou une taxation exacte des marchandises franchissant la frontière puisque le taux d'impôt nominal donne toujours la charge fiscale globale en raison de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

L'impôt sur la valeur ajoutée est ainsi absolument neutre au point de vue de la concurrence tant dans les échanges à l'intérieur de l'Etat que dans le commerce extérieur. A l'exportation, une simple exemption du titre d'exportation suffit pour assurer que l'impôt ne fausse pas la fixation du prix. A l'importation, le bien est automatiquement soumis à la taxation interne intégrale puisque, jusqu'à ce moment, aucun impôt sur le chiffre d'affaires n'a été payé sur ce bien dans le pays d'importation et que, par conséquent, on ne saurait opérer de défalcation préalable. En revanche, il reste la question de savoir si les frontières fiscales peuvent être abaissées quand les pays déterminent leurs tarifs fiscaux d'une manière autonome sans que des distorsions de concurrence de grande importance ne soient à craindre. La réponse à cette question dépend de la forme et du domaine d'application du système d'imposition du chiffre d'affaires et de la localisation de cette série de problèmes.

Il en résulte que l'impôt sur le chiffre d'affaires net peut se plier aux exigences d'une politique conjoncturelle: les rentrées fiscales ne varient pas avec le chiffre d'affaires, comme il arrive avec l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires mais avec la valeur ajoutée. Cette valeur ajoutée est beaucoup plus sensible aux fluctuations de la conjoncture que le chiffre d'affaires; ainsi par exemple, en période de dépression, un chiffre d'affaires imposable peut apparaître sur le papier sans qu'apparaisse une valeur ajoutée, une fois le prix échu. Il est même tout à fait possible que le prix pratiqué tombe en-dessous du coût, imposé préalablement qu'il consiste en marchandises ou en services de sorte qu'une dette fiscale négative en ressort et le fisc doit rembourser une partie de l'impôt sur le chiffre d'affaires payé au stade précédent. De cette façon, l'Etat contribue largement à perpétuer la crise. Avec une imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut et avec une telle imposition à une phase, même au cas où le prix déclaré serait en

dessous du prix de vente, il faudrait acquitter une taxe sur le chiffre d'affaires calculée sur le montant de la contrevaletur.

Par une politique d'investissement et de stockage, les entreprises peuvent affaiblir considérablement l'effet de stabilisation lié automatiquement à l'impôt sur le chiffre d'affaires net et, dans certaines circonstances, contribuer même à consolider la conjoncture ou la crise. L'expérience montre qu'il faut relever un ralentissement des investissements en période de récession de sorte que »die Vorsteuerabzüge in zunehmendem Maße geringer werden, die Zahlungsverpflichtungen an Mehrwertsteuer an die Finanzverwaltung werden höher, da der volle Mehrwertsteuersatz zum Tragen kommt, ohne durch Vorsteuerabzüge vermindert zu werden«¹⁾. On craint même que l'impôt sur la valeur ajoutée n'agisse comme un accélérateur²⁾. En fait, il est exact que les investissements d'équipement évoluent souvent selon le cycle économique. Cependant, cela n'est pas le cas sans autres pour les investissements en réserve. »So können in Boomperioden, in denen die Anlageinvestitionen stark ansteigen, für manche Produkte Lieferfristen entstehen, was bedeutet, daß die Vorratsinvestitionen negativ sind.«³⁾. Tandis que les investissements d'équipement et de réserves évoluent en sens contraire, les défalcatons préalables apparaissent comme librement variables.

Il est aussi peu fondé de voir un facteur d'accélération dans l'impôt sur la valeur ajoutée que de croire qu'en période de dépression le taux de cet impôt est pleinement efficace. C'est finalement la manière de régler la défalcation préalable des biens de production qui donnera tout leur poids aux avantages – qu'il faut voir dans l'adaptation de la valeur ajoutée aux données de la conjoncture – qu'une politique conjoncturelle peut tirer d'un impôt sur la valeur ajoutée.⁴⁾

2312 *Désavantages d'un impôt sur le chiffre d'affaires net*

Le reproche que l'on pourrait le plus souvent adresser à un impôt sur le chiffre d'affaires net est qu'il n'est pas assez pratique »weil

¹⁾ Anonyme: Hindernisrennen bei der Mehrwertsteuer, in: Deutsches Steuerrecht, Munich-Berlin-Francfort 1963, fasc. 19-20, p. 484.

²⁾ *ibid.*

³⁾ Expertise du Conseil consultatif du Ministère fédéral allemand des Finances: Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung, Bonn 1962, p. 30.

⁴⁾ cf. chapitre 23 222: Déduction de l'impôt préalablement payé sur les biens d'investissement et les frais généraux.

die erweiterte Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht Anforderungen stellt, die von kleineren und mittleren Betrieben kaum erfüllt werden können«¹⁾). En fait, l'avantage décisif de l'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut réside dans sa simplicité: il suffit de déclarer le chiffre d'affaires imposable tel qu'il est apparu pendant la période fiscale. Comme l'impôt sur le chiffre d'affaires net procède de ce montant, il n'en résulte, ici, aucune hausse du coût de perception. La tâche supplémentaire imposée au contribuable consiste à indiquer, en plus, selon les modalités de l'impôt, ou le chiffre d'affaires préalable ou les impôts déjà versés tels qu'ils apparaissent en clair sur la facture du fournisseur. Quant aux chiffres d'affaires préalables, ils s'établissent sans grandes difficultés, même par les petites entreprises, à l'aide du compte d'achat ou du registre d'entrée des marchandises²⁾). Si l'on préfère un impôt sur la valeur ajoutée impliquant une défalcation préalable, il faut ouvrir un nouveau compte ou une colonne supplémentaire dans le livre de caisse. En outre, les indications relatives aux comptes de sortie doivent aller jusqu'à la preuve. Il en résulte, d'une certaine façon, une certaine charge supplémentaire, mais il pourrait paraître excessif de reprocher »eine mangelnde Praktikabilität«³⁾ à l'impôt sur la valeur ajoutée, particulièrement quand on pense que la détermination du chiffre d'affaires du contribuable, dans le système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut, n'est de loin pas aussi simple par suite des nombreuses réglementations particulières qu'on pourrait le croire d'abord.⁴⁾

En ce qui concerne le fisc, on peut s'attendre à une certaine charge supplémentaire dans la mesure où doivent être prouvés non seulement les contre-valeurs mais aussi les chiffres d'affaires préalables et les impôts qui y correspondent. Ainsi les preuves fournies par les entreprises augmentent considérablement d'ampleur. Il en résulte aussi une diminution du rendement net; les contrôles devant être renforcés car la répercussion manifeste tue l'avantage psychologique que l'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut tirait du fait qu'elle passait relativement inaperçue; il faut donc compter avec une résistance à l'impôt accrue.

¹⁾ Wall, F.: op. cit., p. 636.

²⁾ Le droit positif fiscal allemand exige, aux fins de contrôle des déclarations préalables, outre l'indication du chiffre d'affaires du contribuable, la remise d'un titre constatant l'entrée des marchandises.

³⁾ Wall, F.: op. cit., p. 636 ss.

⁴⁾ cf. Zechner, A.: Die Reform der Umsatzsteuer – eine wirtschaftspolitische Notwendigkeit, Wien 1963, p. 362.

Il faut cependant bien voir que seuls des systèmes fiscaux élémentaires, provoquant toutes sortes d'effets accessoires imprévus et indésirables sont simples et bon marché à la perception. »Eine systemvollere, den Besteuerungszielen besser Rechnung tragende Besteuerung muß durch kompliziertere und damit kostspieligere Besteuerungsmethoden erkauft werden«¹⁾. On peut renvoyer les adversaires d'un impôt sur la valeur ajoutée, puisqu'ils sont nombreux à se retrancher derrière l'argument qu'ils tirent des trop grosses difficultés techniques²⁾, à ce qu'écrivait le financier italien Amilcare Puviani, voici plus de cinquante ans: »Die dem Publikum angebotene neue Steuer ist oft von der Art, daß schon allein deshalb, weil sie neu ist, die Ankündigung möglich wird, ihre Einführung werde sich unangenehm auf die nationale Wirtschaft, die Budgetstabilität, die distributive Gerechtigkeit oder das gute Einvernehmen zwischen den Klassen auswirken – wobei man schön für sich behält, daß diese selben Wirkungen einst auch bei der Einführung der Steuer hervorgerufen wurden, mit der der Steuerzahler jetzt unzufrieden ist . . . So erreicht es ein Staatsmann, der allen Reformbestrebungen unfreundlich gegenübersteht, das Werk der Vergangenheit als unübertrefflich weise hinzustellen«³⁾.

De plus, on a souvent exprimé la crainte que le passage de l'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut à l'impôt sur le chiffre d'affaires net ne provoque une hausse des prix. »Wenn die Bevölkerung wegen der EWG höhere Preise hinzunehmen hätte«⁴⁾, l'idée de la communauté économique européenne ne serait aucunement servie. La discussion de cette critique, ci-après, suppose que le montant des rentrées fiscales après le passage à un impôt commun sur le chiffre d'affaires net, ne change pas; cela signifierait donc que chacun des pays membres pourrait au début déterminer ses tarifs fiscaux de façon autonome. Ainsi qu'il faudra l'étudier par la suite, cette possibilité dépend des modalités et du domaine d'application du système d'impôts.

¹⁾ Haller, H.: Die geplante Umsatzsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Verbrauchsteuern, op. cit., p. 8.

²⁾ cf. entre autres Eckhardt, W. et Meyer-Arndt, L.: op. cit., p. 13 ainsi que p. 23. Ces auteurs vont jusqu'à craindre que l'augmentation de coût consécutive à l'introduction d'un impôt sur la valeur ajoutée ne soit favorable aux grosses entreprises rationalisées et mécanisées, ce qui aurait pour effet de pousser à la concentration et de provoquer des distorsions de concurrence.

³⁾ Puviani, A.: cité dans Schmolders, G.: Die Reform der Umsatzsteuer, causerie radiophonique citée, pp. 7 et 8.

⁴⁾ Europäisches Parlament – Verhandlungen: Compte-rendus complets des délibérations du Parlement Européen, période 1963–1964, séances du 14 au 18 oct. 1963, p. 82.

En fait, le passage à l'impôt sur la valeur ajoutée provoque inévitablement une hausse du taux d'impôt; mais il ne s'agit cependant pas d'une hausse matérielle, mais simplement formelle qui résulte du fait que l'impôt ne frappe plus le chiffre d'affaires global, mais seulement la valeur ajoutée. L'économie, dans son ensemble, ne sera pas par conséquent, plus lourdement imposée sur le chiffre d'affaires qu'auparavant. Comme l'impôt sur le chiffre d'affaires net doit redresser la concurrence, on doit s'attendre à des différenciations de prix dans la mesure où l'impôt cumulatif sur le chiffre d'affaires avait faussé la détermination des prix qui, dès lors, ne pouvaient plus rendre compte exactement des relations de coûts et de rareté. Ces variations dans la fixation des prix rendent finalement possible que les rentrées fiscales soient même supérieures »ohne die Lebenshaltung im ganzen zu verteuern, sobald Produktion und Preisbildung sich dem volkswirtschaftlich richtigeren Einsatz der Produktivkräfte adjustiert haben«¹⁾.

En ce qui concerne les variations de charge fiscale et de prix, on doit s'attendre, par exemple, à ce que les marchandises qui passent par un petit nombre de phases où apparaît un chiffre d'affaires seront davantage imposées que celles qui passent par un plus grand nombre de phases. Les hausses et les baisses de prix doivent cependant, au total, s'annuler quand l'augmentation et la diminution de charge fiscale se retrouvent à égalité dans le prix. On avance que les producteurs utiliseraient le supplément de charge fiscale à relever leurs prix d'une façon correspondante mais ne répercuteraient pas sur leurs prix les diminutions de charge fiscale. Il faut cependant tenir compte de la nécessité de sortir des données d'une économie de marché telle qu'elle existe en principe dans les six Etats membres de la C. E. E. Un ordre économique de ce genre est caractérisé par les efforts des producteurs tendant au profit maximum alors que les consommateurs cherchent à obtenir le plus haut degré d'utilisation. De la sorte, des hausses de prix injustifiées se heurtent rapidement à une frontière au-delà de laquelle la demande et le profit régressent. Que le remplacement d'un système fiscal par un autre, les rentrées fiscales restant les mêmes, provoque une hausse générale des prix implique ou bien que la situation sur le marché aurait permis cette hausse avant le changement d'imposition ou bien que le prix ne peut plus assumer sa fonction d'assiette pour l'impôt, la hausse résultant d'un calcul

¹⁾ Schmolders, G.: article sur les impôts sur le chiffre d'affaires paru dans Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen 1956, p. 597.

ou d'une prudence exagérée; cela reviendrait à déclarer la faillite d'une économie de marché.

On peut voir un autre inconvénient de l'impôt sur le chiffre d'affaires net dans le fait qu'il perd son caractère d'impôt sur le chiffre d'affaires pour prendre celui d'une imposition du revenu brut, ainsi que juge le Sénat du Tribunal fédéral financier d'Allemagne. Cette thèse se fonde sur le fait »daß die Wertschöpfung bei einer konsequenten Gestaltung der Mehrwertsteuer sich aus Löhnen und Gehältern, gesetzlichen sozialen Abgaben, Steuern, Spesen, Verbandsbeiträgen und dem Nettogewinn zusammensetzt«¹⁾. Si l'impôt sur le chiffre d'affaires net était une sorte d'impôt sur le revenu brut, il en résulterait des difficultés lourdes de conséquences pour la péréquation financière à l'intérieur de l'Allemagne fédérale qui retarderaient considérablement l'introduction d'un système fiscal de ce genre, et, partant la suppression des frontières fiscales, si même elles ne les empêchaient pas complètement. Car l'impôt sur le chiffre d'affaires est destiné à couvrir les besoins financiers de l'Etat fédéral tandis que l'impôt sur le revenu et, alors dans ce cas, l'impôt sur la valeur ajoutée va aux Länder, jusqu'au montant de la part destinée à l'Etat fédéral fixée récemment à 39 %. L'introduction d'un impôt sur la valeur ajoutée supposerait donc une nouvelle réglementation, en Allemagne fédérale, de la péréquation financière entre Etat fédéral et Länder.

Il ne faut pas cependant ignorer que l'impôt sur le chiffre d'affaires ne perd pas son caractère simplement par le fait »daß sie die Umsätze nicht noch ein zweites, drittes oder gar viertes Mal mit besteuert«²⁾. L'essentiel d'un impôt sur le chiffre d'affaires est bien plus qu'il s'intègre dans le prix de vente, qu'il se répercute, de phase en phase, jusqu'au consommateur et qu'ainsi il cherche à frapper «la capacité contributive par la dépense»³⁾. Cette caractéristique d'un impôt sur le chiffre d'affaires subsiste sans doute après le passage à l'impôt sur le chiffre d'affaires net; bien au contraire, la mention claire, sur les factures, du montant de l'impôt souligne son caractère d'impôt général sur la consommation et, du fait que cette taxe est neutre au point de vue de la concurrence, la répercussion s'effectue beaucoup mieux qu'avec l'impôt cumalatif dont l'influence néfaste qu'il exerce sur la concurrence fait craindre

¹⁾ Binder, P.: Hier irrt der Bundesfinanzhof, in: Der Volkswirt, Francfort-sur-le Main 1963, 17e année, no 14, p. 580.

²⁾ *ibid.*

³⁾ Vedel, G.: *op. cit.*, p. 44.

que cette répercussion ne soit pas possible et que cet impôt-là prenne le caractère d'un impôt direct frappant le chiffre d'affaires brut déclaré.

Dans les échanges interétatiques de biens et de services, à l'intérieur de la C. E. E., une difficulté particulière vient du fait qu'après l'abaissement des barrières fiscales les revenus fiscaux vont au pays d'origine. Comme l'impôt sur le chiffre d'affaires net est, pour l'essentiel, ainsi que nous l'avons clairement montré tout à l'heure, un impôt sur la consommation, «ce n'est pas au pays producteur que la taxe est destinée mais au pays consommateur, c'est-à-dire au pays de destination».¹⁾ Les sous-commissions A, B et C, formées pour étudier les différentes possibilités d'harmoniser les impôts sur le chiffre d'affaires se sont attachées à résoudre ce problème et, pour l'essentiel, les deux procédures suivantes apparaissent pour régler la péréquation financière:

- 1) »Der Käufer eines Landes B kann die in einem Land A gezahlten Steuern nicht von der in seinem eigenen Land zu zahlenden Steuer absetzen, kann aber ihre Vergütung von der Steuerverwaltung des Landes A beantragen«.
- 2) »Der Käufer eines Landes B kann die im Land A gezahlten Steuern absetzen, muß aber der Steuerverwaltung seines Landes den Betrag der vorgenommenen Absetzung mitteilen. In der Folge setzen sich die Steuerverwaltungen jedes Landes miteinander in Verbindung, um einen Ausgleich vorzunehmen«²⁾.

La seconde procédure devrait être plus avantageuse pour le contribuable puisqu'il n'est pas nécessaire de déposer une demande supplémentaire mais qu'il suffit au contraire de distinguer les impôts ou le chiffre d'affaires préalablement versé dans le pays d'origine, ainsi qu'il le faudrait si la première procédure était appliquée. Ces distinctions sont, de plus, simplifiées par l'apposition, sur les titres relatifs à l'exportation, d'un symbole clair se rapportant au pays d'origine, tel que son initiale. De cette façon, il est possible, même aux petites entreprises, sans grand surcroît de peine, de distinguer, selon l'origine des produits, les montants préalablement payés au fisc.

Les administrations fiscales des pays membres de la C. E. E. préféreront aussi la seconde proposition puisque le solde, apparaissant

¹⁾ Vedel, G.: op. cit., p. 44.

²⁾ Rapport A-B-C, op. cit., pp 99-100.

à la fin d'une période, est réglé en même temps que les accords de Clearing entre Etats de sorte qu'un accord financier entre deux Etats suffit. En revanche, la première proposition entraîne un règlement financier permanent entre tous les Etats membres.

2313 *Jugement d'un impôt sur le chiffre d'affaires net*

Comme le montrent les remarques qui précèdent, les critiques adressées à un système d'imposition de la valeur ajoutée sont en partie infondées et les inconvénients s'éliminent sans grosses difficultés. Compte tenu qu'une amélioration du système fiscal ne va pas sans une certaine élévation des frais de perception, un impôt sur la valeur ajoutée présente, en particulier, les avantages suivants:

- a) Das Mehrwertsteuersystem ist weitgehend wettbewerbsneutral.
- b) Es verursacht keinerlei Schwierigkeiten bei den Ausgleichsmaßnahmen an den Grenzen, die eine völlige Entlastung der Ausfuhrwaren und eine exakte Belastung der Einfuhrwaren gestatten.
- c) Es enthält keinen Anreiz zur Konzentration.
- d) Es behindert die technische Spezialisierung nicht.
- e) Die Steuer ist, auch bei höheren Sätzen, leicht überwälzbar, und das System erschwert Steuerhinterziehungen¹⁾.

Il faut voir ainsi dans une imposition du chiffre d'affaires net la possibilité la plus avantageuse, pour le marché commun, d'un impôt général sur la consommation.

Elle tient compte des impératifs de rentabilité propres au processus de production aussi bien à l'intérieur de l'Etat qu'à l'intérieur d'un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur et constitue ainsi un véritable impôt net sur la valeur ajoutée.

¹⁾ Jansen, J. C.: Harmonisierung der Umsatzsteuern im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963, p. 86.

Cette citation peut être traduite ainsi:

- a) Le système d'imposition de la valeur ajoutée est largement neutre au point de vue de la concurrence;
- b) il ne rend pas difficiles les mesures de compensation qui suivent le passage de la frontière et qu'ainsi autorisent une exemption complète des biens exportés ainsi qu'une taxation exacte des biens importés;
- c) il ne pousse pas à la concentration;
- d) il n'empêche pas la spécialisation technique;
- e) même avec des taux élevés, l'impôt se répercute facilement et le système rend la fraude fiscale difficile.

De sorte qu'il reste maintenant à voir comment établir un système de ce genre et où étendre son champ d'application, c'est-à-dire comment utiliser ses avantages, éviter le plus possible ses inconvénients et, surtout, abaisser les frontières fiscales.

232 *Modalités d'un système d'impôt sur le chiffre d'affaires net*

2321 *Déclaration du chiffre d'affaires net imposable*

Les caractéristiques du système fiscal exercent d'emblée une influence profonde sur la manière dont le chiffre d'affaires net doit être déclaré.

23211 *Méthode cumulative*

La méthode cumulative se caractérise par le fait que chacun des montants propres aux facteurs économiques individuels est déclaré séparément et leur somme donne la valeur ajoutée. Une analyse de la valeur ajoutée montre que d'abord salaires et traitements, dons et montants tels que profits – pour ne citer que quelques-uns des éléments principaux – sont responsables de la création d'une valeur supplémentaire. Pour calculer la valeur ajoutée, il ne reste donc plus qu'à additionner ces montants. Il n'est nécessaire ni de déclarer le chiffre d'affaires réalisé pendant une période fiscale ni de déterminer les impôts payés ou le chiffre d'affaires réalisé préalablement.

Le principal avantage de cette méthode vient de ce que la réglementation particulière concernant les biens d'investissement et les frais généraux tombe, on ne tient pas compte de ces facteurs, en effet, dans la détermination de la valeur ajoutée imposable. Il ne faut pas voir ici une manière de désavantage à l'égard des entreprises qui distribuent de nombreux salaires puisque les biens d'investissement et les frais généraux ont déjà été mentionnés dans la déclaration de valeur ajoutée faite par ceux qui les ont produits, et, de ce fait, ont déjà été imposés. Ces biens ne font que subir une transformation en biens de consommation ou en produits plus propres à la consommation. Dans la mesure où cette transformation fait naître une plus-value économique, elle apparaît dans le profit et se trouve ainsi imposée.

D'autre part, la méthode additive soumet la comptabilité de l'entreprise ainsi que le calcul des coûts à d'importantes exigences, ceci

afin que l'effet de chacun des facteurs puisse être imposé exactement. Un calcul au mois s'impose quand le chiffre d'affaires fait l'objet d'une déclaration mensuelle. Bien des entreprises pourraient ne pas résoudre les difficultés qui naissent d'une délimitation périodique des éléments composant la valeur ajoutée. En premier lieu, la délimitation de chacun des facteurs qui contribuent à créer la valeur ajoutée pose d'importants problèmes. Ainsi, par exemple, les amortissements constituent, selon Flick¹⁾ un facteur de valeur ajoutée imposable. Les remarques ci-dessus montrent clairement qu'il ne faut pas adopter ce point de vue. De plus, une taxation ou une exemption exactes sont exclues dans le trafic avec des pays tiers car, souvent, le producteur ne sait pas lui-même comment répartir l'impôt entre les différents produits prévus au programme de production. Pour empêcher que des distorsions de concurrence ne se produisent lors des échanges interétatiques réalisés dans la C.E.E., une péréquation de l'impôt est indispensable.

23212 *Méthode de la déduction du chiffre d'affaires préalable.*

L'essentiel de cette méthode consiste à soustraire du chiffre d'affaires global, et avant détermination du montant de la dette fiscale, le chiffre d'affaires préalable, c'est-à-dire les achats de marchandises déductibles; la comparaison des deux montants permet alors de définir l'impôt dû. Le calcul de l'impôt ne présente ainsi aucune difficulté et la présentation des comptes se simplifie dans la mesure où un titre constatant le paiement préalable de l'impôt sur les factures n'est pas nécessaire. Il faut mentionner de plus que les exemptions et les tarifs préférentiels d'ordre social ou autres subsistent au long des opérations auxquelles les marchandises sont soumises de sorte que la déduction du chiffre d'affaires préalable s'avère particulièrement propre à permettre une politique se fixant des buts sociaux et politiques. Mais dans l'absence d'«effet rétroactif» réside aussi l'inconvénient majeur de la déduction préalable. Comme les exemptions et les tarifs préférentiels auxquels, de la production à la distribution, un produit peut être soumis, en influencent la charge fiscale, la taxe fiscale effective ne correspond plus au taux nominal. Un exemple simple illustrera ces faits.

Un producteur achète de la matière première pour 100,— qui est imposée à 10%, donc, pour 10,—. Cette matière, préparée pour la pro-

¹⁾ cf. Flick, H.: op. cit., p. 402.

duction de biens de consommation, est vendue ensuite 150,- le taux d'impôt atteignant alors 15 %. La déduction du chiffre d'affaires préalable fait apparaître une valeur ajoutée imposable de 50,-, qui doit donc être frappée à 15 %. Ainsi une somme de 7,50 doit encore être versée au fisc de sorte que la contribution totale se monte à 17,50 soit environ 11,65 %. Si le taux d'impôt frappant la matière première avait été réduit de 10 à 6 %, le producteur de biens de consommation aurait dû également s'acquitter d'un impôt de 7,50. En revanche, la contribution totale ne se monterait alors qu'à 13,50 soit à 9 %.

Comme la charge fiscale grevant un produit n'est pas identique au taux d'impôt prélevé à chaque phase, on ne peut réaliser une compensation exacte dans les échanges de biens et de services avec des pays tiers. De même, dans la C.E.E., on ne peut atteindre à une division du travail optimale sur le plan international tant que chacun des Etats détermine ses taux d'impôt de manière autonome. La compensation financière internationale que des considérations de politique budgétaire rendent nécessaire, ne se réalise aussi que par approximation car on ne peut déclarer exactement le montant des impôts payés dans le pays d'origine et dus aux pays de destination. C'est ainsi qu'il faut en venir à des considérations de simple calcul. »Denn es würde einem Unternehmer, der Gegenstände herstellt, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, große Schwierigkeiten bereiten, alle absetzbaren Vorumsätze auf die Verkäufe der Gegenstände aufzuteilen«¹⁾.

Avant de juger si la méthode de la déduction du chiffre d'affaires préalable est réalisable dans la C.E.E., il faut examiner la troisième manière de déterminer la valeur ajoutée imposable.

23213 *Méthode de la déduction de l'impôt*

Ce qui différencie cette méthode de la précédente est que le montant de la dette fiscale ne se détermine pas à partir de la différence entre le chiffre d'affaires global et le chiffre d'affaires préalable, mais à partir du chiffre d'affaires global; on en déduit ensuite le montant des impôts déjà payés. La conséquence de cette méthode est que l'excédent ou le découvert de la dette fiscale tel qu'il apparaît à une phase du circuit économique est automatiquement compensé dans les suivantes, ne serait-ce qu'à celle de la

¹⁾ Rapport A-B-C., op. cit., p. 91.

livraison au consommateur. La déduction de l'impôt exerce donc un «effet rétroactif» qu'un exemple en rapport avec le précédent, peut illustrer.

Le montant du chiffre d'affaires réalisé par le producteur de biens de consommation s'élève à 150,- ce qui l'obligerait à verser 22,5 au fisc, le taux étant à 15 %. Cette dette fiscale sera diminuée du montant des impôts frappant la matière première et de celui perçu sur le prix de vente, soit de 10,- de sorte que 12,50 seront finalement payés au fisc. Si la charge fiscale préalable était ramenée de 10 à 6 %, la déduction de l'impôt atteindrait 6,-, le producteur de bien de consommation devrait alors 16,50 au fisc. La charge fiscale globale frappant le bien économique se monterait donc, comme auparavant, à 22,50 ou à 15 %.

Il en résulte que des exemptions ou des faveurs atteignant les phases précédentes sont «rattrapées» dans les suivantes. Ainsi la charge fiscale effective correspond au taux d'impôt frappant n'importe quel produit à chacune des phases. Un traitement égal est ainsi réservé à toutes les entreprises, les plaçant sur le même plan au point de vue de la concurrence. Mais à ce propos, les Etats membres de la C.E.E. ont le pouvoir de déterminer leur taux d'impôt de manière autonome. »Denn wegen der für das Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug typischen Nachholwirkung auf den späteren Stufen entspricht die Steuerlast für ein bestimmtes Produkt dem letzten Satz, d. h. dem Satz des Bestimmungslandes«¹⁾.

Les difficultés ne peuvent surgir qu'au moment où l'impôt dû dans le pays d'origine est plus élevé que celui qui doit être versé au pays de destination. Ce cas peut se présenter quand le taux d'impôt appliqué dans le pays d'origine est notablement plus élevé que celui appliqué dans le pays de destination et que la valeur ajoutée imposable dans le pays de destination ne suffit pas à compenser la différence de taux. Une déduction intégrale de l'impôt préalablement payé doit être ménagée pour empêcher des distorsions de concurrence, par laquelle on rembourse au contribuable du pays de destination l'impôt excédentaire. De cette façon, le pays de destination ne supporte aucune manière de préjudice puis qu'il peut, dans le cadre de la compensation financière entre Etats, réclamer tout l'impôt préalablement versé au pays d'origine. Une

¹⁾ Rapport A-B-C., op. cit., p. 119.

compensation de ce genre s'exécute sans difficulté, car le montant de la charge fiscale grevant une marchandise peut s'établir avec précision à chacune des phases du circuit de production et de commercialisation.

Par rapport à celle du chiffre d'affaires préalable, la déduction de l'impôt ne présente pourtant pas que des avantages, mais une série de différents inconvénients. Pour faciliter à l'acheteur la déclaration des montants fiscaux déductibles, il faut augmenter les indications contenues sur la facture par un titre constatant le montant des contributions fiscales comprises dans le prix; ce qui rend l'ouverture d'un compte supplémentaire inévitable et, partant, une augmentation des charges comptables. Cependant, les inconvénients provoqués par l'effet rétroactif devraient être plus significatifs qu'une certaine hausse des frais de perception. En fait, cet effet rétroactif »saugt die aus technischen Überlegungen z. B. im Landwirtschaftssektor gewährten Steuerbefreiungen automatisch auf«¹⁾; il n'est donc plus possible de favoriser fiscalement, pour des motifs sociaux ou d'autres, des phases isolées ou des secteurs économiques particuliers puisque »der Nachmann die Steuerbefreiungen seines Vormannes automatisch mitzahlen muß«²⁾. En réalité, des traitements de faveur ou des exemptions semblables devraient rester dans des limites étroites parce qu'elles peuvent mettre en question la neutralité au point de vue de la concurrence; neutralité que l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant la valeur ajoutée rend justement possible. Si des faveurs ou des exemptions doivent atteindre, pour des raisons sociales, les produits de première nécessité, elles doivent apparaître à la dernière phase ou alors à toutes les phases jusqu'à la dernière.

23214 *Jugement sur les différentes méthodes*

Comme les désavantages l'emportent nettement, la méthode cumulative s'élimine tout de suite. Il ne reste donc plus qu'à établir l'avantage soit à la méthode de déduction du chiffre d'affaires préalable soit à celle de déduction de l'impôt déjà payé.

Quoiqu'il ressorte des considérations précédentes que la méthode de déduction de l'impôt déjà payé, par suite de son effet rétroactif, permet de mieux tenir compte des données du marché com-

¹⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 81

²⁾ Flick, H.: op. cit., p. 402.

mun, le rapport Neumark¹⁾ aboutit à la conclusion – l'un des membres du comité étant d'opinion contraire – qu'il faut préférer la procédure de déduction du chiffre d'affaires préalable. D'après ce rapport, les avantages de cette procédure, quand on applique le principe du pays d'origine, apparaissent particulièrement »wenn erhebliche Steuertarifunterschiede zwischen zwei Mitgliedstaaten bestehen. Derartige Unterschiede können unter Umständen dazu führen, daß die auf den «net value added» im Importland (bei geringer Tariffhöhe) entfallende Steuer im absoluten Betrag niedriger ist als jene, die sich (bei einem wesentlich höheren Steuersatz) im Exportland für den in diesem erzeugten Nettoproduktionswert errechnet; theoretisch hätte dann das Importland einen potentiellen Rückerstattungsanspruch gegenüber dem Exportland. Diese Schwierigkeit entfielen, wenn statt des Vorsteuer- das Vorumsatzverfahren angewendet würde«²⁾.

Outre que l'essentiel d'un impôt sur la consommation suppose que les revenus fiscaux vont au pays de destination en tant que pays de consommation, cette simplification d'ordre administratif n'est acquise qu'au prix d'une grave atteinte au principe de la neutralité; cette augmentation du rendement net, en effet, n'est possible qu'en ne tenant insuffisamment compte des impôts sur le chiffre d'affaires payés dans le pays d'exportation.

Un exemple illustrera ces faits soit un producteur du pays A qui livre de la matière première à un producteur du pays B pour un prix de 100,-; soit un taux d'impôt de 20 % dans le pays A; de 5 %, dans le pays B; soit enfin un prix de vente de 150,- des biens résultant du travail qu'a ajouté le producteur du pays B à la matière première importée:

a) Déduction de l'impôt préalablement payé

Pour établir le montant de l'impôt que doit l'importateur, il faut partir du chiffre d'affaires global: 150,-. Avec un taux d'impôt de 5 %, ce montant est de 7,5. Il faut en déduire le montant, déjà payé, des impôts versés par l'exportateur, soit de 20,-, de sorte qu'une dette fiscale négative apparaît ou, en d'autres termes, un droit au remboursement de 12,50. La charge fiscale effective est ainsi de 5 %.

¹⁾ cf. Rapport Neumark, op. cit., pp. 45, 53 ainsi que 81.

²⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 53.

b) Déduction du chiffre d'affaires préalable

Pour déterminer le montant que le producteur importateur doit au fisc, on déduit le chiffre d'affaires préalable du chiffre d'affaires total, de sorte qu'il reste une valeur ajoutée de 50,- qui doit être imposée à 5 %. En dépit de l'impôt de 20,- déjà payé par l'exportateur une dette fiscale de 2,50 apparaît maintenant, ce qui porte la charge fiscale effective à 15 %.

La déduction du chiffre d'affaires préalable conduit donc à une charge fiscale très différente du taux nominal, en l'espèce à une charge supplémentaire de 10 %. Une simplification d'ordre administratif ne saurait justifier, à l'intérieur du marché commun, une atteinte aussi manifeste à la neutralité au point de vue de la concurrence. Bien plus, il apparaît une fois encore que la déduction du chiffre d'affaires préalable n'est pas du tout adéquate quand les Etats partenaires appliquent des taux différents, qu'elle met en question les avantages décisifs de l'impôt sur le chiffre d'affaires net et qu'elle fait ressurgir les défauts de l'imposition brute à toutes les phases.

Mais même si on pouvait parvenir à ce que tous les Etats, à l'intérieur du marché commun, appliquent un tarif fiscal unique, la déduction du chiffre d'affaires préalable ferait surgir des difficultés dans le cadre de la péréquation financière entre Etats; comme une compensation exacte au passage de la frontière n'est pas possible lors des échanges de biens et de services avec des Etats tiers.¹⁾

C'est pour ces raisons que l'actuel Ministre des finances de la République fédérale allemande préfère la déduction de l'impôt préalablement payé où il voit »daß es bei diesem Verfahren keine Wettbewerbsstörungen und keine Verzerrungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr gibt«²⁾. Les groupes de travail A, B et C, émanant de la Commission de la C.E.E. sont aussi de cet avis; dans leur rapport, ils attirent l'attention sur les inconvénients de

¹⁾ Seule l'hypothèse d'un taux général unique frappant tous les produits et à chacune des phases supprimerait ces difficultés car la charge fiscale dépend forcément du taux d'impôt. Il n'y aurait, dans ce cas, aucune différence de charge fiscale entre la méthode de déduction du chiffre d'affaires préalable et celle de la déduction de l'impôt préalablement payé; son rendement net plus élevé permettrait alors à la déduction du chiffre d'affaires préalable de l'emporter.

²⁾ Dollinger, W.: Umsatzsteuerreform, aber wie? Probleme eines Systemwechsels, in: Deutsches Steuerrecht, Munich-Berlin-Francfort 1963, fasc. 17, p. 397.

la déduction du chiffre d'affaires préalable qui apparaissent »insbesondere für die steuerliche Entlastung der Exporterzeugnisse und die Besteuerung der Importerzeugnisse« et, »nach Abwägung der Vor- und Nachteile beider Verfahren«, ils parviennent à la conclusion »das Prinzip des Vorsteuerabzugs zu wählen«¹⁾.

2322 *Application de la déduction de l'impôt préalablement payé*

L'importance des montants déductibles permet de voir jusqu'à quel point la méthode de déduction des impôts préalablement payés est avantageuse. Outre les questions que posent les déductions applicables aux biens d'investissement et aux frais généraux, la délimitation des «déductions matérielles» fait surgir certaines difficultés. C'est ainsi qu'il faut soumettre à une étude particulière le traitement fiscal des prestations en services.

23221 *Application de la déduction matérielle*

Par «déductions matérielles», il faut comprendre celles qui s'opèrent sur les matières premières ou sur les matières considérées comme telles – à l'exclusion des biens d'investissement et des frais généraux – que ces matières entrent dans la composition du produit, qu'elles n'interviennent qu'une seule fois dans le processus de fabrication ou qu'elles perdent leurs qualités spécifiques. Il faut observer cependant que des matières premières ou des produits destinés à être stockés peuvent être des investissements de stockage et, par conséquent, qu'ils doivent être traités comme biens d'investissement. La notion de déduction matérielle est ainsi clairement définie et il semble que ce problème soit résolu.

Si l'on considère le but de la déduction de l'impôt préalablement payé – qu'il faut voir dans la suppression de l'effet cumulatif – on peut se demander si cette déduction doit être effectuée lors de l'achat de matières premières ou de biens qui servent à produire des biens exemptés. Si, dans ce cas, la déduction était refusée, il ne se produirait aucun effet cumulatif. Mais les produits exemptés devraient supporter une charge cachée. Cette taxe, appelée «taxe résiduelle», peut malgré tout produire un effet cumulatif lorsque des produits exemptés entre dans le processus de production de produits imposables, car la taxe résiduelle incluse dans le prix de

¹⁾ Rapport A-B-C., op. cit., p. 91.

vente des produits exemptés ne doit pas être déclarée et, par conséquent, ne peut entrer en compte pour la déduction. Dans les échanges avec des pays tiers, la taxe résiduelle ne défavorise pas seulement les exportateurs à qui ne sont pas bonifiés les impôts payés dans la production des biens importés; mais, dans les échanges à l'intérieur de la C.E.E., ceux des Etats qui appliqueraient les tarifs fiscaux les plus bas, lorsque les Etats les déterminent d'une façon autonome, jouiraient d'un avantage injustifié au point de vue de la concurrence.

Une difficulté supplémentaire surgit dans le cas où la matière première – ou les produits analogues – servent à fabriquer aussi bien des marchandises exemptées que des marchandises imposables. Une calculation même bien organisée des coûts ne peut jamais délimiter exactement la part imposable des produits ou matières premières qui entrent dans la fabrication des produits finis. C'est le difficile problème de la calculation des coûts des produits complémentaires qui est ici posé. Quelle est la part de matière première qui doit entrer dans le calcul de la déduction quand, de deux produits complémentaires, l'un est exempté et l'autre est imposable? C'est un problème insoluble.

Pour éliminer les effets de distorsion de concurrence, on devrait garantir la déduction de l'impôt préalablement payé même quand le produit fini est exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée. Il n'est sans doute plus complètement exact de parler d'une déduction préalable d'impôts puisqu'il ne peut y avoir de déduction sur une dette fiscale qui n'existe pas. C'est pourquoi l'expression «remboursement» de l'impôt préalablement payé conviendrait mieux. Naturellement, pour des motifs de neutralité en matière de concurrence l'impôt préalablement payé doit aussi être remboursé quand, par suite de tarifs fiscaux différents à l'intérieur du pays ou de la C.E.E., la matière première ou les produits analogues sont soumis à un taux plus élevé que les produits intermédiaires ou finis qu'ils servent à fabriquer. Il faut donc repousser d'une façon décisive la «règle du butoir» selon laquelle la déduction de l'impôt préalablement payé – sauf s'il s'agit d'exportation – ne peut pas aller jusqu'au remboursement.¹⁾ Il faut remarquer pour

¹⁾ Dans le système français de la taxe à la valeur ajoutée, la «règle du butoir» veut que les montants payés au fisc lui restent définitivement acquis pour autant qu'il ne s'agisse pas d'exportation. Il reste à espérer que la France admette une déduction matérielle illimitée de l'impôt préalablement payé dans le cours d'une harmonisation des systèmes d'imposition du chiffre d'affaires.

compléter et vider la réflexion qui précède que le remboursement de l'impôt préalablement payé ne signifie pas un enrichissement des entreprises auxquelles on bonifie cet impôt préalablement payé puisqu'ils ont payé cet impôt, avec le prix de vente, à leur fournisseur.

23222 *Déduction de l'impôt préalablement payé sur les biens d'investissement et les frais généraux*

La déduction matérielle ne suffit pas à supprimer les distorsions de concurrence et l'effet rétroactif de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les biens d'investissement et les frais généraux peuvent provoquer des effets rétroactifs; la charge fiscale qui les grève se rabat en effet sur les amortissements et les coûts, puis sur les prix – donc sur le chiffre d'affaires global. La seule manière d'exclure cet effet cumulatif est d'inclure dans les déductions d'impôts préalablement payés l'impôt sur le chiffre d'affaires qui frappe les biens d'investissement et les frais généraux.

232221 *Définition des notions*

Avant d'établir jusqu'à quel point l'effet cumulatif peut être évité quand la déduction des impôts préalablement payés peut s'étendre à ceux qui frappent les biens d'investissement et les frais généraux, il est nécessaire de définir ce qu'il faut entendre par biens d'investissement et par frais généraux.

2322211 *La notion de « bien d'investissement »*

Il est important de distinguer d'abord deux sortes d'investissement, fondamentalement différentes. »Zur einen gehört etwa eine Sparanlage, zur anderen der Erwerb einer Maschine«¹⁾. Les investissements financiers sont soumis à l'impôt frappant les transferts de capitaux; ils ne sont donc pas préalablement atteints par l'impôt sur le chiffre d'affaires »so daß die für die Mehrwertsteuer geltenden Vorschriften nicht auf sie angewendet werden können«²⁾. Les impôts sur les transferts de capitaux, différemment conçus d'un Etat membre de la C.E.E. à l'autre, peuvent amener une mauvaise gestion du facteur capital; mais nous n'avons pas ici à nous occuper de l'harmonisation de cette sorte d'impôt. Il reste simplement

¹⁾ Heister, M.: Rentabilitätsanalyse von Investitionen. Ein Beitrag zur Wirtschaftlichkeitsrechnung, Köln-Opladen 1962, p. 2.

²⁾ Rapport A-B-C., op. cit., p. 107.

à espérer que l'on parviendra, dans une phase ultérieure, à supprimer complètement ces impôts. Le problème de la déduction des impôts préalablement payés ne se pose qu'à propos des investissements réels dont la caractéristique est »daß der Wertstrom vom Investor unmittelbar in das zu nutzende Objekt fließt und sich in ihm investiert. Ebenso kehrt spätestens am Ende der Investition der Wertstrom wieder unmittelbar zum Investor zurück«¹⁾. Il est cependant dans la logique des déductions de ne pas y inclure tous les investissements réels. Ainsi, il faut se demander »ob nicht von einer solchen Regelung die Güter ausgeschlossen werden sollten, die ganz oder teilweise von Betriebsangehörigen für ihren persönlichen Bedarf verwendet werden«²⁾. Mais, ici, on oublie manifestement que les biens qui servent à satisfaire les besoins personnels ne représentent aucun investissement. Par conséquent, l'impôt sur le chiffre d'affaires les frappant ne peut pas donner lieu à réduction. D'ailleurs la question d'une exclusion des déductions se pose à propos des biens qui ont un caractère d'objets de luxe ou à propos de ceux qui peuvent perdre leur destination pour trouver une utilisation dans le domaine privé. Tant que l'utilisation dans la production peut être prouvée, il faut rembourser l'impôt préalablement payé.

»Ein Sonderproblem ergibt sich im Hinblick auf die Behandlung nicht abnutzbarer Güter des Anlagevermögens, zur Hauptsache also des Grund und Bodens und des originären Firmenwertes«³⁾. Comme ces biens ne peuvent pas être amortis, les impôts qui les frappent ne s'abattent pas sur les coûts – donc pas sur les prix de sorte qu'ils ne peuvent provoquer d'effet rétroactif. Mais, comme les investissements financiers, les acquisitions de biens fonds ne sont pas soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires de sorte que la question de la déduction de l'impôt préalablement payé ne se pose pas. Bien plus, ces acquisitions sont soumises à un impôt spécial – la taxe de mutation – et cette réglementation devrait subsister après l'harmonisation du droit fiscal.

A propos du problème de la valeur des firmes, il faut remarquer que le droit fiscal de la République fédérale allemande n'exige

¹⁾ Heister, M.: *ibid.*

²⁾ Rapport A-B-C., *op. cit.*, p. 33.

³⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *op. cit.*, p. 23.

impérativement que l'inscription à l'actif de la valeur dérivée et n'autorise son amortissement que dans des cas exceptionnels alors que l'inscription à l'actif de la valeur première de la firme n'est pas autorisée. Le Conseil consultatif économique a donc confondu la valeur première et la valeur dérivée. Comme l'acquisition d'une entreprise fait apparaître une valeur dérivée, celle-ci est soumise immédiatement à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Pour pouvoir arrêter si possible les grandes lignes d'un système commun d'imposition du chiffre d'affaires en supprimant les réglementations spéciales, la déduction des impôts compris dans la valeur dérivée devrait être admise. On tiendrait compte, ainsi, d'un point de vue de politique d'entreprise qui exige un amortissement de la valeur de la firme et il n'y aurait aucune difficulté à admettre, dans des cas spéciaux, un amortissement, selon le droit fiscal, de la valeur de la firme.

2322212 *La notion de «frais généraux»*

»Als „Gemeinkosten“ werden Ausgaben angesehen, die mittelbar oder unmittelbar mit der Gütererzeugung oder Güterverteilung zusammenhängen, aber weder Rohstoffe und gleichgestellte Stoffe, noch Investitionsgüter betreffen. Als Beispiel für solche Ausgaben können genannt werden: Ausgaben für Kleinwerkzeug und Bürobedarf, Werbungskosten, betriebliche Heizungskosten, Werkstattbedarf an Ölen, Fetten, Seilen, Riemen«¹⁾.

A ce propos, il ne faut pas évoquer le problème des prestations en service. Leur imposition et leur traitement en ce qui concerne la déduction de l'impôt préalablement payé sont réservés à une étude spéciale.

232222 *Modalités des déductions d'impôts opérées sur les biens d'investissement et les frais généraux*

2322221 *Etendue des déductions*

Après avoir vu ce que sont les biens d'investissement et les frais généraux au point de vue de l'imposition du chiffre d'affaires, il reste à examiner lesquelles des charges fiscales préalables peuvent donner lieu à réduction.

¹⁾ Rapport A-B-C., op. cit., p. 34.

D'après les dispositions du système de la T.V.A. française, le droit à la réduction dépend chaque fois de la taxe à payer »und der Umfang dieses Rechtes ist durch die Höhe der steuerbaren Umsätze eines jeden Steuerpflichtigen bestimmt«¹⁾. Le droit à déduction se trouve donc limité à un double point de vue. Lorsque les activités de l'entreprise sont en partie imposables et en partie exemptées ou en dehors du champ d'application de la taxe, le droit à la déduction se trouve limité alors qu'à propos de biens amortissables il faut opérer une correction du taux au prorata du rapport entre le chiffre d'affaires global et le chiffre d'affaires imposable ainsi qu'une rectification des déductions déjà effectuées lorsqu'elles l'ont été immédiatement – ceci quant il ne faut pas procéder, à la suite d'un changement de loi ou de programme de production, »eine Änderung des Umfangs der mehrwertsteuerpflichtigen und nichtmehrwertsteuerpflichtigen Umsätze«²⁾. Les groupes A-B-C de la Commission de la C.E.E. parviennent au même résultat en évoquant dans leur rapport général les «déductions dans l'espace» et les «déductions dans le temps». Pour matérialiser ces limitations au droit à la réduction, on a élaboré différentes solutions³⁾; la plupart, cependant, sont à peine réalisables et justifient le défaut que l'on reproche souvent aux impôts sur le chiffre d'affaires net: ils ne sont pas pratiques.

Conséquence, qui, dans la règle, passe inaperçue, de ces limitations du droit à la déduction, les produits exemptés supportent en réalité une charge fiscale – moindre il est vrai – que l'on appelle «taxe résiduelle», formée par les impôts non déduits qui s'incorporent dans les coûts – en passant par les amortissements – puis dans les prix.

On ne saurait négliger un effet cumulatif lorsque des biens frappés de la taxe résiduelle entrent dans la production de biens imposables. Les distorsions de concurrence sont alors les mêmes que celles qu'avait fait apparaître une limitation des déductions matérielles aux produits imposables et qui désavantagent les entre-

¹⁾ Frapsauce, M.: op. cit., p. 26.

²⁾ Guieu, P.: Die Bestimmung des steuerbaren Mehrwertes in Frankreich, in: Deutsches Steuerrecht, Munich-Berlin-Francfort 1963, fasc. 17, p. 408.

³⁾ cf. Rapport A-B-C., op. cit., p. 108 ss.

Pour opérer une déduction exacte, il faut distinguer ceux des investissements et des frais généraux qui sont effectivement utilisés à des buts soumis à l'impôt. Cette solution ne soulève pas de sérieuses difficultés – c'est aussi l'avis des groupes A-B-C, émanant de la Commission de la C.E.E.

prises fortement capitalistes par rapport à celles qui distribuent de nombreux salaires quand l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant les biens d'investissement n'est pas intégralement compris dans les déductions.

Pour limiter les réglementations particulières qui, en soi, provoquent des distorsions de concurrence, il ne faut inclure l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant les biens d'investissement et les frais généraux dans les déductions qu'au moment où ces biens et ces frais entrent dans la production de biens non soumis à l'impôt. Il faut aussi repousser une délimitation des déductions fondée sur le temps et l'espace.

2322222 Réglementation des déductions dans le temps

Il y a deux façons de réglementer la garantie pleine et entière du droit à la déduction. On peut autoriser la déduction immédiate ou l'étaler sur une certaine période.

23222221 Déduction étalée dans le temps

S'agissant d'une déduction étalée dans le temps, il faut d'abord montrer comment la réglementer dans un laps de temps donné. L'unité de référence la plus efficace, pour le calcul et la répartition des impôts préalables pourrait être les amortissements annuels. Reste à choisir alors entre l'amortissement selon le calcul économique et l'amortissement fiscal. Comme, nous l'avons dit, des différences considérables apparaissent entre les amortissements fiscaux en usage dans les pays membres de la C.E.E., elles se répercutent sur le droit fiscal de l'imposition du chiffre d'affaires et empêchent la meilleure division du travail sur le plan international, à l'intérieur de la C.E.E.

Ces craintes peuvent disparaître quand les impôts préalables sont répartis sur la base des amortissements résultant du calcul économique. Un autre avantage de cette unité de référence réside dans le fait qu'une déduction n'est admise que dans la mesure où la valeur du bien d'investissement s'incorpore au prix de la marchandise, c'est-à-dire qu'elle n'est admise que jusqu'au moment où les impôts s'ajoutent. Cependant, il faut compter avec de considérables difficultés techniques »wenn man einfach die einkommensteuerlichen Abschreibungssätze übernimmt«¹⁾. Elles

¹⁾ Bund der Steuerzahler: Mehrwertsteuer: Ja oder nein? Sonderdruck aus: Der Steuerzahler, Bad Wörishofen 1964, 15e année, no 3, p. 5.

peuvent même être considérables quand les amortissements résultant du calcul économique sont pris pour fondement des déductions d'impôt. La dispute sur l'importance des amortissements qui surgit au moment du contrôle des entreprises ne se limite plus dès lors au montant des amortissements soumis à l'impôt sur le revenu, elle s'étend aux amortissements résultant du calcul économique dont aucune prescription de droit fiscal ne touche l'importance; c'est-à-dire que le contribuable et l'administration se mettront difficilement d'accord sur le montant de ces amortissements. En conséquence, pour des raisons de technique fiscale, on préférera une répartition convenable des impôts préalablement payés aux amortissements reconnus par le fisc.

C'est dans le domaine de la politique conjoncturelle que la déduction étalée dans le temps (la déduction pro rata temporis) révèle son avantage le plus important. Au moment d'un essor conjoncturel qui s'accompagne en général d'une grande activité dans le domaine des investissements, les rentrées fiscales dues à l'application de la déduction pro rata temporis sont plus élevées que celles résultant de la garantie des déductions opérées immédiatement. En revanche, en période de dépression caractérisée par une diminution des investissements la déduction des impôts calculés sur les amortissements pourra diminuer la charge fiscale que supportent les entreprises à raison de l'impôt sur le chiffre d'affaires d'un montant égal aux investissements réalisés en période d'essor conjoncturel.

En fait, le Conseil économique¹⁾ doute qu'une déduction des investissements pro rata temporis provoque un effet anticyclique »da die Schwankungen der Investitionen sich ja auch in einer veränderten Höhe der Abschreibungen und damit der Abzüge niederschlagen«²⁾, même s'il faut considérer qu'en période de dépression, les amortissements diminuent relativement moins que les investissements. Il faut remarquer cependant que l'effet qu'une politique conjoncturelle peut tirer de la déduction étalée dans le temps vient de ce qu'en période dépressive les réinvestissements restent inférieurs aux amortissements ce qui donne lieu, par conséquent, à un remboursement (ou à l'ouverture d'un crédit) par

¹⁾ Il s'agit du Conseil consultatif attaché au Ministère fédéral allemand des finances (»Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen«) – N.d.T.

²⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: op. cit., p. 26.

le fisc; opérations qui contribuent à relancer l'économie. En revanche, en période de surchauffe, les disponibilités, plus grandes, font augmenter les investissements qui dépassent les taux d'amortissement de sorte que le fisc se fait ouvrir un crédit chez les contribuables et, ainsi, fait ponction de pouvoir d'achat sur l'économie.

Cet avantage intéressant du point de vue de la politique conjoncturelle et qui procède du crédit gratuit que le contribuable consent au fisc et de l'escompte accordé tant que biens d'investissement et frais généraux dépassant les investissements s'incorporent dans la production des biens de consommation, cet avantage porte préjudice, particulièrement, aux entreprises fortement capitalistes qui se développent: le volume d'investissement annuel dépasse toujours les amortissements annuels en sorte qu'elles ouvrent perpétuellement un crédit gratuit au fisc. La part du facteur travail dans la combinaison des facteurs de production est ainsi affectée »indem bei einem verstärkten Einsatz des Produktionsfaktors Arbeit Verkaufserlöse und erhöhte Steuerzahllast für den verstärkten Einsatz der Produktionsfaktoren normalerweise in dieselbe Periode fallen, während bei einer zusätzlichen Verwendung von Kapital die Netto-Umsatzsteuer bereits im Zeitpunkt des Einkaufs der Investitionsgüter entrichtet werden muß«¹⁾). Mais la capacité concurrentielle sur le plan international est aussi affectée par la déduction étalée dans le temps. Même malgré l'usage d'une valeur de référence unique pour les déductions à l'intérieur du marché commun, les entreprises doivent compter avec un léger désavantage touchant le taux d'escompte et d'intérêt dans les pays membres où le tarif fiscal est bas. En fait la déduction pro rata temporis permet une insignifiante réduction du taux d'impôt lorsque les investissements et les amortissements annuels sont au même niveau – c'est-à-dire lorsque l'économie est en stagnation – car le fisc, en ouvrant un crédit de remboursement, revendique un nouveau crédit et dont le montant, en fait, correspond exactement à celui du remboursement²⁾. Cet avantage psychologique

¹⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen: op. cit., p. 29.

²⁾ cf. Eckhardt, W. et Meyer-Arndt, L.: op. cit., p. 71.

Ces deux auteurs soulignent que l'argument du taux d'impôt n'a de valeur qu'au moment où les amortissements annuels correspondent aux investissements. Sinon, ils se reportent à l'effet de crédit que provoque la déduction pro rata temporis mais que ne limite pas considérablement les liquidités des entreprises. Cet effet de crédit ne rendrait possible, cependant, qu'une insigni-

d'un taux d'impôt plus avantageux est plus ou moins compensé par le renchérissement dû aux frais de financement. Tandis que les différences de tarifs fiscaux – et l'effet rétroactif – s'éliminent au passage de la frontière, »ist dieses Preiselement im grenzüberschreitenden Warenverkehr nicht ausgleichsfähig«¹⁾).

Pour que l'impôt sur le chiffre d'affaires ne favorise pas la production de biens d'investissement par l'entreprise qui les utilise ensuite et pour ne pas empêcher la division du travail entre entreprises différentes, une réglementation spéciale de l'«auto-production des biens d'équipement» (selbsterstellte Anlagen) est nécessaire, ces biens d'équipement ne devraient, sinon supporter aucune charge fiscale préalable pendant un long laps de temps. Par conséquent, il faut taxer ces équipements sur leur coût de production ou sur le prix des produits analogues sur le marché. Tout comme l'impôt sur le chiffre d'affaires frappant les biens d'investissements achetés à d'autres entreprises, cette taxe justifie la déduction pro rata temporis. Dans la mesure où les matières premières préalablement imposées ont été utilisées dans la fabrication des biens d'investissement, une déduction immédiate de ces taxes préalables se justifie.

A propos de la déduction pro rata temporis opérée sur les biens d'investissement, il faut remarquer de plus que les investissements réels ne comprennent pas seulement les investissements d'équipement, mais aussi les investissements constitués par les réserves. En fait, il faut promouvoir un seul et même traitement de tous les investissements constitués par des réserves augmentent la part des produits finis dans le calcul du chiffre d'affaires brut; il faut donc le réduire d'autant. De même l'impôt préalable ne doit être déduit que pour autant que les matières premières et les produits semi-finis qu'il frappait ont été utilisés dans la production pendant chacune des périodes entrant en ligne de compte. La charge fiscale devrait grever les matières premières et les produits semi-finis prélevés sur le stock comme elle grève les biens d'équipement tant

fiante réduction du tarif fiscal, ce crédit profitant au fisc; l'argumentation d'Eckhardt et de Meyer-Arndt est ainsi contradictoire. Comme cet effet de crédit subsiste en période de stagnation – ce n'est qu'en période de dépression que le crédit accordé au fisc disparaît – une réduction du tarif fiscal ne suppose aucunement une économie en expansion.

¹⁾ Schubert, W.: Sofortiger oder zeitverteilter Vollabzug der Vorsteuern auf Investitionen bei einer nicht kumulativen Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, Bonn 1963, p. 24.

qu'ils ne sont pas entrés dans le processus de production. Une telle réglementation poserait d'insolubles problèmes à la majorité des entreprises et la détermination exacte de la dette fiscale entraînerait des frais trop considérables de sorte qu'il faut tenir immédiatement compte de l'impôt préalable frappant les investissements constitués par des réserves. Même d'un point de vue de politique conjoncturelle, il faut préférer en général la déduction immédiate de l'impôt préalablement payé car, par suite des difficultés d'approvisionnement, les stocks diminuent pendant une période durable de haute conjoncture et sont réapprovisionnés au cours de la récession.

Ainsi on peut se demander, en poussant plus loin, si l'impôt préalable frappant les investissements d'équipement ne devrait pas donner droit à une déduction immédiate.

23222222 *Déduction immédiate de l'impôt préalablement payé*

Comme nous l'avons vue, ce sont en général des motifs de politique conjoncturelle qui font préférer la déduction pro rata temporis; à côté de la possibilité d'abaisser un peu le taux d'impôt pour des rentrées égales, ces motifs pourraient avoir déterminé le Gouvernement fédéral allemand, lors du Conseil des Ministres du 10 juillet 1963, à soumettre les investissements d'équipement à la réduction étalée dans le temps. Le paragraphe 12, alinéa 4 du projet gouvernemental dispose ainsi qu'en ce qui concerne les livraisons, l'utilisation directe et l'importation de biens d'investissement, quand, pendant l'année de leur acquisition ou de leur production, les dispositions fiscales concernant l'impôt sur le revenu n'assimilent pas complètement les frais d'acquisition ou de production aux frais d'exploitation, les déductions d'impôts préalablement payés ne peuvent s'opérer que par tranches annuelles, correspondant aux amortissements indiqués dans la déclaration de profit.

Cependant, récemment, et particulièrement à propos de l'abattement de l'impôt sur le revenu opéré au 1er janvier 1965 en Allemagne, on a douté que des rentrées fiscales augmentant fortement en période de haute conjoncture puissent exercer en politique conjoncturelle les heureux effets que l'on reconnaît à la déduction de l'impôt anticipé – ou préalablement payé – opérée pro rata temporis. Dans l'exposé des motifs de la réduction d'impôts opérée pendant une période de haute conjoncture, le ministre alle-

mand des finances part de l'idée »daß gerade in einer Konjunkturphase wie der jetzigen, die charakterisiert ist durch hohe Staatsausgaben mit „erhitzender“ Wirkung, eine Steuersenkung angezeigt ist, um die öffentliche Hand dazu zu zwingen, weniger Geld auszugeben. Eine Austrocknungsaktion also will der Bundesfinanzminister einleiten, während die Gelehrten nur auf ein zeitweiliges Einfrieren von öffentlichen Geldern hinzielen«¹⁾. Ainsi, on doute qu'il soit possible de geler un moment les rentrées fiscales qui augmentent pour relancer l'économie en période de dépression. On est même allé jusqu'à admettre que le contribuable tenait plus compte de la conjoncture que le fisc. Ce que l'on désire, c'est par conséquent une stabilité relative des rentrées fiscales »die sich nur durch den sofortigen Vollabzug der Vorsteuern auf Investitionen erreichen läßt«²⁾.

Il n'est pas dans notre propos d'exposer ici les problèmes que pose une politique budgétaire anticyclique; mais qu'il nous soit permis d'ouvrir une petite discussion. Il n'est d'abord pas du tout certain que le contribuable sache mieux se conduire, par rapport à la conjoncture, que le fisc, les investissements privés dépendent en effet directement de la demande conjoncturelle, des liquidités disponibles et finalement du bénéfice attendu; tandis que les investissements publics destinés à mettre en place l'infrastructure économique ne se déterminent pas à la suite d'hypothèses de rentabilité, mais à la suite de décisions politiques; ils ne sont par conséquent pas tellement liés à de courts termes. Un abaissement des rentrées fiscales ne servirait donc qu'à renforcer la tendance aux investissements mal venus. Parallèlement, le consommateur aura moins envie d'épargner et, au cours de la récession, on préférera les liquidités; l'Etat devrait intervenir comme contre-poids par le truchement d'une politique budgétaire anticyclique; en période de haute conjoncture, des surplus apparaissent et des crédits sont ouverts chez les contribuables – conformément aux buts de la déduction pro rata temporis – qui dorment dans la banque centrale et sont prélevés en période de dépression – automatiquement «annulés» – pour redresser la courbe de l'économie. Il faut donc se féliciter que le rapport d'expertise sur le développement de l'économie générale en Allemagne fédérale exprime clairement »daß eine wirksame Stabilisierung der Binnenkonjunk-

1) Muthesius, V.: Dahlgrün, bleibe hart! in: Der Steuerzahler, Bad Wörishofen 1964, 15e année, no 9, p. 128.

2) Schubert, W.: op. cit., p. 32.

tur, wenn sich gegen die äußeren Einwirkungen wenig ausrichten läßt, nur denkbar ist bei einer wirklich antizyklischen Finanzpolitik«¹⁾). Dans l'expertise, le souci d'une politique d'expansion a provoqué des avis opposés à de fortes fluctuations des dépenses de l'Etat, on craint en effet que les tâches de l'Etat en supportent un préjudice. Mais ces avis sont sans objet quand les rentrées fiscales correspondent à la conjoncture, ce qui se produit avec l'impôt sur la valeur ajoutée, assorti de déductions pro rata temporis. Comme les rentrées fiscales s'ajustent dans une certaine proportion au cours de la conjoncture, on parvient à une stabilisation telle que les dépenses de l'Etat restent constantes.

Contre une politique de stabilisation de ce genre, qui s'accomplit «automatiquement», on fait valoir qu'il est très difficile, dans une démocratie parlementaire, d'obtenir un boni budgétaire et de le conserver. En fait il faut reconnaître »daß es für die Regierung selbst einen gewissen Heroismus bedeutet, die Ausgaben bewußt unter die Einnahmen herabzudrücken. Doch wir müssen hier davon ausgehen, daß der Wille vorhanden ist, konjunkturpolitisch zu wirken«²⁾) et que le gouvernement lui-même se soucie sérieusement de la stabilité monétaire. Finalement, le gouvernement n'a rien d'autre à faire que de se servir d'une politique fiscale anticyclique s'il veut atteindre les buts de conjoncture politique qu'il s'est fixé. L'ex-ministre allemand des finances Fritz Schäffer a prouvé que l'immobilisation du boni budgétaire était une mesure parfaitement réalisable: au gré du temps, depuis ce qu'on appelle la »Juliusturm« – si ce n'est par des réflexions inspirées par une politique conjoncturelle – il a thésaurisé jusqu'à 7 milliards de deutschmark fiscaux et a pu ainsi provoquer un effet restrictif bienvenu sur la conjoncture. En outre, différentes propositions ont été faites récemment pour créer des bonis budgétaires; deux d'entre elles méritent de retenir particulièrement l'attention. Ainsi par exemple, on a la possibilité de verser une partie déterminée des rentrées fiscales sur un compte spécial, placé sous le contrôle d'une association attentive à la politique conjoncturelle et qui devrait disposer de la même autonomie que les banques d'émission³⁾). Werlé se prononce en faveur d'un mandat donné officiel-

¹⁾ Steves, K.: Aus dem Elfenbeinturm, in: Die Welt, Essen, 9 janvier 1965, no 7, p. 9.

²⁾ Haller, H.: Finanzpolitik, op. cit., p. 173.

³⁾ cf. Rüstow, H. J.: Das konjunkturpolitische Instrumentarium in der EWG und die Notwendigkeit seines Ausbaues durch fiskalpolitische Maßnahmen, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963, pp 34.

lement selon lequel les investissements placés dans l'infrastructure à des termes non-fixés et dont l'exécution dépendrait plus de décisions politiques que de supputations de rentabilité seraient déterminés d'après la capacité de production et le degré d'emploi des entreprises privées¹⁾.

Il y a donc différentes possibilités de mener une politique anticyclique sans que surgissent des difficultés de réalisation »so daß die (unbeweisbare) Behauptung, Steuern dürften nur in dem Umfang erhoben werden, wie sie zur Finanzierung laufender Staatsbedürfnisse erforderlich sind, der Erkenntnis weichen muß, daß sie unter Umständen darüber hinaus eingefordert werden können – oder richtiger: müssen, sofern das im Interesse stetigen Wirtschaftswachstums und stabiler Währungsverhältnisse als geboten erscheint«²⁾. Par conséquent, des considérations de politique conjoncturelle font préférer la déduction étalée dans le temps des impôts préalables ce qu'on appelle la «built-in-flexibility» attachée à cette procédure supprime en effet le problème du diagnostic et de la prévision économique ainsi que le »administrative lag« posé par la Constitution.

On craint alors entre autres que la déduction intégrale immédiate n'exerce une trop forte influence sur les décisions d'investir prises par les producteurs. Ainsi que le montre l'exemple ci-dessous la réglementation de la déduction de l'impôt anticipé se détermine en fait sur la rentabilité des investissements.

Supposons un impôt sur la valeur ajoutée de 20 % et admettons que le producteur compte sur un taux d'investissement de 10 %. Dans le cas no 1, la déduction immédiate est autorisée; dans le cas no 2, la déduction pro rata temporis est appliquée. Si le prix du bien d'investissement est de 4800³⁾ il sera de 6000 dans le cas no 2, car il comprend 20 % de valeur ajoutée. Pour simplifier, on fixe la durée de ce bien à deux ans seulement; à la fin de la seconde on attend un retour en capital de 3000,-. Pour simplifier encore le calcul, l'impôt préalablement payé n'est pas pris en considération, dans le cas no 2, au moment de la déclaration (ainsi

¹⁾ cf. Werlé, E.: Kompensatorische Vergabe öffentlicher Investitionsaufträge als Mittel der Konjunktursteuerung, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963, p. 47.

²⁾ Neumark, F.: Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, in: Wirtschaftsfragen der Freien Welt, Francfort-sur-le Main 1957, p. 461.

³⁾ Comme l'impôt payé préalablement se déduit immédiatement, on n'en tient pas compte dans le coût d'acquisition.

qu'il est prévu dans le projet de loi allemand), mais chaque fois à la fin de l'année de sorte que le retour en capital s'augmente pour atteindre 3600,-. Sans porter un jugement sur les différentes manières de calculer un investissement, la méthode de la valeur en capital ou de l'escompte permettra de déterminer la rentabilité.

	Investisse- ment	Retour en capital no 1	Retour en capital no 2	Valeur en capital
Cas I	— 4 800	+ 3 000	+ 3 000	
	— 4 800	+ 3 000 · 1,1 ⁻¹	+ 3 000 · 1,1 ⁻²	= 407,50
Cas II	— 6 000	+ 3 600	+ 3 600	
	— 6 000	+ 3 600 · 1,1 ⁻¹	+ 3 600 · 1,1 ⁻²	= 248,—

En fait, la valeur en capital est positive dans les deux cas de sorte que les deux investissements sont avantageux; cependant l'exemple montre clairement que la rentabilité est plus élevée quand la déduction est opérée immédiatement même si la différence se limite, en cas de répartition égale des montants annuels, aux périodes de déclaration comme le prévoit le paragraphe 12, alinéa 4 du projet gouvernemental allemand. Il est donc parfaitement concevable qu'une valeur en capital négative apparaisse en cas de déduction pro rata temporis alors qu'avec la déduction immédiate, le même investissement peut être encore rentable ce qui pousse à investir davantage. Cette élévation de rentabilité n'est cependant possible que parce que le facteur de production capital n'est plus désavantagé par rapport au facteur travail, comme il l'est avec la déduction pro rata temporis et, plus particulièrement avec les systèmes cumulatifs d'imposition du chiffre d'affaires. Le traitement semblable des facteurs de production qui s'exprime par une plus forte rentabilité du facteur capital, n'augmente pas le danger d'investissements erronés, mais contribue au contraire à éliminer les erreurs et à provoquer une combinaison optimale des facteurs de production, les investissements qui avaient été abandonnés parce que dénués de rentabilité à case, exclusivement, de l'impôt sur le chiffre d'affaires, étant récupérés.

La déduction intégrale immédiate pourrait être désavantageuse quand des comptes d'investissement tenus avec négligence per-

mettent des extensions, des investissements qui se révèlent ensuite erronés et que la déduction pro rata temporis aurait empêchés à cause des coûts élevés d'acquisition et des difficultés de financement qui y sont liées. Ainsi que Gutenberg peut le prouver à l'aide de ses propres recherches et des informations qu'il s'est procurées »wird in den Investitionsrechnungen moderner Unternehmen – nicht nur in der Großindustrie – stets mit einem Kalkulationszinsfuß gearbeitet, der einer gewissen Mindestrendite entspricht. Nur dann, wenn sie erreicht wird, erscheint die Investition vorteilhaft und damit betriebswirtschaftlich vertretbar«¹⁾.

Pour empêcher que les investissements soient différés au point de transformer le système d'impôt sur le chiffre d'affaires en un système général d'impôt sur la valeur ajoutée avec déduction immédiate et qu'ils ne soient rattrapés en une fois, il faut chercher une solution transitoire pour les investissements anciens. »So wäre es systemgerecht, die noch nicht abgeschriebenen Teile der Altinvestitionen bzw. die in ihnen enthaltene Brutto-Umsatzsteuer in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen«²⁾. Cependant, à côté des difficultés d'ordre administratif et de celles qui proviennent de la politique budgétaire, le Conseil consultatif économique (attaché au Ministère allemand des finances) fait en particulier valoir, contre cette solution transitoire conforme au système, »daß der an sich schon beim Vollabzug der Investitionen – mindestens in der Übergangsphase – bestehende unerwünschte Investitionsanreiz auf diese Weise verstärkt werden würde«³⁾. En fait, on doit accorder au Conseil consultatif qu'en tout cas au moment d'un changement fiscal, il faut compter avec une élévation du niveau des investissements: les investissements qu'une taxation injustifiée du facteur capital avait jusqu'alors suspendus sont rattrapés. C'est pourquoi on ne saurait trop recommander de procéder au changement de système d'impôt sur le chiffre d'affaires pendant une période où l'économie connaît un développement paisible. De plus, en ménageant la faculté de tenir compte en partie, pour la déduction de l'impôt préalablement payé, de la taxe sur le chiffre d'affaires frappant les anciens investissements, on pourrait pousser à une répartition sur la période transitoire de l'augmentation probable

¹⁾ Gutenberg, E: Über den Einfluß der Gewinnverwendung auf das Wachstum der Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1963, 33e année, no 4, p. 194.

²⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, op. cit., p. 71 et 72.

³⁾ ibid.

des investissements et empêcher que des investissements de remplacement nécessaires soient différés jusqu'au moment du changement de système.

Il faut mettre au crédit de la déduction immédiate le fait que les rentrées fiscales encaissées pendant un temps donné ne peuvent provenir que de la part de produit social brut revendiquée comme telle, pendant cette période, par les personnes privées en tant que consommateurs. Quand la déduction de l'impôt préalable n'est accordée qu'au pro rata du temps; la taxation frappe actuellement un volume de consommation qui n'est que futur. Pas plus que le revenu futur, la consommation qui n'est pas encore réalisée ne peut être soumise à l'impôt. Si l'on s'écarte de cette vérité, le caractère d'impôt général sur la consommation que revêt l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est plus garanti.

On peut ainsi conclure, en résumé, que la déduction pro rata temporis ne correspond pas à la nature d'un impôt sur la valeur ajoutée et que, par conséquent, il faut préférer la déduction immédiate qui permet de tenir compte des exigences d'une économie concurrentielle ainsi que de celles du marché commun. Nous devons nous occuper à ce propos de certains défauts inévitables particulièrement dans le domaine de la politique conjoncturelle.

23223 *Traitement des prestations de services*

Comme l'ont montré les recherches entreprises par les Etats du Bénélux, il faut distinguer deux sortes de prestations de services. Il y a ainsi les services »deren Kosten einen wesentlichen Einfluß auf die Gestehungskosten von solchen Waren ausüben, die geeignet sind, Gegenstand internationaler Handelsgeschäfte zu bilden«¹⁾ et ceux dont les effets se limitent au domaine national.

Les services dont la rémunération n'entre pas dans le prix des marchandises faisant l'objet d'échanges interétatiques sont par exemple ceux des coiffeurs, des instituts de beauté, des cinémas et des théâtres, mais aussi ceux des médecins et d'une série d'autres professions. Comme ils n'exercent aucune influence sur les échanges de biens et de services à l'intérieur du marché commun – abstraction faite de certaines exceptions dues au trafic en zones frontalières –, la taxation fiscale de ces services peut être laissée

¹⁾ Rapport A-B-C., op. cit., p. 30.

à chacun des Etats membres. Il n'est pas nécessaire de les inclure dans le système d'impôt sur la valeur ajoutée qu'il faudra instituer en commun. Il faut cependant tenir compte du fait que bien des entreprises de services exploitent en même temps un commerce de détail; le coiffeur par exemple, qui vend des articles de parfumerie. Pour assurer un traitement fiscal égal des commerces de détails joints aux entreprises offrant des services et des autres détaillants, le chiffre d'affaires de tous les commerces de détail devrait être exempté de l'impôt sur la valeur ajoutée pour être soumis à un impôt spécial à déterminer d'une façon autonome par chacun des pays membres et qui correspondrait à la taxation des services dont la rémunération n'entre pas dans le prix; ou bien alors ces «entreprises mixtes» devraient procéder à une différenciation entre leur chiffre d'affaires réalisé par la vente de services et celui réalisé par la vente au détail, opération qui, particulièrement pour les petites entreprises, s'accompagne de difficultés considérables.

Pour cette raison, seule la première possibilité revêt quelque importance pratique. Si le commerce de détail doit être soumis lui aussi à un système commun d'imposition du chiffre d'affaires net – question à laquelle répond le paragraphe suivant –, il faut logiquement soumettre les prestations de services à l'impôt sur la valeur ajoutée.

Avec les prestations de services dont la rémunération est comprise dans les prix et qui exercent une influence sur les coûts de production des produits entrant dans le commerce international, il faut compter entre autres le transport des marchandises et les services qui y sont liés; ceux des agents publicitaires, des courtiers, des intermédiaires indépendants et agents commerciaux. Pour empêcher un effet cumulatif et des distorsions de concurrence sur le plan international, ces services doivent être inclus dans la valeur ajoutée imposée. Une réglementation au gré des Etats membres doit être proscrite.

233 *Champ d'application d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net*

Après avoir exposé comment un système d'impôt sur la valeur ajoutée qui réponde aux exigences du marché commun peut être mis en place, nous avons maintenant à délimiter le champ d'application d'un tel système; à déterminer s'il doit se borner à la

dernière phase de la production ou s'il est d'avantage dans sa logique de frapper aussi les phases de la distribution.

2331 *Imposition du chiffre d'affaires net jusqu'à la dernière phase de la production*

Ce qui constitue les avantages d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net qui s'arrêterait au dernier stade de la production, c'est que seul un nombre restreint d'entreprises y sont soumises; ces entreprises, en général, disposent d'une comptabilité bien comprise qui les met à même de répondre sans autre aux exigences de l'impôt sur la valeur ajoutée.

Cependant, il faut bien voir qu'une imposition qui se contente de frapper l'économie jusqu'au dernier stade de la production suppose de nombreuses réglementations particulières qui compliquent considérablement le système et viennent anéantir la modicité des coûts de perception à laquelle le nombre restreint de contribuables devrait faire aboutir. Il suffit de penser au grand nombre de producteurs qui exercent également une activité commerciale. En ce qui concerne ces «entreprises mixtes», il ne faudrait admettre la déduction de l'impôt préalablement payé que sur ceux des biens et des services qui trouvent application dans la production. Il y a deux possibilités de régler la différenciation nécessaire des impôts préalablement payés. La première consiste à établir un rapport entre le chiffre d'affaires global et le chiffre d'affaires imposable pour en déduire un taux général. La seconde consiste à répartir biens et services selon leur destination effective au secteur de la production ou à celui de la distribution.

Avant de prendre le prix de vente pratiqué par le dernier producteur comme valeur imposable, il faut procéder à une correction dans le cas où un producteur, par l'intermédiaire de commerces de détail répartis, vend directement au consommateur; il faut ici avoir recours à une déduction forfaitaire. C'est ainsi, par exemple, que le système français de la taxe sur la valeur ajoutée – qui, jusqu'à l'entrée en vigueur du projet de loi adopté le 26 mai 1965, s'arrêtait au commerce de gros – prévoit de réduire le prix de vente au détail de 20 % ou des $\frac{2}{3}$ de la marge bénéficiaire.

Pour qu'ils ne subissent aucun préjudice, les grossistes intermédiaires de la production – dont les clients sont en majorité des pro-

ducteurs – doivent être compris dans le nombre des contribuables soumis à l'impôt sur la valeur ajoutée. Comme les clients de ces commerçants sont tantôt soumis à la taxe, tantôt hors de son domaine d'application, il faut, dans ce dernier cas, procéder à une correction de prix pour que l'assiette de l'impôt corresponde au prix pratiqué par le dernier producteur.

Il faut remarquer de surcroît qu'une assiette fiscale réduite suppose un taux d'impôt plus élevé que celui d'un impôt sur la valeur ajoutée frappant toutes les phases économiques.

Le passage à un système commun d'imposition du chiffre d'affaires net supposant l'abaissement des frontières fiscales, il faut s'attendre à rencontrer de considérables difficultés dans le trafic des marchandises entre pays membres de la C.E.E. En fait les distorsions de concurrence ne sont pas à craindre dans les échanges de biens ou de services entre producteurs et entre contribuables, car, à cause de l'effet rétroactif, le taux du pays de destination s'applique. Cet effet rétroactif subsiste cependant en cas de livraison à des entreprises ou à des personnes qui, dans un autre pays membre de la C.E.E., ne sont pas soumises à l'impôt – ainsi les livraisons au commerce de gros ou de détail ou aux consommateurs.

La taxation s'effectue ainsi sur la base du tarif en vigueur dans le pays d'origine. On ne peut donc atteindre à une division du travail optimale, sur le plan international, qu'à la condition que, outre les systèmes, les tarifs fiscaux soient harmonisés.

Cependant, une unification des tarifs fiscaux ne saurait jouir d'une priorité absolue. Le professeur Uckmar ne pense pas par exemple «que l'Italie puisse adhérer à une transformation radicale de l'IGE surtout si cette transformation devait comporter une réduction du rendement»¹⁾. De plus, les désavantages cités d'un système de ce genre devraient inviter à explorer maintenant les autres possibilités de restreindre le champ d'application d'un impôt sur la valeur ajoutée.

2332 *Imposition du chiffre d'affaires net jusqu'au commerce de gros*

Avec un système fiscal englobant toute l'économie jusqu'au commerce de gros, seul le commerce de détail échappe à l'impôt sur

¹⁾ Uckmar, V.: Le système fiscal italien et le Traité de la C.E.E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1963, no 4, p. 84.

le chiffre d'affaires. Pour pouvoir délimiter clairement le secteur imposé de celui qui est en dehors du champ d'application, il est nécessaire de définir le commerce de détail¹⁾ et de dire en particulier si l'expédition et le stockage, qui, dans une certaine mesure, remplissent une fonction du commerce de gros, doivent être soumis à l'impôt sur la valeur ajoutée. Par rapport à l'impôt sur le chiffre d'affaires net n'allant que jusqu'à la dernière phase de la production, le nombre des contribuables, ici, augmente et pourtant la foule des entreprises de vente au détail, souvent petites, n'est pas soumise à la taxation.

Le problème des entreprises mixtes se pose à nouveau quand les activités du commerce de gros et du commerce de détail sont menées simultanément. Il y aura de même des entreprises de commerce de détail qui réaliseront un chiffre d'affaires avec des contribuables. Il faut soumettre ces entreprises à un traitement analogue à celui réservé au commerce de gros lié à la production, c'est-à-dire leur ménager la faculté de prendre volontairement la place d'un contribuable afin de bénéficier de la déduction de l'impôt préalablement payé. Comme toutes ces difficultés ont été discutées à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires net s'arrêtant à la dernière phase de la production, les solutions proposées alors trouvent ici application. De plus, il faut attirer l'attention sur le danger que le commerçant de détail, pour éviter une phase imposée, s'approvisionne directement chez le producteur. Comme l'assiette de l'impôt au niveau du producteur est plus petite qu'au niveau du commerce de gros, l'opération permet de réaliser une certaine économie aux dépens du fisc. Pour empêcher que le commerce de gros ne soit ainsi désavantagé, il faut prévoir dans ce cas des corrections de prix ou des variations de taux fiscaux.

En ce qui concerne le trafic entre Etats membres de la C.E.E., on renverra aux remarques faites à propos de l'impôt sur la valeur ajoutée s'arrêtant à la dernière phase de la production. Mais, ici, le champ d'application plus vaste aura pour conséquence que le montant du chiffre d'affaires réalisé entre contribuables, qui doit être imposé selon le tarif du pays de destination, sera plus élevé; de même il ne faut pas perdre de vue que la confusion des marchés nationaux et l'apparition d'un grand marché intérieur amèneront le

¹⁾ Ainsi, en France, selon l'article 273 b du Code général des Impôts, il faut comprendre dans les ventes au détail toutes celles qui s'effectuent au prix de vente au détail et qui n'excèdent pas, en quantité, les besoins privés normaux.

commerce de détail à s'approvisionner de plus en plus dans les Etats partenaires qui élargissent le champ des offres intéressantes. Comme, dans ce cas, au moins l'un des partenaires – le détaillant – ne tombe pas sous le coup de l'impôt sur la valeur ajoutée et ne peut donc pas donner lieu à effet rétroactif, il faut poser comme condition à des échanges sans distorsion, outre l'harmonisation des systèmes fiscaux, l'instauration d'un tarif fiscal unique.

Pour qu'un tarif unique soit possible en dépit des différences de besoins financiers, le Comité d'études fiscales et financières mis en place par la Commission de la C.E.E. propose de prélever, en sus et comme rentrée complémentaire de l'impôt sur le chiffre d'affaires net s'arrêtant au commerce de gros, un impôt sur le commerce de détail »bei deren Ausgestaltung die Mitgliedstaaten weitgehend entsprechend ihren besonderen Bedürfnissen vorgehen können«¹⁾. La modicité du taux fiscal dont elle serait affectée assure une taxe complémentaire sur le commerce de détail; contrairement à un impôt sur le commerce de détail. Cependant, si un impôt sur la valeur ajoutée s'arrêtant au commerce de gros ne peut répondre aux exigences du marché commun qu'à la condition qu'un impôt complémentaire soit prélevé sur le commerce de détail, on peut se demander s'il ne vaudrait pas mieux inclure la phase du commerce de détail dans le système d'impôt sur la valeur ajoutée.

2333 *Imposition du chiffre d'affaires net jusqu'au commerce de détail*

Le système d'impôt sur la valeur ajoutée appliqué à toutes les phases de la production et de la distribution et frappant également la rémunération des services «est le système dans sa forme la plus large, mais aussi la plus rationnelle et la plus simple»²⁾.

Quand l'ensemble des phases du processus économique est soumis à l'impôt, le danger disparaît que des phases soient sautées pour permettre l'économie de la taxe fiscale. Ce problème se rapporte sans doute à celui des achats de circonstance, du marché parallèle où les consommateurs s'approvisionnent directement chez le gros-

¹⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 46.

Cette proposition pourrait avoir parrainé la taxe locale française due par le commerce de détail et qui, dès la fin de 1966, grossira la taxe sur la valeur ajoutée.

²⁾ Frapsauce, M.: op. cit., p. 245.

siste ou chez le producteur. Sans pouvoir approfondir ici le problème du marché parallèle qui apparaît particulièrement dans l'industrie des appareils électriques – à l'achat de fourneaux, de frigorifiques, de machines à laver et autres – on voit clairement que les motifs de ces achats ne sont pas d'abord fiscaux. Les consommateurs préfèrent réaliser une économie par l'achat direct plutôt que d'user des services du commerce de détail, de sorte qu'une correction de l'assiette de l'impôt ou une élévation du tarif fiscal ne pourraient pas limiter de façon notable les achats de circonstance entraînant des livraisons directes par les producteurs ou les grossistes. On devrait renoncer, pour cette raison, à une correction de cette nature telle qu'elle fut proposée à propos de l'impôt sur la valeur ajoutée s'arrêtant au commerce de gros.

La disparition du problème des entreprises mixtes apporte une simplification essentielle. Il reste ainsi à subdiviser les impôts préalablement payés selon qu'ils donnent lieu ou non à déduction. Une déduction complète est désormais admise. Ensuite, il n'est pas nécessaire de délimiter les entreprises contribuables et celles qui ne le sont pas puisque elles doivent toutes être soumises à l'impôt. Pour des rentrées fiscales de même importance, une assiette plus large – le prix de vente final – permet d'appliquer un tarif fiscal plus bas que celui de l'impôt s'arrêtant au commerce de gros ou même à la dernière phase de la production.

A cause de l'effet rétroactif, l'échange de services dans le trafic des marchandises entre contribuables à l'intérieur de la C.E.E. est soumis aux taux fiscaux du pays de destination. Cet échange de services, le champ d'application de l'impôt s'étendant jusqu'à englober le commerce de détail, est de la plus grande importance. Lorsque des entreprises exemptées pour des raisons politiques, sociales ou autres exportent à des acheteurs qui ne jouissent pas de ce privilège, des distorsions de concurrence sont exclues: la marchandise est exportée sans charge fiscale car la déduction complète ou le remboursement¹⁾ des impôts préalablement payés sont garantis aux exportateurs. L'impôt est rattrapé intégralement dès que l'entreprise exporte la marchandise.

L'effet rétroactif manque simplement lors de livraisons faites à des consommateurs d'un autre pays membre; la taxation s'effectue

¹⁾ Le remboursement des impôts préalablement payés est prévu pour empêcher que la taxe résiduelle ne fasse ressurgir des effets cumulatifs.

selon le tarif en vigueur dans le pays d'origine de sorte que l'on peut craindre que la concurrence n'en subisse un préjudice. Comme le commerce de détail et les maisons d'expédition¹⁾ répondent en première ligne aux besoins des consommateurs, les distorsions de concurrences dues à la fixation autonome des tarifs fiscaux ne concernent que ces deux secteurs économiques. Par suite des frais de transport élevés, les effets de distorsions se limitent principalement aux roues proches de la frontière. Il ne faut pas s'attendre à d'importants transferts en zone frontalière car, pour les frontaliers, la situation normale est de toutes façons particulière puisqu'ils ont le droit d'importer des quantités limitées de marchandises en franchise et sans qu'un impôt compensatoire sur le chiffre d'affaires soit prélevé. Sans doute, il faut compter que les différences d'imposition feront l'objet d'un commerce concurrentiel dès que les barrières fiscales tomberont. En fait, il s'agit là d'une activité impossible, et il y a échange entre contribuables et l'effet rétroactif efface en quelque sorte les différences d'imposition.

»Doch wie soll man verhindern, daß die angeblich für den eigenen Konsum aus dem Nachbarland bezogenen Waren nicht an Bekannte unter der Hand weiterverkauft werden?«²⁾. Cependant, même quand il y a des différences relativement importantes entre tarifs nationaux, on peut dire que »es zu keinen irgend ins Gewicht fallenden Verzerrungen der zwischenstaatlichen Austauschbeziehungen kommen kann«³⁾. En raison de la faible importance des exportations faites par les entreprises de vente au détail, il faut réserver à ces entreprises une réglementation particulière aux termes de laquelle les rentrées fiscales encaissées exclusivement par le pays d'origine pourraient aller au pays de destination, ce qui correspond à la nature d'un impôt sur la consommation.

Pour l'essentiel, un impôt sur le chiffre d'affaires net englobant le commerce de détail présente donc les avantages suivants:

1) Le problème des «entreprises mixtes» ne se pose plus.

¹⁾ cf. alinéa IV 42: variation du taux d'impôt normal selon l'importance des taxes indirectes spéciales. Les réglementations étendues aux taxes indirectes spéciales qui visent les maisons d'expédition sont également applicables à l'impôt sur la valeur ajoutée de sorte que l'on peut renoncer à présenter ici le problème des maisons d'expédition.

²⁾ Troost, H.: *Gemeinsamer Markt und Verbrauchsteuern. Das Schicksal der Bierbesteuerung im Deutschen Zollverein*, Berlin 1957, p. 89.

³⁾ Rapport Neumark; op. cit., p. 46. cf. aussi à ce propos le rapport A-B-C cité, p. 137.

- 2) Non plus que celui du pro rata.
- 3) La nécessité de définir les entreprises assujeties à l'impôt disparaît.
- 4) Par suite d'un vaste champ d'application, le tarif fiscal peut être plus bas.
- 5) Il n'y a pas, à l'intérieur de l'Etat, de distorsion notable de concurrence (sauf en ce qui concerne les achats de circonstance).
- 6) Malgré la fixation autonome des tarifs, il n'y a pas de distorsion notable de concurrence d'un Etat à l'autre à l'intérieur de la C.E.E. (sauf en ce qui concerne le commerce de détail).

Malgré ces avantages convaincants, l'impôt sur le chiffre d'affaires net frappant l'ensemble de l'économie se heurte de temps en temps à de violentes oppositions. Parmi d'autres, Gerdolle signale ainsi le danger »die Mehrwertsteuer bis auf den letzten Einzelhändler auszudehnen, um ein sogenanntes reines System zu haben. Es ist völlig unmöglich, eine kleine Gemischtwarenhändlerin in Kleinkleckersdorf mit der Abrechnung der Mehrwertsteuer zu belasten«¹⁾, »da diese kleinen Steuerzahler im allgemeinen nur eine primitive Buchführung haben und oft über kein geschultes Personal verfügen«²⁾. On ne tient cependant pas pour impossible d'imposer à l'épicière du coin – qui est tout juste capable de tenir une comptabilité primaire – un impôt sur le chiffre d'affaires cumulatif qui l'oblige à répartir son chiffre d'affaires en quatre groupes de marchandises différemment frappés³⁾. De même, on ne voit pas pourquoi une taxe complémentaire pourrait être perçue sur le commerce de détail, sans que l'on puisse instituer un impôt sur la valeur ajoutée. Car, dans le cadre de l'impôt sur la valeur ajoutée, il est aussi possible de ne soumettre le commerce de détail qu'à une imposition réduite. Sans aucun doute, une définition du commerce de détail serait alors nécessaire, et il faudrait déterminer

¹⁾ Aktionsgemeinschaft Soziale Marktwirtschaft: »Heiße Eisen im Wahlkampf«. Conférences prononcées lors de la 14^e séance de la «Communauté d'action», les 4 et 5 mai 1960 à Bad Godesberg, p. 99.

²⁾ Europäisches Parlament: document no 56; annexe 1: prise de position du Comité d'études économiques et financières, op. cit., p. 49.

³⁾ Ainsi la loi allemande sur l'imposition du chiffre d'affaires exonère certains groupes d'articles alimentaires; d'autres sont soumis à un taux réduit de 1,5 % ou de 3 % et le reste au taux général de 4 %.

un taux d'impôt d'autant plus élevé. Les autres avantages mentionnés ci-dessus restent cependant valables.

Que l'imposition du commerce de détail ne présente aucune difficultés techniques, c'est bien ce que prouvent ceux des Etats membres où le commerce de détail est déjà soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires. En tous cas, pour des raisons psychologiques et politiques de très sérieuses réserves devraient être faites quant à la possibilité de réaliser une harmonisation du taux d'impôt toujours nécessaire, même quand le commerce de détail n'est pas soumis à l'impôt sur la valeur ajoutée. Ces réserves seraient plus graves que l'intégration du commerce de détail au champ d'application de l'impôt sur la valeur ajoutée. Une étude exhaustive se doit d'examiner si un impôt frappant le commerce de détail ne serait pas préférable à un impôt sur la valeur ajoutée frappant l'ensemble des phases de production et de distribution. Car, dans les deux cas, le prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires global pèse sur le commerce de détail. En fait, avec l'impôt sur la valeur ajoutée, c'est essentiellement l'addition de valeur qui est soumise au fisc; il faut se rendre compte cependant que la différence imposable tient au montant du prix d'achat qui serait plus bas avec un impôt ne frappant que le commerce de détail. De même le taux d'un impôt sur le commerce de détail n'aurait pas à être plus élevé que celui d'un impôt sur la valeur ajoutée de sorte qu'on ne voit pas »weshalb die Einzelhandelssteuer im Hinblick auf das kaufende Publikum psychologisch ungünstig wirken soll«.¹⁾ L'administration tire de plus certains avantages techniques de la perception unique d'un impôt prélevé en une opération au niveau du commerce de détail car le nombre des contribuables est beaucoup diminué.

Qu'il nous soit permis d'attirer une fois de plus l'attention sur les désavantages les plus importants d'un impôt sur le commerce de détail. »So ist zunächst damit zu rechnen, daß der Fiskus seine Ansprüche gegen die Steuerpflichtigen in einer Zahl von Fällen nicht verwirklichen kann«²⁾ car le risque que prend le fisc s'évalue alors en pour-cent du chiffre d'affaires et non en pour-cent de la valeur ajoutée. De plus, les motifs fiscaux des achats de circonstance revêtent une importance qui n'est que secondaire dans le cadre d'un impôt sur la valeur ajoutée. Car alors le marché parallèle permet de faire l'économie de tout l'impôt sur le chiffre d'affaires.

¹⁾ Eckhardt, W. et Meyer-Arndt, L.: op. cit., p. 18.

²⁾ ibid., p. 17.

Une pénalité sur les débouchés – et non de moindre importance – menace ainsi le commerce de détail. Pour prévenir ces diminutions de son chiffre d'affaires, causées par des considérations fiscales, le commerçant de détail n'a plus qu'à renoncer à répercuter complètement l'impôt sur le chiffre d'affaires ou à payer une partie de l'impôt sur son bénéfice¹⁾.

Il ressort immédiatement de ces considérations rapides que les défauts d'un impôt sur le commerce de détail l'emportent largement, de sorte que la réalisation d'un tel impôt ne serait pas possible à cause de la résistance que lui opposerait à bon droit chacun des pays membres.

234 *Résumé*

Le nouveau système général d'impôt sur le chiffre d'affaires qu'il faudra mettre en place est fonction aussi bien des particularités nationales que des buts communs qu'ont assignés les Etats membres au marché commun. En conséquence, dans l'élaboration de ce système, il ne faudrait tenir compte des données sociales, économiques et politiques de chacun des Etats membres que pour autant que la mise en place d'un marché intérieur n'en souffre pas.

Nous croyons avoir trouvé ce système dans l'imposition du chiffre d'affaires net englobant l'ensemble des phases de production et de distribution ainsi que tout le secteur des services. Il faut préférer, ici, la déduction de l'impôt préalablement payé à la déduction préalable opérée sur le chiffre d'affaires. Pour que la meilleure division du travail soit possible sur le plan national et sur le plan interétatique, la déduction matérielle devrait comprendre les impôts préalablement payés frappant la matière première ou les produits accessoires entrant dans la fabrication de produits exemptés. De même, pour supprimer la taxe résiduelle, l'impôt frappant les biens de production et les frais généraux ne devrait donner lieu à réduction qu'au moment où ces biens servent à fabriquer des produits

¹⁾ cf. Eckhardt, W. et Meyer-Arndt, L.: op. cit., p. 18.

Ces deux auteurs estiment qu'au point de vue de la répercussion, il n'y a aucune différence entre un impôt sur le commerce de détail et un impôt sur le chiffre d'affaires net englobant le commerce de détail. Mais il faut penser que bien des consommateurs se demanderont s'ils n'ont pas avantage à s'approvisionner chez le producteur ou chez le grossiste quand ils peuvent, de cette façon, faire l'économie de 10 % ou de 20 % du prix au détail. Ici interviennent les avantages, quant au prix, que procure l'achat direct.

exemptés. Pour empêcher que le facteur capital subisse un préjudice, quand tous les facteurs de production sont soumis au même traitement fiscal, il faut préférer la déduction immédiate à la déduction pro rata temporis en ce qui concerne les biens d'investissement et les frais généraux.

IV.

PROPOSITIONS EN VUE DE L'HARMONISATION DES IMPÔTS SPECIAUX SUR LA CONSOMMATION

Pour pouvoir éliminer les distorsions de concurrence dues aux impôts spéciaux sur la consommation, il faut tendre à une unification complète des taxes indirectes spéciales de sorte que les mêmes marchandises soient imposées dans chacun des pays de la Communauté, »die gleichen Steuersätze angewendet und die Steuerverfahren nach den gleichen Regeln durchgeführt werden«¹⁾. Comme ce moyen permet une imposition égale de toutes les marchandises à l'intérieur de la Communauté, plus rien ne s'oppose à la suppression des barrières fiscales et à l'adoption du principe du pays d'origine. Cependant un but aussi lointain pourrait bien ne pas être atteint à vues humaines si l'on pense que les différences actuelles entre taxes indirectes spéciales sont considérables²⁾ et que ces différences proviennent des habitudes de consommation différentes d'un pays à l'autre. «Certains produits de consommation qui ont un caractère populaire dans un pays peuvent être considérés de luxe dans un autre; niveler leur taxation, cela veut dire provoquer des redistributions du revenu national qui ne sont ni voulues ni désirables»³⁾. Le tableau 6 de la page 125, montre à quel point les habitudes de consommation diffèrent à l'intérieur de la C.E.E.

Ce sont les boissons alcooliques qui font apparaître les plus grandes différences de consommation. Alors que le vin est la boisson préférée en France et en Italie, les autres Etats partenaires accusent une forte consommation de bière. En ce qui concerne la consommation de sucre et de tabac, de telles différences n'apparaissent pas, bien qu'en Italie la consommation de ces deux produits soit inférieure. Quant au café, l'Allemagne et l'Italie – où ce produit est le plus fortement imposé – connaissent la plus basse consommation par tête de population. Outre le climat, le niveau de développement économique, le rapport des prix ainsi que de

¹⁾ Hesse, R.: Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Verbrauchsteuern, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Bonn 1959, 35e année, no 12, p. 372.

²⁾ cf. Section II, 2222: Différences entre les systèmes fiscaux des Etats membres de la C.E.E. Impôts spéciaux sur la consommation.

³⁾ Cosciani, C.: op. cit., p. 212.

Tableau 6

Consommation des biens de consommation courante
(par an et par habitant)

	Allema- gne fédérale	France	Belgi- que	Luxem- bourg	Pays- Bas	Italie
Alcool (en l à 100°)	2,3	1,7	3,3	0,9	2,6	1,3
Vin (en l.)	6,4	109,3	—	—	—	102,2
Bière (en l.)	71,0	27,8	110,3	100,4	—	3,7
Café (en kg)	2,7 ¹⁾	4,2	6,6	—	3,8	1,5
Sucre (en kg)	28,6	25,1	—	—	39,3	16,0
Tabac (en kg)	0,26	0,42	31,6	—	0,75	0,12
Cigares (par unité)	88	5	—	—	100	10,5
Cigarettes (par unité)	962	975	—	—	1208	764

¹⁾ Jusqu'en 1963, la consommation de café a pu atteindre 3,7 kg.

Source: Ministère allemand des Finances, rapport financier no 12, Bonn 1959, p. 110.

traditionnelles influences sont des causes de ces différences de consommation. Nous en avons ainsi un exemple sous la main » daß der geringe Weinverbrauch außerhalb der beiden Hauptweinländer Frankreich und Italien, abgesehen von klimatisch und traditionell bedingten Einflüssen, auch in starkem Maß von den absoluten wie den relativen Preisverhältnissen (zum Beispiel gegenüber Bier) beeinflusst wird«¹⁾.

Vu ces différences, on ne s'étonnera pas de l'opinion selon laquelle une harmonisation des taxes indirectes spéciales «pourra suivre, et

¹⁾ Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften:
Statistische Informationen, Bruxelles 1964, no 1, p. 21.

non pas précéder, une certaine harmonisation des structures sociales et économiques ou un certain nivellement des conditions de vie des différentes collectivités»¹⁾). Cela équivaudrait à remettre cette harmonisation aux calendes grecques et à donner du poids aux craintes de Schmölders qui attribuait cette conséquence à cette procédure²⁾). A cause des seules taxes indirectes spéciales, les frontières fiscales devraient subsister; de sérieuses distorsions de concurrence, sinon, se produiraient. La réalisation du but principal du Traité instituant la C.E.E. – l'instauration d'un vaste marché intérieur – pourrait être ainsi stoppée.

Cependant, d'autres raisons encore rendent souhaitable l'harmonisation des taxes indirectes spéciales. Il faut se souvenir d'abord que, dans bien des cas, les impôts sur la consommation n'en sont en réalité pas du tout, mais prélevés sur les producteurs, ils prennent de plus en plus, en raison des progrès techniques, le caractère d'un impôt sur les moyens de production. Telles qu'elles sont actuellement prélevées, les taxes indirectes spéciales ont encore le défaut d'être soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires, les impôts spéciaux sur la consommation étant prélevés sur le prix, ou la contre-prestation, qui sert d'assiette à l'impôt sur le chiffre d'affaires. A chaque augmentation du taux d'impôt général sur la consommation correspond une augmentation des taxes spéciales. Ces effets accessoires doivent cependant être supprimés car les impôts généraux et les impôts spéciaux sur la consommation ont des buts fondamentalement différents; de plus l'augmentation des taxes spéciales consécutives à un relèvement du taux d'impôt sur la consommation a des effets considérables. Cette augmentation est de 10 % lorsque l'impôt sur le chiffre d'affaires net est de 10 % comme le prévoit le projet de loi allemand; elle est froidement augmentée de 20 % quand, en France, le taux d'impôt est élevé de 20 %.

Jusqu'à présent, on a accordé peu d'attention à cet effet accessoire et ce n'est que dans l'avis du Conseil consultatif attaché au Ministère fédéral allemand des finances³⁾ que l'on trouve l'indication suivante: »Was die Erhebung der Steuer von der Steuer bei dem Nebeneinander von Spezialakzisen und Netto-Umsatzsteuer an-

¹⁾ Cosciani, C.: op. cit., p. 212.

²⁾ cf. Schmölders, G.: Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr im Gemeinsamen Markt, op. cit., p. 16.

³⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, op. cit., p. 61.

geht, so ließe sich dieses Problem . . . lösen. Dazu wäre erforderlich zu gestatten, daß bei der Berechnung der Steuerschuld für die Netto-Umsatzsteuer die bereits entrichtete Verbrauchsteuer vom Bruttoumsatz in Abzug gebracht wird«. Une autre possibilité d'empêcher l'effet accessoire des impôts généraux sur la consommation consiste à procéder à une correction des taux d'impôts sur la consommation de manière à ce que la taxe spéciale frappant des biens de consommation reste inchangée. Lorsque le taux de l'impôt sur la valeur ajoutée est de 20 %, la réduction des taxes indirectes spéciales devrait donc être de 20 %.

Ainsi une remise en ordre de la taxation indirecte s'impose, car, pour une part, elle est désespérément vieillie. Le fisc n'a pas assez tenu compte du développement économique, mais s'est au contraire laissé guidé par l'idée »daß jede alte Auflage gut, und jede neue schlecht sey«¹⁾. Ainsi, en Allemagne fédérale par exemple, les sources de lumière, les allumettes, le sucre, le sel, le vinaigre et d'autres biens de consommation courante sont taxés depuis le moment où ils étaient des produits de luxe; aujourd'hui, cependant, ce sont des produits de consommation courante, leur taxation spéciale est une erreur et elle est antisociale. En revanche, des biens de luxe comme les bijoux, les fourrures ou encore le homard et le caviar sont à l'abri d'une taxation spéciale. Comme la situation est analogue dans les autres Etats partenaires, il est indiqué de chercher d'abord s'il est possible d'unifier la définition des biens à soumettre à un impôt spécial frappant la consommation.

1 Unification quant aux biens à taxer

Dans les pays membres de la C.E.E., l'essentiel de la taxation spéciale réside dans l'imposition des boissons alcooliques, du tabac et du pétrole de sorte que, sur ces produits une vaste unification de la taxation et des objets à taxer devrait se réaliser relativement facilement. Le but qu'implique la taxation et qui la justifie est à bien des égards le même dans les six pays de la Communauté, même si l'on tient compte que seules les résistances psychologiques doivent être souvent vaincues par des motivations non fiscales alors que l'impôt, lui, est prélevé pour des raisons fiscales.

¹⁾ Canard, N. F.: Grundsätze der politischen Ökonomie, übersetzt aus dem Französischen von Völk, J., Augsburg 1824; p. 141.

Ainsi la taxation de l'alcool et du tabac s'inspire de l'idée de protéger la population. L'identité de but qui sert, dans chacun des six pays membres, à justifier l'impôt, permet, malgré de notables différences dans les habitudes de consommation, de frapper les mêmes produits. C'est ainsi que les six Etats partenaires frappent les cigarettes, les cigares et le tabac pour la pipe. De même, dans tous les pays membres, le marc est imposé; en revanche, l'Allemagne ne prélève aucune taxe sur le vin. En Allemagne, cette taxe pourrait se heurter à l'opposition de la population et surtout des milieux vinicoles qui craignent que leur chiffre d'affaires soit amoindri au profit des autres producteurs de boissons alcooliques. En Italie, il ne faut pas compter non plus sur une resurgence des taxes indirectes spéciales sur le vin et le mousseux, ces taxes ayant été supprimées avec effet dès le 1er janvier 1962 seulement.

De plus, les taxes indirectes spéciales servent parfois à atteindre des buts de politique économique. Comme chacun des Etats membres mène une politique nationale conforme aux structures régionales – en dépit de la coordination des politiques économiques et monétaires que prévoit l'art. 105 du Traité de Rome – une unité de vue sur un système unifié de taxes indirectes spéciales ne paraît que difficilement réalisable. La Belgique et les Pays-Bas en donnent un exemple frappant. Alors que, en Belgique, dans le cadre du trafic des biens et des personnes, l'accent est mis sur la construction d'un réseau ferré, en Hollande, on préfère le trafic routier, des lignes secondaires de chemin de fer étant laissées de côté. «De ces politiques opposées résulte une différence dans les droits perçus sur l'essence et les huiles minérales»¹⁾.

Pour cette raison, on n'est pas parvenu jusqu'à présent à exécuter parfaitement la convention du 18 février 1950 entre la Belgique, le Luxembourg et les Pays-Bas relative à l'unification des impôts sur la consommation et des droits de poinçon. En fait, l'unification des tarifs de la plupart des impôts peut s'effectuer; mais les impôts sur les huiles minérales font exception. Ainsi, le fuel reste exonéré aux Pays-Bas et l'impôt sur la benzine est plus bas qu'en Belgique ou au Luxembourg.

Pour la majeure partie des taxes indirectes, ce sont des motifs fiscaux qui en dictent la perception et elle sert à couvrir les besoins financiers de l'Etat. Il devrait être possible d'admettre d'abord que celles des taxes sur la consommation qui ne rapportent pas grand'

¹⁾ Reboud, L.: op. cit., p. 108

choses devraient être supprimées. Ainsi que le montre le tableau ci-dessous, des impôts spéciaux sur la consommation sont prélevés sur des biens d'usage courant. Le caractère antisocial de ces impôts ne revêt pas une très grande importance car ils ne grèvent ces biens que de montants minimes; par conséquent, la rentrée fiscale est moindre de sorte que la suppression de ces taxes ne devrait pas se heurter à des objections vraiment sérieuses.

Tableau 7

Parts de quelques taxes indirectes spéciales dans les rentrées fiscales des pays membres de la C.E.E., exprimées en pour-cent des rentrées fiscales totales

Produit taxé	Allemagne fédérale	France	Belgique	Pays-Bas	Italie	Luxembourg
Vinaigre	0,012	—	—	—	—	—
Cacao	—	—	—	—	0,10	—
Denrées coloniales	—	0,15	—	—	—	—
Sources lumineuses	0,065	—	—	—	0,07	—
Eau minérale	—	0,01	0,4	—	—	—
Sel	0,10	—	—	—	0,50	—
Jeux de cartes	0,005	—	—	—	—	—
Sucreries	0,001	—	—	—	0,02	—
Sucre	0,30	1)	0,2	0,9	1,90	0,001
Allumettes	0,04	—	—	—	0,30	—
total	0,523	0,160	0,600	0,900	2,890	0,001

1) En France, l'impôt sur le sucre est compris dans l'impôt général sur le chiffre d'affaires.

Source: Cette vue d'ensemble a été établie à l'aide des publications du Ministère fédéral allemand des finances; rapport financier no 12, Bonn 1959, pp. 78-92 ainsi que des données fournies par le Ministère des Finances dans Statistiques et Etudes financières, Paris: La Fiscalité des pays du Marché Commun I-V.

C'est l'Italie qui, avec 2,89 %, accuse la proportion la plus importante de taxes indirectes — mentionnées ci-dessus — dans les rentrées fiscales alors que les rentrées fiscales du Luxembourg — à la suite

d'une réforme actuelle des taxes indirectes spéciales – ne sont pratiquement pas affectées par ces taxes. Cependant, même l'Italie pourrait être en situation d'accepter une suppression de ce qu'on appelle ces impôts «bagatelle», ses rentrées fiscales étant diminuées avant tout par la compression de la taxe sur le sucre qui correspond à 1,90 % des rentrées fiscales. La taxation d'une denrée alimentaire de base comme le sucre ne devrait pas être supprimée pour des raisons sociales seulement; le sucre étant devenu un produit de consommation courante, de bien de luxe qu'il était, la taxe a perdu son but et son sens. A moins que, selon un farceur l'impôt sur le sucre serve à »möglicherweise die Verbraucher und ihre Kinder vor unerwünschter Naschhaftigkeit zu schützen«.¹⁾

En tous cas, il ne faudrait pas pousser le souci d'harmoniser les systèmes fiscaux au point »daß jede Bagatelle und auch noch jede unsinnige Bagatellsteuer vereinheitlicht wird«²⁾, mais au contraire faire de la nécessité de l'intégration européenne l'occasion de changer le système fiscal, de réformer la taxation indirecte en profondeur et de supprimer les taxes «bagatelle». L'exemple des Etats du Bénélux montre qu'une réforme de ce genre est possible. Les taxes indirectes perçues sur les biens ou faits suivants ont pu être supprimées jusqu'à présent: abatage, sel; puis alcool à brûler et papier de cigarettes aux Pays-Bas ainsi que benzol, vinaigre, briquets, glucose, café, margarine et allumettes en Belgique et au Luxembourg.

En revanche, il serait très difficile d'amener l'Italie et surtout l'Allemagne fédérale à supprimer la taxe sur le café bien que cette taxe corresponde dans les deux pays à une proportion inférieure à 1,5 % des rentrées fiscales globales. Très récemment l'Allemagne fédérale a opposé aux pays d'Amérique latine qui lui demandaient comme à la Belgique et au Luxembourg de renoncer à percevoir une taxe sur le café, que le fisc n'était pas en mesure de renoncer à cette importante source de revenus. D'ailleurs, on renvoya à la faible élasticité de la demande de café ce qui impliquait que la taxe ne provoquait pas de diminution correspondante de la demande. C'est pourquoi les Etats d'Amérique latine se trouveraient mieux si la taxe sur le café leur revenait sous forme d'aide au développement que

¹⁾ cf. Harmonisierte Bagatellen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Francfort-sur-le Main, 21 nov. 1964, no 271, p. 7.

²⁾ Harmonisierte Bagatellen, op. cit., p. 7.

si la suppression de la taxe amenait une suspension de l'aide au développement.¹⁾

En gros, il résulte des considérations précédentes que la bonne volonté des gouvernements intéressés rendrait possible une vaste unification des impôts spéciaux sur la consommation, au moins en ce qui concerne les objets à imposer, même si une unification complète n'est pas pour demain. La suppression des impôts bagatelle serait déjà un grand pas en avant.

2 Unification des procédures de perception et des tarifs fiscaux

Il ne suffit pas, pour rendre la suppression des barrières fiscales possible, de se mettre d'accord pour frapper un certain nombre de biens d'un impôt spécial sur la consommation; les efforts d'unification doivent s'étendre aux méthodes de perception et aux tarifs fiscaux.

On s'oppose à l'unification des procédures de perception au nom des buts économique-politiques que ces différentes méthodes permettent d'atteindre, surtout en ce qui concerne la politique agricole et celle des classes moyennes. D'autre part les monopoles que quelques Etats partenaires ont institués sur une série de produits dont le prix de vente sert d'assiette aux taxes indirectes rendent l'unification difficile. Il faut citer le monopole allemand sur les allumettes et briquets ainsi que sur l'eau-de-vie. L'abolition du monopole allemand n'aurait pas seulement pour conséquence »die Preisgabe der ihm innewohnenden agrar- und mittelstandspolitischen Grundsätze, vielmehr sind wegen der besonderen Bedeutung dieser Grundsätze für die Ostgebiete auch unerwünschte politische Rückwirkungen nicht ausgeschlossen.«²⁾ De plus, en France, une partie des taxes indirectes spéciales est prélevée sur les monopoles d'Etat, comme sur l'alcool, le pétrole, la potasse, les explosifs, le tabac, le papier de journal et les allumettes. L'Italie, de son côté, a institué des monopoles sur les briquets, les pierres à briquet, le phosphore, le soufre, le sel, le tabac et les allumettes.

¹⁾ C'est ainsi qu'on a calculé, par exemple, qu'une baisse de prix de 30,5 % sur le café – baisse que la suppression de la taxe rendrait possible – amènerait une augmentation de consommation ne se situant qu'aux environs de 6 % cf. à ce sujet: Leibert, B.: Die Auswirkungen der Kaffeesteuer auf den Kaffeeverbrauch in der Bundesrepublik Deutschland – in: Weltwirtschaftliches Archiv, Kiel 1963, vol. 91, fasc. 2, p. 345.

²⁾ Schmidt, B.: Die deutschen Finanzmonopole in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Bonn 1959, 35e année, no 12, p. 378.

En revanche, il n'y a pas de monopoles d'État dans les pays du Bénélux.

Comme ces monopoles ne sauraient être en accord avec une communauté économique fondée sur le principe de la concurrence et comme ils peuvent permettre d'interdire l'accès du marché aux produits étrangers analogues l'art. 37 du Traité instituant la C. E. E. prévoit la réglementation des monopoles d'État. Cependant, compte tenu de leurs buts dans l'économie interne, l'art. 37 n'exige pas vraiment la suppression de ces monopoles, mais se contente de leur démentèlement progressif pour qu'à la fin de la période transitoire toute discrimination dans les conditions d'approvisionnement et de débouché soit exclue entre ressortissants des Etats membres pour autant que les buts que la politique économique et financière assigne aux monopoles n'en soient pas affectés. Il pourrait être cependant difficile de promouvoir un règlement unifié des monopoles financiers à l'intérieur de la C. E. E.

De plus, Hesse voit qu'une autre difficulté surgit dans l'harmonisation des procédures de perception: le fait que percepteur et contribuable sont parvenus à s'entendre sur une procédure donnée est un avantage »den man nicht ohne Notwendigkeit aufgeben sollte«. ¹⁾ Cet argument, fondé en dernière analyse sur la règle fiscale posée par Canard, permet de torpiller toute réforme fiscale, même quand elle propose des améliorations essentielles. Car tout changement de loi fiscale oblige à une nouvelle mise au courant des règlements légaux ainsi qu'à leur étude poussée. On approuvera d'autant moins les craintes de Hesse ²⁾ que le manque d'expérience ne permet que difficilement de lutter contre les fraudes fiscales et que, par conséquent, un comportement déshonnête à l'égard du fisc crée des distorsions de concurrence. Car la fraude fiscale suppose que le contribuable connaît exactement les règlements ³⁾, ce qui ne peut se produire comme le souligne Hesse lui-même, quand un nouveau règlement fiscal entre en vigueur. Il faut remarquer ici que les fraudes ne se prescrivent que par un long délai; en Allemagne fédérale, par exemple, ce délai est de 10 ans et il commence à courir dès la fin de l'année où le fisc avait le droit de réclamer le paiement

¹⁾ Hesse, R.: op. cit., p. 373.

²⁾ cf. Hesse, R.: op. cit., p. 373.

³⁾ Ainsi le paragraphe 396 du règlement allemand sur la taxation dispose qu'il n'y a fraude fiscale qu'au moment où le contribuable s'est intentionnellement efforcé de diminuer les rentrées fiscales. Le contribuable doit ainsi avoir sciemment porté préjudice au fisc; cette éventualité suppose une connaissance exacte des prescriptions fiscales.

(paragraphe 145 du règlement sur la taxation). Ce laps de temps permettrait à un employé, même très au courant de l'ancien règlement, de se familiariser avec le changement de loi.

Quoique le moment où la procédure de perception est entrée dans les moeurs importe peu, les différences à définir entre monopoles financiers pourraient faire surgir, sur le chemin de l'unification des procédures de perception, des difficultés essentiellement plus grandes que celles auxquelles se heurte l'unification des définitions d'objets imposables. Il reste à voir maintenant jusqu'à quel point les tarifs fiscaux peuvent être harmonisés.

Les différences d'habitudes dans la consommation, telles qu'elles apparaissent dans les six Etats partenaires, exercent une forte influence sur les taux d'impôt, l'imposition fiscale de tel bien est en effet fonction de la préférence dont il est l'objet et cette préférence s'exprime dans les habitudes de consommation. Dans un pamphlet publié en 1728, Jonathan Swift a déjà fait observer, à partir de l'exemple fourni par les droits de douane frappant le vin et la soie, que, dans certaines circonstances, une élévation des droits de douane pouvait provoquer une baisse de recettes.¹⁾ L'impôt fédéral allemand sur le vin mousseux offre le meilleur exemple des réactions d'abstention – pouvant entraîner une diminution des rentrées fiscales – que peut provoquer une hausse sur la taxation des biens de consommation dont les prix sont fortement élastiques. Depuis l'augmentation de l'impôt à 3,- DM, intervenue en 1941, la consommation de vin mousseux a constamment régressée. Cependant, quand, en 1952 sous l'impulsion des producteurs de vin mousseux l'impôt fut abaissé à 1,- DM par bouteille, il se produisit une forte relance de la consommation.

Tableau 8

Consommation de vin mousseux en Allemagne fédérale de 1949 à 1955 – en hectolitres

1949	1950	1951	1952	1953	1954	1955
45	50	57	94	132	165	212
ou en litre par habitant:						
0,10	0,11	0,12	0,19	0,27	0,33	0,42

Source: Schmolders, G.: Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1958, p. 114.

¹⁾ Par analogie avec la loi du revenu, on dégage la loi de l'augmentation décroissante des revenus fiscaux – qui sert ici de fondement au raisonnement de Swift.

La taxation du café et du tabac en Allemagne toujours si élevée dans les premières années d'après-guerre qu'elle était prohibitive, fournit un autre exemple: quand le taux fiscal fut abaissé, la consommation progressa de façon remarquable et les rentrées fiscales en furent même augmentées.

On voit par là que l'élasticité de la demande joue un rôle déterminant dans la fixation du taux d'impôt. Cependant, dans les Etats membres de la C. E. E. les préférences pour des biens frappés par l'impôt sur la consommation diffèrent considérablement, l'élasticité de la demande varie par conséquent énormément d'un pays à l'autre de sorte qu'une harmonisation n'est pas réalisable pour le moment. Lorsque seul l'impôt provoque d'importantes différences de structure dans la consommation – ces différences devant être évitées – on ne peut promouvoir d'harmonisation qu'en partant de l'idée »daß stets nur der niedrigste der in den verschiedenen Regionen vorher erhobenen Verbrauchsteuersätze anwendbar bleibt«. ¹⁾ On tiendra compte ici des pays où la demande est très élastique; cependant, on ne peut pas tirer parti du rendement particulier de la taxation indirecte dans les pays où la demande n'est pas élastique de sorte que le fisc doit assumer un manque à gagner. Comme une unification des taux fiscaux provoque une notable différence entre rentrées fiscales et besoins financiers de chacun des Etats partenaires, ceux-ci ne peuvent voir dans le système unitaire la forme d'imposition la plus efficace tant que les habitudes de consommation diffèrent.

3 Transfert de la perception sur un secteur proche de celui de la consommation

Pour que l'institution d'un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur n'échoue pas à cause des impôts spéciaux sur la consommation, il faut chercher les moyens d'abaisser les frontières fiscales sans unification préalable de la fiscalité.

Lotz a déjà posé la nécessité du transfert sur un secteur proche de la consommation de la perception des taxes indirectes spéciales. Cette exigence n'est pas inspirée par le souci d'éviter les distor-

¹⁾ Schmölders, G.: Reform der Umsatz- und Verbrauchsteuern, Annexe 2 au procès-verbal de la session du Conseil consultatif (Beirat) économique, Bonn, 13 et 14 juillet 1963, pp. 7 et 8.

sions de concurrence sur le plan des échanges internationaux, l'édification d'un marché commun étant impensable à l'époque. Ce que voulait Lotz, c'était faciliter de cette façon la répercussion des impôts sur la consommation. Le transfert de la charge fiscale du secteur de la production sur celui de la distribution présente encore l'avantage de rendre aux taxes indirectes spéciales tout leur caractère d'impôt sur la consommation en leur faisant perdre celui d'impôt sur les moyens de production.

Il faut insister ici sur les avantages qu'offre un transfert de ce genre quant aux échanges internationaux de biens et de services. Quand l'impôt frappe le commerce de détail, le principe du pays de destination trouve sa pleine application sans qu'un système de mesures compensatoires lors du passage de la frontière soit nécessaire. Alors que toute distorsion est exclue au niveau de la production, les taux d'impôt du pays d'origine s'appliquent aux ventes que le commerce de détail ou les maisons d'expédition réalisent avec des acheteurs étrangers de sorte qu'au niveau de la distribution, il faut compter avec des distorsions de concurrence. Les frais de transport élevés ne permettent pas de s'attendre, dans le secteur du commerce de détail, à d'importantes différences – qui peuvent se produire simplement dans les zones frontalières. En revanche, on peut craindre qu'un système fiscal de ce genre ne déploie de considérables effets sur le commerce de l'expédition. Une réglementation spéciale à établir par la suite permettra cependant de donner à ce problème une solution satisfaisante.¹⁾

Le transfert de la charge fiscale sur le secteur de la distribution présente cet autre avantage d'exclure les doubles impositions qui peuvent toujours se produire quand un Etat perçoit une taxe sur la matière première acquise par le producteur et qu'un autre Etat impose le distributeur. Il y a double imposition en cas d'exportation du premier Etat vers le second – imposition d'abord du producteur dans le pays d'origine, imposition ensuite du commerçant de détail dans le pays de destination. D'un autre côté, en cas d'exportation du second Etat vers le premier, la marchandise est totalement exonérée. De telles distorsions de concurrence, sur le plan interétatique, ne se produisent pas lorsque tous les Etats partenaires perçoivent les taxes indirectes spéciales au niveau de la distribution.

¹⁾ cf. IV 42: Variation du taux normal d'impôt selon l'importance des taxes indirectes spéciales.

Ses avantages n'empêchent pas le transfert de la dette fiscale sur le secteur de distribution de provoquer de fortes réserves. C'est pour des raisons de technique fiscale que les taxes indirectes sont prélevées sur la production. Car la perception sur un nombre moindre de producteurs entraîne moins de frais que la perception sur un grand nombre de commerces de détail, petits pour la plupart et qui, en raison d'une comptabilité insuffisante, ne peuvent être contrôlés qu'imparfaitement. «Taxer les détaillants, . . . c'est surtout multiplier les contrats de l'administration avec un très grand nombre de redevables et accroître sensiblement la résistance à l'impôt.»¹⁾ Qu'il nous suffise, de plus, de rappeler le problème des achats de circonstance, évoqué déjà en détail.

Quand on pense aux réserves qu'a suscitées l'intégration du commerce de détail dans un système d'imposition du chiffre d'affaires net, on en arrive à conclure que le transfert de la dette fiscale se heurtera à la résistance du commerce de détail qui craint avec raison une diminution de ses profits ainsi qu'à celle de chacun des Etats partenaires.

4 Intégration de la taxation indirecte dans le système général d'impôt sur la consommation

La dernière possibilité d'instaurer malgré tout un marché commun intérieur réside dans l'intégration de la taxation indirecte spéciale dans le système général d'imposition du chiffre d'affaires net. La réalisation de cette proposition empêche la hausse «froide» des taxes indirectes sans que des réglementations spéciales soient nécessaires. Car il y a maintenant un système unifié d'impôt sur la consommation qui exclut la perception de l'impôt sur l'impôt telle qu'elle se produisait quand impôt spécial et impôt général sur la consommation se côtoyaient. De plus, il va de soi qu'une imposition spéciale ne concerne, exclusivement, que les biens de consommation, car l'effet rétroactif que déploie la déduction de l'impôt préalablement payé, dans le cadre de l'impôt sur la valeur ajoutée, permet de compenser ou de rembourser automatiquement la taxation spéciale d'un bien utilisé comme moyen de production. Quant aux échanges interétatiques de biens et de services, les mêmes effets se produisent ainsi que nous l'avons montré à propos du transfert de la dette fiscale sur un secteur proche de la consommation.

¹⁾ Scailteur, C.: op. cit., pp. 49-50.

L'intégration des taxes indirectes spéciales dans le système général d'impôt sur la consommation peut se réaliser de deux façons. On peut, d'une part, relever le taux général selon les rentrées fiscales qu'assuraient les taxes indirectes spéciales de sorte que le fisc n'assume aucune perte. D'autre part, on peut tenir compte de la taxation spéciale dans la mesure où les taux de l'imposition sur le chiffre d'affaires net se sont déterminés autrement que par rapport à cette taxation spéciale.

41 Hausse générale du taux fiscal normal

La solution la plus simple – et aussi la meilleure dans la perspective d'un marché commun – pour éliminer la plus totalement les distorsions de concurrence lors des échanges interétatiques de biens et de services consiste à comprendre les taxes indirectes spéciales dans l'impôt sur la valeur ajoutée en augmentant le taux de cet impôt de manière à ce que le fisc bénéficie des mêmes rentrées. Ainsi par exemple à supposer que l'impôt sur la valeur ajoutée rapporte 40 % des rentrées fiscales globales et les taxes indirectes spéciales 20 % – le rapport entre impôts spéciaux et impôts généraux sur la consommation serait donc de 2 à 1 – il faudrait augmenter le taux de 50 %. De cette façon, les taxes indirectes spéciales, même dans le secteur de la distribution, ne pourraient plus provoquer de distorsions de concurrence dans les échanges interétatiques. Seul un rapport différent d'un Etat à l'autre entre impôts directs et impôts indirects pourrait amener le consommateur à s'approvisionner dans un territoire étranger voisin. Ainsi le taux moyen d'impôt sur la valeur ajoutée en Italie pourrait surpasser d'environ 40 % le taux allemand. De surcroît, l'appareil de production arriéré de l'Italie entraîne une moindre productivité du facteur travail ce qui détermine, en dépit des bas salaires, des coûts élevés¹⁾ de sorte qu'on peut craindre que le commerce de détail italien subisse un préjudice sensible. Cependant ces différences fiscales ne revêtent qu'une moindre importance puisque la France est le seul Etat partenaire qui ait une frontière commune avec l'Italie et le taux d'impôt en France ne serait inférieur que de 5 % au taux italien.

En dépit de l'avantage que présente une telle intégration des taxes indirectes spéciales dans le système d'impôt sur la valeur ajoutée

¹⁾ cf. Cosciani, C.: *Gemeinsamer Markt; Besteuerung im Ursprungsland oder im Bestimmungsland?* op. cit., p. 228.

au point de vue de l'instauration d'un marché commun, on peut faire valoir de solides objections contre cette réglementation, quand on n'exige ni plus ni moins que l'abolition totale des taxes indirectes spéciales. En particulier, on ne peut tenir aucun compte des différences d'élasticité de la demande qu'on observe d'un Etat partenaire à l'autre »so daß diese Art des Einbaues von Verbrauchsteuern in die Umsatzsteuern die durchaus berechtigten Zielsetzungen der speziellen Verbrauchsteuer zunichte machen würde«¹⁾. De plus, le Conseil consultatif économique²⁾ objecte à cette solution qu'elle oblige à renoncer à l'imposition différenciée de la consommation et surtout à »eine höhere Belastung des sogenannten Massenluxusverbrauchs, . . . mit einer höheren Belastung der anderen – überwiegend lebenswichtigeren – Verbrauchsgüter und Gebrauchsgüter«³⁾. On a déjà montré³⁾ qu'une série de biens de consommation – comme par exemple les sources lumineuses, le sucre, le sel et le vinaigre – étaient considérés comme biens de luxe et, partant, frappés d'une taxation spéciale; depuis lors, ils ont complètement changé de caractère pour appartenir aujourd'hui à la catégorie des biens de première nécessité; leur imposition est hautement antisociale alors qu'en revanche de véritables biens de luxe n'ont pas à supporter cette taxation spéciale. Bien qu'il ne faille pas adhérer à toutes les conclusions du Conseil consultatif économique, il est certain qu'une abolition complète des taxes indirectes spéciales doive être écartée.

42 Variation du taux normal d'impôt selon l'importance des taxes indirectes spéciales

Il reste à examiner, pour conclure, comment se présentent les possibilités d'intégrer ces taxes indirectes spéciales dans l'impôt sur la valeur ajoutée de manière à ce que l'imposition spéciale souhaitable subsiste; donc de supprimer formellement les taxes indirectes spéciales tout en les maintenant matériellement. On parvient de cette façon à une division du travail optimale sur le plan interétatique puisque l'effet rétroactif compense automatiquement les différences d'imposition. Ce n'est qu'en cas de livraison à un consommateur d'un autre Etat partenaire – donc en cas d'exportation par le commerce de détail ou les maisons d'expédition – que ce

¹⁾ près le Ministère allemand des Finances – N. d. T.

²⁾ *ibid.*

³⁾ cf. IV, 1: Unification quant aux biens à taxer.

mécanisme de compensation peut ne pas être efficace. Dans le secteur de la production, les distorsions de concurrence dues au fisc sont cependant exclues.

L'avantage de ce mode d'imposition c'est qu'il permet de tenir compte des différences de tarifs de l'impôt sur la valeur ajoutée, différences motivées par l'élasticité de la demande de certains biens. Toutefois, ce changement de système devrait amener la suppression – venue depuis longtemps à échéance – des impôts «bagatelle» antisociaux. La France a déjà fait siens les avantages de ce mode d'imposition; elle a inclus les taxes indirectes sur la bière et le sucre dans le système d'imposition du chiffre d'affaires net et la taxe spéciale est prélevée comme supplément à la taxe sur la valeur ajoutée.¹⁾

En dépit de ses avantages considérables et des expériences pratiques déjà faites, l'intégration des taxes indirectes spéciales dans le système d'impôt sur la valeur ajoutée se heurte à des fortes objections. Il faut indiquer d'abord que les impôts spéciaux sur la consommation représentent souvent une proportion importante des prix de détail. En Allemagne fédérale par exemple, cette proportion est la suivante:

En ce qui concerne

les cigarettes, elle est en moyenne de	55,0 %
les cigares (à 0,20 DM l'unité) de	19,0 %
le sel de	30,0 %
le café de	26,6 %
le thé de	16,6 %
l'alcool (100°) de	78,0 %
le sucre de	8,8 %
le vin mousseux de	17,8 %
les cartes à jouer de	20,0 %
les sources lumineuses de	20,0 %

Source: Etude présentée par le Conseil consultatif économique puis le Ministère fédéral allemand des finances (Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen) op. cit., p. 60.

¹⁾ Selon la réforme entrant en vigueur le 1er janvier 1967, les biens qui étaient soumis jusque là à une taxe spéciale (la taxe unique) – comme le vin et la viande – seront soumis à la taxe française sur la valeur ajoutée. Ainsi, à partir du 1er janvier 1967, la taxe sur les pre stations de service, la taxe locale et les taxes uniques seront intégrées dans un système modernisé d'imposition du chiffre d'affaires net.

En cas d'intégration des taxes indirectes spéciales, dans l'impôt sur la valeur ajoutée, ces taux seront augmentés du taux normal de l'impôt sur la valeur ajoutée. Il ne faut cependant pas penser ici que l'importance de ces taux peut aller jusqu'à empêcher l'intégration des taxes spéciales dans le système général d'impôt sur le revenu; un changement de régime fiscal de ce genre exclut des effets subséquents sur les prix. En tout cas, il faut compter avec une plus forte «présence» fiscale et, par conséquent, avec une plus grande résistance à l'impôt ainsi qu'avec une augmentation de la fraude.

Ensuite, on faut valoir contre cette solution du problème posé par les taxes indirectes spéciales qu'on ne parvient à une taxation spéciale différenciée que d'une façon inexacte »wenn das besteuerte Gut durch Vermischung, Be- oder Verarbeitung in ein anderes Gut übergeht«.¹⁾ Il n'est en effet souvent pas possible de déterminer la proportion d'un bien soumis à une taxe supplémentaire qui entre dans un produit, en d'autres termes une taxation spéciale des biens de production est à peine réalisable. Il ne faut pas voir ici une manière d'inconvénient, mais au contraire un avantage important à mettre au crédit de l'intégration des taxes spéciales dans le système général d'impôt sur la consommation, car le but des impôts spéciaux sur la consommation est de frapper des biens de consommation tout à fait déterminés et non des biens qui servent à en fabriquer d'autres ou qui entrent dans leur composition. Le mécanisme de compensation qu'implique la déduction des impôts préalablement payés appliquée dans le cadre de l'impôt sur la valeur ajoutée rend aux taxes indirectes spéciales leur caractère d'un pur impôt sur la consommation.

En revanche, il faut attribuer plus d'importance à l'objection selon laquelle de sérieux déplacements de concurrence se produisent dans le secteur de distribution à cause des différences de taxation: indirectes spéciales entre les Etats partenaires. Comme le café, par exemple, peut être offert dans les Etats du Bénélux à un prix de 25 % inférieur, pour des raisons fiscales, à ce qu'il est en Allemagne fédérale, il vaut la peine même pour les consommateurs allemands qui n'habitent pas les régions frontalières, de s'approvisionner dans les Etats du Bénélux. D'autre part, les habitants des Etats du Bénélux pourront acheter du vin à meilleur compte en Allemagne

¹⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, op. cit., p. 60.

fédérale, le vin n'étant pas frappé dans ce pays d'une taxe spéciale. De même les différences d'imposition fiscale du tabac font attendre d'importantes distorsions au niveau du commerce de détail. On peut opposer à ces craintes que, dans chacun des Etats partenaires, les goûts diffèrent surtout en ce qui concerne l'alcool, le café et les cigarettes. Cependant, il faut relever que le goût des consommateurs étrangers peut être pris sans autre en considération lors de l'élaboration du programme de production; on peut produire par exemple une espèce de cigarettes qui réponde parfaitement au goût des consommateurs d'un Etat partenaire voisin. Bien que les distorsions de concurrence dues au fisc puissent revêtir une importance très considérable au niveau du commerce de détail¹⁾, elles ne devraient pas prendre assez de poids pour empêcher l'intégration des taxes indirectes spéciales dans le système général d'imposition du chiffre d'affaires net, et barrer ainsi la route à l'instauration d'un marché intérieur. Cependant il faut bien voir que ces distorsions de concurrence ne menacent pas seulement les entreprises de vente au détail, mais encore, et dans une plus large mesure, les maisons d'expédition. Ainsi les consommateurs allemands ne commanderont plus leur café aux grandes pâtisseries ou aux maisons d'expédition de Hambourg ou de Brême, mais le feront venir des Pays-Bas ou de Belgique. Les entreprises allemandes se verront ainsi contraintes ou de suspendre leur activité ou d'établir leur domicile dans un Etat partenaire qui ne prélève aucune taxe indirecte spéciale sur le café.

Comme on ne peut pas admettre des distorsions de cet ordre, il faut rechercher les moyens de «neutraliser» les effets fiscaux que supporte l'expédition, c'est-à-dire les empêcher ou, au moins, les affaiblir. On ne peut parvenir à une abolition complète de ces distorsions qu'en appliquant aux exportations les taux d'impôt du pays de destination: les maisons d'expédition font application des taux d'impôts en vigueur dans celui des Etats partenaires qu'habitent leurs clients. Ainsi par exemple les maisons d'expédition des Etats du Bénélux qui livrent du café à des consommateurs allemands doivent porter une taxe spéciale sur la consommation de 25 % sur leur facture. Cette taxe doit être payée au fisc du pays d'origine; ce montant donne lieu ensuite à compensation avec le pays de destination, le produit des taxes indirectes spéciales, ainsi que celui de l'impôt sur la valeur ajoutée, revenant au pays où le bien a été consommé, par conséquent au pays de destination. La

¹⁾ particulièrement dans les zones frontalières.

liste des clients, celle des commandes ainsi que le compte des paiements encaissés permet au fisc d'opérer sans difficultés le contrôle des maisons d'expédition. A ce propos on peut compter que les maisons d'expéditions qui contreviennent souvent à ces dispositions seront repérées et dénoncées à l'administration par ceux de leurs concurrents établis dans d'autres pays de la Communauté.

Cette solution du problème des taxes indirectes spéciales impose un certain surcroît de travail aux maisons d'expédition: il faut ainsi distinguer entre acheteurs du pays et acheteurs étrangers et ouvrir un compte nouveau pour y inscrire la taxe du pays de destination, ainsi qu'il le faut, dans le cadre de l'imposition du chiffre d'affaires brut, quand des taux d'impôt différents s'appliquent. Dans la déclaration d'impôt, une attestation particulière des taxes spéciales dues en raison de l'exportation est nécessaire pour que cette taxe puisse être virée au pays de destination. L'augmentation des coûts pour impression de prospectus et autres n'entre pas en ligne de compte car, pour des raisons qui tiennent à la langue, des moyens publicitaires spéciaux doivent de toutes façons être mis en œuvre pour chacun des Etats partenaires. En fait, cette réglementation particulière permet aussi d'éliminer les distorsions de concurrence provoquées par les différences de tarifs des impôts généraux sur la consommation; cependant limiter l'application de cette procédure aux taxes indirectes spéciales devrait être amplement suffisant. De plus, la charge supplémentaire imposée aux maisons d'expédition se limite étroitement à l'application de cette réglementation particulière aux produits alcooliques, au tabac et au café où on relève les différences d'imposition les plus importantes.

On a fait valoir une autre critique à l'égard de l'intégration des taxes indirectes spéciales dans le système général d'impôts sur la consommation: la perception des taxes spéciales auprès d'un nombre restreint de producteurs s'effectue à moindres frais »wohin-gegen ihr Einbau in die auf allen Stufen erhobene Netto-Umsatzsteuer anstelle dessen Nachprüfungen und Kontrollen in Zehntausenden von Betrieben erfordern würde«. ¹⁾ Mais il faut tenir compte du fait que les taxes indirectes spéciales, dans le cas de cette intégration, peuvent être établies et contrôlées en même temps que l'impôt sur la valeur ajoutée. Il n'y a donc aucun contrôle supplémentaire; bien au contraire: les contrôles nécessités par les taxes

¹⁾ Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, op. cit., p. 61.

indirectes spéciales tombent, de sorte qu'on peut même compter sur une augmentation du rendement net.

Il faut s'attendre à rencontrer de sérieuses difficultés et des obstacles sur le chemin de l'instauration d'un marché intérieur si l'on ne parvient pas à abolir les monopoles financiers et à soumettre leurs produits à un impôt sur le chiffre d'affaires net plus élevé. Les frontières fiscales abolies, l'effet rétroactif provoque une double imposition quand il y a un monopole dans le pays d'exportation alors que le pays d'importation a intégré les taxations spéciales dans le système général d'impôt sur la valeur ajoutée. Bien que l'Allemagne fédérale ne renoncera pas du tout volontiers à son monopole sur l'alcool et que l'Italie et la France s'efforceront de conserver surtout leur monopole sur le tabac, il ne restera finalement à ces Etats rien d'autre à faire qu'à abandonner ces monopoles financiers s'il faut que le but du Traité instituant la C. E. E. – l'instauration d'un marché ayant le caractère d'un marché intérieur – soit atteint.

On peut dire ainsi, en résumé qu'il faut s'efforcer – l'unification des taxes indirectes spéciales n'étant pas pour demain – d'intégrer les impôts spéciaux sur la consommation dans le système général d'impôt sur la valeur ajoutée, ceci bien qu'il faille admettre certaines distorsions de concurrence au niveau du commerce de détail et qu'une réglementation particulière s'appliquant aux maisons d'expédition, au moins pour une partie des taxes indirectes spéciales¹⁾, soit inévitable. Comme la déduction sans limitation des impôts préalablement payés rend le système commun d'imposition sur le chiffre d'affaires net relativement facile à administrer et comme aucune autre réglementation d'exception n'est prévue, il devrait être admissible de soumettre les maisons d'expédition aux réglementations particulières exposées ci-dessus; surtout qu'on ne voit pas d'autre moyen d'abaisser les frontières fiscales dans un avenir prévisible et de créer ainsi un grand marché intérieur.

¹⁾ Si cela s'avérait nécessaire, après l'abolition des frontières fiscales pour des raisons de concurrence, il faudrait soumettre aussi à cette réglementation particulière, outre les taxes indirectes spéciales, les impôts généraux sur la consommation.

V.

LES PROBLEMES QUE POSE LA REALISATION DE CES PROPOSITIONS

Comme toute réforme fiscale importante peut entraîner des conséquences d'ordre conjoncturel, budgétaire et technique, comme elle peut amener de considérables perturbations dans le cours de la vie économique, il faut procéder à un changement de système fiscal avec prudence. De même que la réalisation du marché commun est graduelle, il faut procéder par étapes à un changement de système d'impôts sur la consommation afin que l'économie puisse mieux s'adapter. De plus, le moment doit être choisi de manière à éliminer toute crainte quant à la conjoncture et au niveau des prix. Enfin, il reste à examiner les limites fixées à l'harmonisation, donc à voir jusqu'où il est possible de parvenir à harmoniser les systèmes fiscaux.

1 L'harmonisation dans le temps

En fait, il faudrait se féliciter que l'harmonisation des impôts sur la consommation réussisse à se réaliser jusqu'à la fin de la période transitoire, les frontières fiscales pouvant s'abaisser en même temps que les barrières douanières: il est politiquement nécessaire de supprimer dès que possible les contrôles à la frontière, ennuyeux et pénibles. Car on ne comprendra pas qu'au passage de la frontière la question des marchandises, passibles de droits soit remplacée par la question des biens frappés de taxes compensatoires. Comme les expériences faites jusqu'ici – par exemple lorsque l'union douanière «die Zollunion», s'est réalisée – ont montré qu'il n'est que difficilement possible d'observer exactement des échéances déterminées et comme les études techniques préparatoires motivées par une réforme fiscale exigeront dans bien des cas plus de temps que prévu, on renonce à fixer des échéances précises à l'harmonisation des systèmes fiscaux.¹⁾ En revanche, la Commission du marché intérieur regrette que, dans le rapport Neumark, le moment de l'introduction d'un système commun d'impôt sur la valeur ajoutée ne soit pas déterminé et elle propose pour sa part les échéances suivantes:

¹⁾ cf. Rapport Neumark: op. cit., p. 91.

- »31. Dezember 1963: Verabschiedung der ersten Richtlinie,
- 31. Dezember 1964: Festlegung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems,
- 31. Dezember 1967: Übergang zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem«.¹⁾

Ces échéances n'ont pas pu être tenues jusqu'à présent et on peut d'autant moins s'attendre à ce qu'un système commun d'imposition du chiffre d'affaires net soit introduit le 31 décembre 1967 déjà. Il est donc utile de ne fixer que les étapes de cette harmonisation en s'abstenant de toute indication d'année.

Cette proposition d'exécution à temps de l'harmonisation des systèmes fiscaux se limite à celle des impôts sur la consommation. Un plan précis d'harmonisation des systèmes fiscaux dans leur ensemble n'est pas seulement superflu, il ralentirait encore les travaux préparatoires de l'harmonisation prioritaire des impôts sur la consommation. Car la préparation d'un plan embrassant toute la fiscalité mettrait à rude épreuve la volonté des Etats partenaires d'aboutir à des compromis de sorte qu'il ne faudrait pas compter parvenir, à vues humaines, à un accord suffisant. Si l'on réussit à réaliser un système harmonisé d'impôts sur la consommation, on devra s'efforcer de parvenir, dans une seconde étape à unifier les tarifs fiscaux ce qui entraînera, en même temps, d'importantes modifications des impôts directs qui pourront servir par conséquent à l'harmonisation de ces impôts aussi. En tous cas, l'harmonisation des impôts sur la consommation peut et doit être mise en œuvre même si »ein genauer Plan auf dem Gebiet der direkten Steuern noch nicht vorliegt«.²⁾

11 Etapes de l'harmonisation des impôts sur la consommation

Lors de la mise en place d'un plan d'harmonisation des impôts sur la consommation, il faut se demander d'abord ce que seront les étapes de cet effort puisque les étapes de l'harmonisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires dépend des délais auxquels les taxes indirectes spéciales y seront intégrées.

¹⁾ Europäisches Parlament: Dokument no 56, op. cit., p. 39. 31 décembre 1963: adoption des grandes lignes – 31 décembre 1964: détermination du système commun d'impôt sur la valeur ajoutée – 31 décembre 1967: passage au système commun d'impôt sur la valeur ajoutée.

²⁾ Europäisches Parlament: Dokument no 56, op. cit., p. 32.

111 *Elimination du système d'imposition du chiffre d'affaires brut*

Dans une première étape, il faut éliminer d'abord les systèmes d'imposition cumulative du chiffre d'affaires brut, tels qu'ils existent actuellement dans les Etats partenaires, la France exceptée. Il reste cependant à ces Etats partenaires à déterminer un système fiscal non cumulatif qui corresponde le mieux aux conditions de la production et à la structure industrielle nationale – donc à déterminer ou bien d'abord l'imposition à une phase ou alors, directement, un système d'impôt sur la valeur ajoutée.

112 *Introduction d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net*

L'objet d'une deuxième étape sera d'amener les systèmes fiscaux non cumulatifs choisis par les Etats membres vers un système d'impôts sur la valeur ajoutée. Lors de la mise en place de ce système d'impôt sur la valeur ajoutée, les six Etats partenaires pourront tenir compte des particularités économiques de leur pays et faciliter ainsi l'adaptation de l'industrie et du commerce. Surtout, cette deuxième étape ne nécessite pas encore que le champ d'application de l'impôt sur la valeur ajoutée s'étende jusqu'au commerce de détail.

La Commission du marché intérieur, au contraire, est d'avis qu'il faut promouvoir, dans une première étape, l'adaptation des structures et celle des taux d'impôts dans une seconde; de sorte que deux étapes suffisent à unifier complètement tous les impôts sur la consommation. Pour éviter un changement de système fiscal en deux temps et les inconvénients qu'il entraîne, tous les Etats partenaires *doivent introduire un système d'impôt sur la valeur ajoutée* au cours de la première étape déjà ce qui enlève à chacun des Etats la possibilité de choisir entre un impôt à une phase et un impôt sur le chiffre d'affaires net. D'ailleurs la Commission part de la crainte »daß das Offenlassen der Möglichkeit eines Einphasensystems in denjenigen Ländern Zeitverluste und schwierige Diskussionen verursachen würde, in denen die Regierung und die Mehrheit der Interessenten für die Mehrwertsteuer sind, jedoch eine starke Opposition in Parlament und Wirtschaft ein anderes System wünscht«.¹⁾

¹⁾ Europäisches Parlament: Dokument no 56, op. cit., p. 35.

On peut opposer à ces objections qu'en dépit d'un double changement – d'abord le système à une phase, ensuite l'impôt sur la valeur ajoutée – on ne doit pas s'attendre à des désavantages, l'impôt sur la valeur ajoutée n'est au fond que le développement de l'imposition à une phase qui implique certains changements, surtout à l'égard des taux et des impôts préalables. Une telle démarche permet de tenir largement compte des particularités économiques de chacun des Etats partenaires et de mettre la structure économique à l'abri des accidents. De même on fera peu de cas de la crainte que l'étalement de l'harmonisation sur trois étapes ne fasse perdre du temps: il est possible de limiter la durée de chacune des étapes. D'autre part, l'intermédiaire de l'impôt à une phase facilite le passage à l'imposition du chiffre d'affaires net. Même les milieux opposés jusqu'ici à toute réforme ou qui préféreraient d'autres systèmes d'imposition du chiffre d'affaires sont maintenant partisans de l'introduction d'un système général d'impôts sur la valeur ajoutée. La Belgique, en particulier¹⁾, ne déciderait pas l'introduction directe d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net. Dans les Pays-Bas et en Italie, une large réforme des impôts sur la consommation suscite de fortes réserves et provoque de considérables oppositions qu'on ne peut vaincre qu'en évitant des changements brusques. En Allemagne fédérale seulement, une large majorité s'est trouvée en faveur de l'introduction d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net. Par conséquent, c'est une politique menée pas à pas qui assurera et même accélèrera l'introduction d'un système commun d'impôts sur la consommation.

113 *Harmonisation des systèmes d'imposition du chiffre d'affaires net*

L'harmonisation des systèmes d'imposition du chiffre d'affaires net fait l'objet d'une troisième et dernière étape: les systèmes introduits pendant les deux premières étapes évoluent vers un système commun d'imposition du chiffre d'affaires net – nanti d'exonérations, de déductions de l'impôt préalablement payé – qui englobe tous les secteurs de production et de distribution. Lorsque l'harmonisation est avancée au point qu'un système d'impôts sur la con-

¹⁾ En Belgique, on trouve même l'opinion que le développement graduel des impôts en cascade peut aboutir à un système d'imposition unique à une phase. Il y a donc en Belgique la tendance à remplacer l'impôt cumulatif à toutes les phases par un impôt forfaitaire. Un grand pas vers l'imposition à une phase est ainsi déjà fait. cf. aussi à ce sujet: Scailteur, C.: op, cit, p. 50

sommation s'applique dans tous les Etats partenaires tel qu'on l'a exposé en résumé sous chiffre III – 234, les frontières fiscales peuvent s'abaisser et on peut ainsi réaliser un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur conformément au but du Traité instituant la C. E. E.

12 Etapes de l'harmonisation des impôts spéciaux sur la consommation

En même temps que les impôts généraux sur la consommation, les taxes indirectes spéciales doivent être harmonisées. L'art. 99 du Traité de Rome prévoit en effet qu'impôts généraux et qu'impôts spéciaux sur la consommation sont mis tout à fait sur le même pied. »Denn alle ökonomischen Argumente, die für eine Harmonisierung der Umsatzsteuern sprechen, sprechen auch, und in noch stärkerem Maße, für eine Harmonisierung der Spezialakzisen.«¹⁾ Le Comité Neumark propose donc d'inclure dans le système d'imposition du chiffre d'affaires net pendant la première étape déjà, les taxes indirectes spéciales frappant des objets »die nicht nur als Konsumgüter, sondern auch als Produktionsmittel verwendet werden können.«²⁾ Comme leur perception sur le secteur de la production peut donner à presque toutes les taxes indirectes spéciales le caractère d'impôts sur la production, la réalisation de cette proposition signifierait pratiquement que la grande majorité des taxes indirectes spéciales devrait être comprise dans le système général d'impôt sur la consommation pendant la première étape déjà.

On devrait plutôt, pendant la première étape, s'efforcer de modifier et de remettre à neuf les taxes indirectes spéciales – éliminer ce qu'on appelle les «taxes bagatelles», ce que le rapport Neumark prévoit dans la deuxième étape.³⁾ Le manque à gagner qui en résulte pour le fisc peut être compensé par un relèvement des taux de l'impôt à une phase ou de l'impôt sur la valeur ajoutée introduits pendant la première étape. Il faut s'attaquer au problème des monopoles financiers dans la deuxième étape afin que dans la troisième, toutes les taxes indirectes encore perçues puissent se fondre dans le système commun d'imposition du chiffre d'affaires net.

¹⁾ Europäisches Parlament: Dokument no 56, op. cit., p. 33.

²⁾ Rapport Neumark: op. cit., p. 93.

³⁾ cf. *ibid.*

Un système d'impôts sur la consommation est dès lors créé qui permet, au moins dans le secteur de la production, une division du travail optimale sur le plan interétatique.

2 Limites de l'harmonisation des impôts sur la consommation

Il faut voir dans un système commun, complètement unifié, le système fiscal d'un marché intérieur idéal au point de vue de la concurrence. Cependant, pour les Etats fédéraux déjà, il s'avère extraordinairement difficile d'atteindre un but aussi éloigné que celui-là. Ainsi aux Etats-Unis d'Amérique et en Suisse, on note de considérables différences d'impositions d'un Etat ou d'un canton à l'autre. Il faut donc s'attendre naturellement à rencontrer des difficultés quand on tentera d'unifier les systèmes fiscaux à l'intérieur d'une confédération d'Etats puisque les Etats membres conservent une grande liberté d'agir et que c'est à peine si l'on remarque un mouvement en faveur de la création d'un pouvoir central. Les efforts tentés en vue d'une harmonisation des systèmes d'impôts sur la consommation – nécessaire à l'édification d'un grand marché intérieur – se heurtent déjà à des réserves exprimées violemment »zumal jede Steuer von den besonderen wirtschaftspolitischen, sozialen und politischen Verhältnissen eines Landes bestimmt wird und außerdem von dem Haushaltsbedarf des Mitgliedstaates beeinflusst ist.«¹⁾ C'est pourquoi il faut examiner dans une recherche finale, les empêchements qui viennent fixer une limite aux efforts d'harmonisation des systèmes fiscaux.

21 Fonction fiscale de l'imposition

Bien que la dernière théorie fiscale attribue une importance croissante aux buts non fiscaux de l'imposition et place au premier plan les buts qui ressortent à l'économie générale, la fonction la plus importante des impôts reste, comme auparavant, de permettre au pouvoir de satisfaire ses besoins financiers.

Comme le but de l'impôt, ainsi que l'a formulé Gerloff consiste à donner à l'Etat les moyens de parvenir à ses fins – ce qui implique que la raison d'être ainsi que l'étendue des impôts est fonction des tâches de l'Etat –, l'imposition globale accusera forcément des différences d'un Etat partenaire à l'autre.²⁾ L'ampleur des tâches de

¹⁾ Europäische Wirtschaftsgemeinschaft – Kommission: Dritter Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft, op. cit., p. 135.

²⁾ L'étude du problème de la dette publique ne peut entrer dans le cadre de ce travail.

l'Etat se détermine largement par l'idée que les citoyens se font du rapport entre économie publique et économie privée ainsi que par le besoin général de sécurité. Les exigences à l'égard de l'Etat diffèrent complètement à l'intérieur de la communauté économique européenne ce qui amène des différences correspondantes dans la taxation, nécessaire à assurer l'exécution des tâches dévolues à l'Etat. C'est surtout dans le domaine social et sur l'importance des mesures propres à améliorer l'infrastructure que l'on trouve les vues les plus différentes sur le rôle de l'Etat de sorte que, pour qu'ils puissent remplir des tâches différentes, les Etats partenaires devront prélever des moyens d'importance inégale.

De plus, chacun des Etats partenaires, de par sa situation politique et économique, est forcé d'assumer des tâches que ne connaissent pas les autres. L'Allemagne fédérale avec sa répartition des charges devant permettre la réparation des dommages de guerre, en offre un exemple frappant. Les réfugiés grèvent le budget d'une charge supplémentaire. La situation politique particulière de l'Allemagne, finalement, oblige ce pays à faire face aux exigences considérables posées par les zones proches de la R. D. A. qui, privées de leur »Hinterland«, se sont vu notablement dépréciées. En Hollande, il faut attirer l'attention sur le projet «Zuidersee» qui englutit des milliards.

En outre, les impositions peuvent différer en raison de la structure économique, particulièrement du niveau et de la structure du revenu de la population. Ainsi ceteris paribus »Länder mit einem vergleichsweise niedrigen Einkommen« ne possèdent pas »die gleiche Steuerkraft wie solche mit höherem Einkommensniveau und einem Einkommen, das sich in erster Linie auf die Erträge gewerblich – kommerzieller Tätigkeit stützt«. ¹⁾ Par conséquent, un pays où le niveau des revenus est plus bas connaît, à taux égal, une imposition réellement plus élevée, surtout quand on compare les »after tax incomes«. Cependant, pour des raisons économiques et sociales, on ne peut pas aller en dessous d'un certain minimum d'imposition »ein Minimum, das aber wegen der unzulänglichen Höhe des Volkseinkommens einen relativ bedeutenden Teil des letzteren repräsentieren kann« ²⁾, de sorte que les pays pauvres ont même une imposition plus forte à supporter que les pays riches. Par exemple, les charges sociales et les impôts par personne, en 1959, se montent

¹⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 19.

²⁾ ibid.

en Italie à environ 170 dollars tandis qu'ils se montent à 305 dollars en Belgique. Cependant, soit un revenu par habitant d'environ 600 dollars, l'imposition en Italie est d'à peu près 28,5 % alors que, pour la Belgique, ces deux chiffres sont respectivement 1250 dollars (revenu par habitant) et 24,5 % (imposition).

En dépit des différences considérables que les considérations ci-dessus laissent présager en ce qui concerne l'imposition totale dans les six Etats partenaires, les écarts sont moindres, abstraction faite de la Belgique; ils n'atteignent que 10 % en dessus ou en dessous de l'imposition moyenne, calculée sans l'imposition belge. Il n'empêche que l'on ne parviendra pas à unifier complètement les systèmes fiscaux, tarifs compris. Même une unification par groupe d'impôts, par exemple celle des impôts sur la consommation, n'est jusqu'à nouvel ordre qu'à peine concevable car elle accuserait d'autant plus les différences d'impositions directes, les différences entre impositions globales apparaissant alors exclusivement dans le secteur des impôts sur les sources de revenu.

En revanche, de très grandes différences apparaissent, comme nous l'avons déjà exposé, dans la composition des systèmes d'imposition. Ces différences viennent du fait que »die relative Ergiebigkeit der Elemente des Steuersystems«¹⁾ diffère d'un des six Etats partenaires à l'autre. Les taxes indirectes spéciales les font apparaître particulièrement clairement qui rendent compte des habitudes de consommation quand ces impôts ont un but fiscal. L'unification des taux d'impôts signifierait que les rentrées fiscales diminueraient beaucoup par rapport aux besoins financiers des six Etats. Mais les impôts directs, l'imposition du revenu surtout, sont dans les mêmes rapports. Il faut tenir compte ici, lors de la fixation des taux, non des habitudes de consommation mais des relations entre les revenus qui sont très différents dans les six Etats. Par exemple, la concentration des revenus à un niveau moyen supérieur permet de ménager les bas revenus alors que le tarif fiscal doit se déterminer tout autrement quand la majorité des revenus se situe en bas. Si deux pays appliquent le même tarif, et que ce tarif soit celui du pays riche, les besoins financiers du pays le plus pauvre ne peuvent pas être pris en considération puisque une grande partie des revenus sera alors exonérée ou soumise à un faible taux. Quand un tarif correspondant aux rapports de revenus dans le pays pauvre trouve application, le maximum du taux progressif est atteint si vite

¹⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 29.

que les classes moyennes du pays riche doivent supporter une charge fiscale injustifiée. Le niveau et la croissance du taux progressif ne peuvent donc pas s'adapter aux différences de concentration des revenus dans les six Etats de sorte que l'effort d'harmonisation des tarifs fiscaux trouve ici sa limite.

Il faut souligner de plus que »in der Bevorzugung einer mehr direkten oder einer mehr indirekten Besteuerung ein deutliches Symptom für die unterschiedliche Steuermentalität der Völker zum Ausdruck kommt«¹⁾; l'individualisme latin s'oppose aux mesures d'autorité ainsi qu'aux contrôles fiscaux poussés surtout lorsqu'une forte imposition des revenus exige une répartition de l'impôt qui fait apparaître les différences de revenus et de fortune. C'est ainsi qu'il faut compter avec une forte résistance à l'impôt qui fait apparaître les différences de revenus et de fortune. C'est ainsi qu'il faut compter avec une forte résistance à l'impôt en France et en Italie en cas de forte augmentation des impôts directs que rendrait pourtant nécessaire, dans ces deux pays, l'harmonisation des tarifs fiscaux. D'autre part les quatre autres Etats partenaires seront adversaires d'une augmentation relative des impôts sur la consommation, les impôts directs présentant des avantages au point de vue d'une politique sociale et conjoncturelle.

L'harmonisation des taux fiscaux provoque de sérieuses réserves à un point de vue dynamique aussi. Lorsque les tâches de l'Etat changent – soit que l'Etat assume de nouvelles obligations, soit qu'il renonce à en remplir certaines dans l'avenir ou de n'y consacrer que de minimes moyens – ses besoins financiers changent aussi de sorte que les taux fiscaux doivent être adaptés. Cela ne signifierait rien d'autre que l'obligation pour des Etats dont les besoins financiers restent constants – si les tarifs fiscaux sont unifiés dans la C. E. E. – de procéder à un changement de leurs taux. Il faut s'attendre à de plus grandes difficultés encore quand les besoins financiers d'un des Etats partenaires diminuent alors que ceux d'un autre augmentent. A défaut de compensation supranationale, les ruptures d'équilibre financier sont inévitables par le fait »daß das Steueraufkommen eines jeden Staatshaushaltes außer den eigenen Erfordernissen auch denen anderer Staaten dienen muß.«²⁾ Une première autorité financière supranationale fut instituée par le

¹⁾ Schmolders, G.: Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft, op. cit., p. 71.

²⁾ Cosciani, C.: op. cit., p. 222.

Traité du pool charbon-acier déjà: la Haute Autorité fut autorisée à opérer des prélèvements sur les produits de la Communauté pour se procurer les moyens de remplir ses tâches. C'est ainsi que put se réaliser le premier «impôt européen», pour ainsi dire un «impôt supranational sur la production». Le Traité instituant la C.E.E. prévoit en revanche que les dépenses de la Communauté sont couvertes par les contributions des Etats membres. Cependant l'art. 201 ménage la possibilité de remplacer ces contributions par des moyens propres, particulièrement par des recettes prélevées sur le tarif douanier extérieur commun.

La politique agricole commune décidée à la suite des dures discussions du 14 janvier 1962 doit procurer une première source de revenus autonomes au budget de la C. E. E.; les rentrées produites par les prélèvements opérés en lieu et place des droits de douane sur les importations agricoles provenant de pays tiers sont versés en effet à la Communauté. Si, pratiquement, »der EWG-Außenzoll auf Agrarprodukte in die EWG-Kassen fließt, wird man der EWG den Ertrag der Außenzölle auf eingeführte Industrieerzeugnisse am Ende der Übergangszeit schlecht vorenthalten können«¹⁾; il sera en particulier difficile, à la fin de la période transitoire »zu gewährleisten, daß Zolleinnahmen auf „Drittlandwaren“, die im freien Verkehr in den Raum der Gemeinschaft abgefertigt werden, demjenigen Mitgliedslande zufließen, in dem die Ware verbraucht oder verarbeitet wird.«²⁾ Ainsi la Communauté, 12 ans peut-être après sa fondation, pourrait »den so wichtigen Schritt vom Gnadensbrot der Matrikularbeiträge zur Finanzautonomie tun.«³⁾ Encore plus important, dans notre propos, est le fait que ce procédé permet une certaine compensation: le pays importateur de marchandises venues d'un pays tiers, versant les contributions sous forme de prélèvements, n'est pas en règle générale le même que celui qui peut réclamer à la Caisse de la Communauté des subventions en raison des exportations vers les pays tiers.

Mais il y a encore un long et difficile chemin à parcourir jusqu'à l'autonomie financière de la Communauté et jusqu'à la solution du problème posé par la compensation financière. Ce problème appa-

¹⁾ Hellmann, R.: Europas Sprung ins Grüne, in: Der Volkswirt, Francfort-sur-le Main 1962, 16e année, fasc. 3, p. 84.

²⁾ v. d. Groeben - Boeckh: Handbuch für Europäische Wirtschaft - Kommentar zum EWG-Vertrag, Baden-Baden, Francfort-sur-le Main, édition 1964, section des prescriptions financières, p. 3.

³⁾ Hellman, R.: *ibid.*

raît dans les Etats de structure fédérale mais aussi dans les Etats unitaires qui doivent procéder à la compensation entre l'Etat central, les Provinces et les Communes quand il faut empêcher l'apparition d'«oasis» ou même de «steppes» fiscales. Bien que la compensation financière entre pays pauvres et pays riches offre dans une certaine mesure l'avantage économique d'élever le degré de satisfaction globale des besoins – »indem in den Hilfe empfangenden Staaten Bedürfnisse von höherer Dringlichkeit befriedigt werden können als in den zu Ausgleichszahlungen herangezogenen Staaten«¹⁾ – cette réglementation se heurtera aux plus grandes difficultés. Comme la compensation à l'intérieur de l'Etat est déjà hautement problématique et ouvre la porte à de multiples discussions, la compensation financière supranationale suppose que l'intégration politique est à un degré avancé.

Ainsi, en premier lieu, une unification des systèmes fiscaux impliquant l'harmonisation des tarifs est à proscrire. Comme les Etats partenaires de la C. E. E. conservant leur souveraineté financière restent autonomes jusqu'à nouvel ordre »müßten die einzelnen Steuern, soweit das irgend möglich ist, so gestaltet sein, daß der Steuersatz in unterschiedlicher Höhe entsprechend dem jeweiligen Finanzbedarf eines jeden Mitgliedstaates festgesetzt werden kann«.²⁾ Donc, jusqu'à nouvel ordre, l'harmonisation des systèmes doit s'arrêter avant celle des tarifs fiscaux.

22 Fonction non fiscale de l'imposition

En outre, les possibilités de réaliser l'harmonisation des systèmes fiscaux trouvent une limite dans le fait »daß bereits durch die Auflegung der Steuer als solcher, gewissermaßen ganz ohne Rücksicht auf die Höhe des Aufkommens, ein bestimmter volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder sonstiger nichtfiskalischer Zweck erreicht werden soll«.³⁾ Même s'il est exagéré de contester l'importance fiscale de l'imposition en prétendant que l'Etat pourrait demander à la planche à billets les moyens de financer l'exécution de ses tâches⁴⁾, il faut néanmoins admettre que l'imposition est un

1) Haller, H.: Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, op. cit., p. 63.

2) Zechner, A.: op. cit., p. 404.

3) Schmolders, G.: Allgemeine Steuerlehre, op. cit., p. 55.

4) cf. en particulier: Lerner, A. P.: The Economics of Control, New York 1944, ainsi que Marsh, D. B.: Taxes without Tears, Lancaster 1945.

important instrument permettant d'atteindre des buts non-fiscaux. Il faut d'abord citer la possibilité d'utiliser l'imposition à des fins de politique régionale comme l'est par exemple l'impôt sur le chiffre d'affaires en Italie, où les entreprises nouvellement installées bénéficient pendant un certain délai de réduction ou d'exemption. Ces avantages sont accordés dans la zone industrielle de Trieste, la région de Polesine et le Sud de l'Italie. Pour n'en donner qu'un exemple, la loi du 20 décembre 1961 accorde une réduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux établissements artisanaux et aux petites entreprises dont l'activité a débuté après le 1er janvier 1962 dans la région de Polesine. Ces réglementations exceptionnelles se justifient par la structure particulière et le sous-développement des régions italiennes concernées¹⁾ et la Commission fiscale et financière veut tenir compte de »in Anpassung an natürlich bedingte und/oder historisch gewachsene regionale Unterschiede vorgenommenen örtlichen Differenzierungen der öffentlichen Ausgaben- und Steuerpolitik.«²⁾ En dehors de l'Italie, l'imposition du chiffre d'affaires répond aussi à des buts de politique régionale en Allemagne fédérale. Ainsi la loi sur le développement économique de Berlin (Ouest) crée de grands avantages quant à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Un autre instrument fiscal propre à promouvoir le développement économique des régions incomplètement développées c'est la garantie d'amortissements spéciaux pour les investissements réalisés dans les régions à développer. L'aménagement des structures constitue un autre domaine d'application important de la politique fiscale. Il faut rappeler à ce propos, particulièrement, les avantages consentis dans les amortissements en vue du développement de secteurs économiques donnés et que l'on trouve dans tous les Etats membres de la C.E.E.³⁾ Il faut cependant remarquer que, bien souvent, les facilités d'amortissement ne sont utilisées que comme terme fiscal, pour différer le paiement de l'impôt et que, dans les exercices suivants, le bénéfice apparu dans la balance fiscale, par suite de l'absence de facilités d'amortissement, s'augmente d'autant. C'est seulement quand on parvient à mettre ce bénéfice en réserve pendant les années où seul un bénéfice réduit ou nul apparaît qu'une véritable économie d'impôts peut être atteinte, à la condition que les tarifs fiscaux soient constants.

¹⁾ cf. Europäisches Parlament: Dokument 56, Annexe 1: Stellungnahme des Wirtschafts- und Finanzausschusses, op. cit., p. 52.

²⁾ Rapport Neumark, op. cit., p. 5.

³⁾ Pour empêcher que la concurrence ne soit faussée, il faut s'efforcer d'arriver à harmoniser les prescriptions d'amortissement à l'intérieur de la C. E. E.

A côté de ces objets isolés, la politique fiscale a différents buts économiques généraux et Adolph Wagner déjà a attiré l'attention sur la signification politico-sociale de l'impôt, attribue même une importance égale aux buts fiscaux et politico-économiques. En réalité, l'imposition est un important moyen d'affaiblir les différences dans la répartition des fortunes et des revenus. Ainsi toute demande ou toute dépense de l'Etat apparaît déjà comme une répartition voulue ou non, des revenus. Les classiques repoussaient catégoriquement¹⁾ toute intervention dans la répartition des revenus et de la fortune telle qu'elle résultait du marché, mais cette opinion, depuis, a beaucoup évolué de sorte qu'on exige que la politique fiscale intervienne pour corriger ce que l'on appelle la répartition fonctionnelle du revenu. Telle qu'elle est, cette exigence, parfaitement juste, se fonde sur le fait que la répartition du revenu qui s'opère sur le marché intervient sans qu'il soit possible de tenir compte des données personnelles de celui qui encaisse ce revenu. Cependant la redistribution des revenus trouve sa limite lorsqu'un nivellement trop poussé porte préjudice à la formation du capital et, par là, à la croissance économique, lorsque »die Schwächung der Kapitalbildung letztlich die Schaffung neuer Arbeitsplätze verhindert«.²⁾ Cette préoccupation s'exprime dans le dicton américain: «equity versus efficiency».

Dans tous les pays de la C. E. E., l'unanimité s'est faite autour de l'utilisation consciente de la politique fiscale à des fins sociales. C'est l'impôt direct qui permet le mieux l'application du principe selon lequel les moins nantis doivent être ménagés tandis que ceux qui disposent de hauts revenus doivent être plus fortement frappés. Ainsi, d'abord, un certain minimum de revenu, déterminé par le minimum vital, est exempté et les abattements à la base pour les enfants ainsi que les possibilités de déductions en raison de dépenses spéciales ou de charges extraordinaires permettent de tenir compte des données personnelles du contribuable. Comme les pays de la C. E. E. présentent cependant des structures différentes de revenus, une politique fiscale de redistribution, qui se réalise d'abord par la détermination des tarifs, prend une signification

¹⁾ Cette prise de position trouve son expression la plus frappante dans un essai paru en 1833 dans la «Edinburgh Review» où se trouve le principe connu aujourd'hui sous le nom de «règle d'Edinbourg»: "leave them as you find them".

²⁾ Schmolders, G.: Allgemeine Steuerlehre, op. cit., p. 59-60.

différente. En outre les impôts sur la consommation permettent aussi de viser à la redistribution des revenus: en vertu d'une «calculution sociale», certains aliments sont exonérés ou soumis à un taux réduit. Cependant les habitudes de consommation diffèrent aussi considérablement dans les six pays de la Communauté de sorte que, jusqu'à nouvel ordre, un tarif unifié à des fins de redistribution des revenus n'est pas réalisable non plus dans ce groupe d'impôts.

Ensuite, dans le cadre de l'harmonisation des systèmes fiscaux, il faut prendre en considération l'importance que revêtent les impôts en matière de politique conjoncturelle où l'on tente d'adapter, par compensation, les rentrées fiscales au cours de la conjoncture. Sans revenir sur le problème d'une politique fiscale adéquate dans ce domaine, on peut cependant affirmer que les Etats membres perdent un moyen important d'agir sur leur conjoncture nationale dès le moment où ils ont adopté des tarifs unifiés, du fait surtout que, dans chacun des pays membres, la conjoncture exige une politique fiscale qui, selon les circonstances, peut même s'opposer à celle d'un autre. Il est par conséquent indispensable que le Conseil des Ministres, auparavant, »sich auf die Einführung einer gemeinschaftlichen Konjunkturpolitik geeinigt hat«.¹⁾

Jusqu'à nouvel ordre, la solution idéale que représente l'unification complète des systèmes fiscaux doit donc rester un vœu pieu; »ihre auch nur angenäherte Realisierung würde bereits einen Grad der politischen Einheit Europas voraussetzen, wie ihn die Römischen Verträge noch keineswegs ins Auge gefaßt haben, und möglicherweise auch zu einem Perfektionismus führen, wie er in einem lockeren Staatenbund schon aus Gründen der Aufrechterhaltung einer vielseitigen föderalen Struktur vielleicht gar nicht wünschenswert wäre«.²⁾

¹⁾ Europäisches Parlament: Dokument no S6/4, demande de modification no 4 proposée par Madame Elsner.

²⁾ Schmölders, G.: Zur Frage der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, op. cit., p. 27.

VI. RESUME

Un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur tel que celui qui, selon les termes du Traité de Rome, doit se réaliser à la fin de la période transitoire suppose la libre circulation des biens, des services et des capitaux, celle des travailleurs et la liberté d'établissement des personnes exerçant une profession libérale. Les différents marchés nationaux se combinant et se fondant étroitement entre eux, l'établissement de conditions de concurrence à peu près semblables constitue un préalable important au fonctionnement correct du marché commun. On ne peut abolir les barrières douanières et fiscales entre Etats – le maintien du principe de l'imposition dans le pays de destination étant incompatible avec la forme d'intégration du marché commun, qui tend à l'établissement d'un marché intérieur – qu'au moment où tous les Etats partenaires auront décidé de soumettre leur politique économique, sociale et financière à des principes communs. Quant à la politique financière, il apparaît par conséquent nécessaire d'éliminer les différences entre les systèmes fiscaux des six partenaires si tant est qu'elles sont de nature à fausser le libre jeu de la concurrence et à empêcher une division du travail optimale entre Etats. Comme les impôts «de coût» – c'est-à-dire les impôts à la consommation généraux et spéciaux – sont les premiers responsables des distorsions de concurrence aussi bien sur le plan national qu'à l'intérieur de la Communauté ou encore à l'égard des pays tiers, il importe d'attribuer la priorité à leur harmonisation. Les recherches que nous avons entreprises dans ce domaine ont montré qu'un système de taxation de la valeur ajoutée, frappant tous les stades de la production et de la distribution, satisfait au mieux les exigences préalables. Pour qu'un système fiscal commun puisse rendre compte des différences d'ordre social, économique et politique entre Etats membres, il convient de n'adopter une réglementation unitaire que dans la mesure où l'établissement et le fonctionnement sans heurts du marché commun l'exigent. En particulier, la solution que nous avons proposée laisse à chacun des Etats membres la possibilité de déterminer son tarif fiscal de façon autonome.

Une harmonisation des taxes spéciales ne serait peut-être pas possible, au début, sans affecter gravement le montant des rentrées

fiscales: les habitudes de consommation sont différentes entre les six Etats. Il s'impose donc d'incorporer ces impôts spéciaux de consommation dans le système d'imposition de la valeur ajoutée, le taux général étant relevé en fonction de la taxe affectant le bien donné; cette transformation fondamentale de l'imposition par taxes spéciales pourrait servir à éliminer ce que l'on appelle les «impôts bagatelles» qui, ne produisant que de très basses rentrées et possédant souvent un caractère antisocial, frappent des biens de consommation courante considérés, au moment de l'introduction de la taxe, comme biens de luxe.

Comme les impôts en général peuvent entraîner une mauvaise utilisation des ressources économiques, il faudra voir, après l'élimination des distorsions les plus manifestes, dans quelle mesure l'harmonisation des autres impôts est possible. Pour assurer la libéralisation de la circulation des capitaux, une harmonisation poussée des taxes frappant cette circulation s'avère nécessaire: les capitaux, du fait de leur circulation, à la fin d'une période transitoire donnée, doivent supporter une charge effective à peu près égale dans les six Etats partenaires. Etant donné que ces impôts n'ont qu'une importance relativement minime au point de vue du budget, on peut se demander s'il ne serait pas possible de renoncer totalement à les percevoir. Les patentes aussi, considérées comme une sorte de dédommagement pour ce qu'on appelle des dépenses sociales entraînées par l'exploitation, exigent une réforme profonde. Il faudrait choisir un critère qui tienne compte du caractère de taxe de cet impôt.

Le système fiscal d'une collectivité publique devrait constituer une unité correspondant au développement économique ainsi qu'à la mentalité de la population. De vastes changements dans le domaine des impôts indirects – comme ceux qu'entraîne le cours de l'harmonisation souhaitable – exigent ainsi forcément une réforme des impôts directs. La réforme de l'imposition des sources de revenus, qu'il faudra promouvoir par la suite, devrait s'effectuer eu égard aux exigences du marché commun, pour autant qu'elles correspondent aux nécessités nationales. Comme on ne peut pas harmoniser d'abord les structures fiscales – c'est-à-dire le rapport entre impôts directs et indirects – en raison des différences fondamentales qu'on observe en ce qui concerne l'importance et la répartition du revenu national, le degré d'industrialisation, les habitudes de consommation et d'autres, on peut se demander si les différences dans les charges fiscales directes ne vont pas empêcher

la suppression des distorsions de concurrence. Pour empêcher que les capitaux ne fuient vers les Etats partenaires où le taux d'impôt direct est plus bas, on aura recours au principe de la « destination du revenu » en vertu duquel l'imposition s'effectue par application du tarif de celui des pays membres où le destinataire des revenus est domicilié. Ainsi, il reste aussi à harmoniser les taux d'impôts sur la répartition des bénéfices des personnes morales car l'impôt versé lors de la répartition doit revenir entièrement à l'Etat de domicile. Seules les différences dans l'imposition des revenus non distribués peuvent fausser la gestion du capital, le principe de la destination du revenu n'étant pas applicable. Comme les facteurs qui déterminent les déplacements internationaux de capitaux sont nombreux, les différences d'imposition ne devraient pas peser énormément de sorte qu'il n'est pas nécessaire de fixer les tarifs frappant les revenus non distribués d'une façon uniforme à l'intérieur de la C. E. E.

En revanche, il faut donner plus d'importance aux différences dans les modalités d'amortissement en vertu desquelles, souvent, certains secteurs de l'économie, qui sont considérés, pour des raisons politiques ou économiques, comme particulièrement dignes d'encouragement ou qui ont à subir une crise affectant leur structure, bénéficient de traitements de faveurs spéciaux. Il s'agit alors de subventions indirectes qui, quant aux distorsions de concurrence, ont les mêmes effets que les aides directes et entraînent ainsi une discrimination à l'égard des entreprises qui ne bénéficient pas de ces faveurs dans les autres Etats partenaires. Pour empêcher que la concurrence ne soit affectée, la détermination des critères appliqués au revenu imposable pour fixer la charge fiscale devrait s'effectuer selon des prescriptions uniformes dans tous les Etats partenaires. Ce qui signifierait que le report à nouveau des pertes serait lui aussi soumis à une réglementation uniforme. Il ne faut pas perdre de vue, d'autre part, que les modalités d'amortissement constituent un important instrument de politique conjoncturelle. Au moment d'une baisse, la garantie d'amortissements spéciaux permet aux entreprises de réduire définitivement ou au moins, provisoirement le montant du profit imposable en renforçant leurs investissements; ces revenus supplémentaires amènent une hausse du revenu national de sorte que ces mesures ont un effet multiplicateur. Le procédé est inversé en cas de haute conjoncture. Des restrictions dans les prescriptions concernant l'amortissement engageront les entreprises à un nouvel examen et à une limitation de

leurs investissements; c'est, ainsi, un effet multiplicateur négatif que l'on provoque et qui favorise la stabilisation et la calmie de la conjoncture économique. Une difficulté particulière à l'intérieur de la C. E. E. surgit du fait que, même après que le marché commun aura été institué, la conjoncture peut se développer différemment dans chacun des Etats partenaires – ce qui peut amener, dans chacun des Etats, les prescriptions unitaires sur l'amortissement à être soit plus étroites soit plus larges, de sorte que des distorsions de concurrence peuvent forcément apparaître. Cependant comme ces distorsions ne peuvent être que provisoires par nature et peuvent permettre d'atteindre des buts de politique conjoncturelle communs, il faut ménager à chacun des Etats la possibilité d'adapter les prescriptions concernant l'amortissement à chaque situation donnée – avec l'approbation d'une Commission de politique conjoncturelle à créer. Pour empêcher des abus, il conviendra de n'attribuer qu'une portée limitée dans le temps à l'approbation de la Commission: à l'expiration du délai, les prescriptions uniformes rentrent automatiquement en vigueur. De plus, il est possible de mettre au point, à côté du «tarif normal», des tarifs «d'inflation» ou «de déflation», concernant les amortissements, qui peuvent entrer en vigueur sans discussion préalable dès que, soit par le niveau de production soit par d'autres indices semblables, on se trouvera en-deçà ou au-delà d'un certain seuil. De cette façon on évite des ralentissements passagers, signalés par la Commission. Cependant, cette «formula flexibility» a le désavantage que ces tarifs d'inflation et de déflation ont des effets grossiers et schématiques qui ne tiennent pas compte des multiples aspects de l'économie.

La réalisation des mesures d'harmonisation proposées représente déjà un grand pas en avant vers l'édification d'un marché commun ayant le caractère d'un marché intérieur. Pour des raisons politiques, une harmonisation complète des systèmes fiscaux ne peut se réaliser d'emblée; elle ne devrait pas non plus apparaître comme indispensable: les différences, d'Etat à d'Etat, dans l'imposition indirecte sont automatiquement compensées lors du passage à la taxe à la valeur ajoutée à cause de l'effet rétroactif de ce système fiscal; quant aux impôts directs, les différences d'imposition qui provoquent des distorsion de concurrence seront largement compensées par l'application du principe «de la destination du revenu». Il ne faut pas perdre de vue, d'autre part, que les contributions fiscales ne sont qu'un des facteurs des déplacements internationaux

de capitaux. Par conséquent, seules de grosses différences dans le traitement fiscal peuvent porter un préjudice à la concurrence. A ce propos, il faut tenir compte de l'effet des dépenses de l'Etat: une charge fiscale importante est souvent liée à de meilleures prestations de l'Etat. Le produit de l'impôt doit se déterminer, en genre et en étendue, d'après les prestations à fournir dans chacun des pays membres; en dépit d'une identité d'orientation de politique économique et sociale, des différences considérables apparaissent ainsi et un rapprochement des charges fiscales globales ne saurait être un but en soi. L'harmonisation des niveaux de charge fiscale suppose bien davantage l'élimination des différences de structure économique et, surtout, des différences quantitatives entre revenus nationaux; elle ne peut que résulter de l'intégration économique alors que la suppression des différences d'imposition spéciales apparaît comme une condition essentielle de l'établissement du marché commun.

BIBLIOGRAPHIE

I.

Ouvrages consultés

- Aktionsgemeinschaft
Soziale Marktwirtschaft »Heiße Eisen im Wahlkampf«, Exposés présentés à la 14e séance de la Communauté d'action; Bad Godesberg, 4–5 mai 1960
- Albers, W. und Weise, H. Wettbewerbsverschiebungen durch die unterschiedliche Steuerbelastung von Produktionsmitteln in der europäischen Integration, Kiel 1960
- Rapport de la Commission d'études de l'impôt sur le chiffre d'affaires et d'autres impôts sur la consommation au Département fédéral des Finances et des Douanes; du 30 mai 1956
- Bund Deutscher Industrie Synoptische Darstellung der Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der EWG, Cologne 1958
Communication no 3, mars 1962
- Canard, N. F. Grundsätze der politischen Ökonomie, traduit du français par Völk, J., Augsburg 1824
- Dale, A. Tax harmonization in Europe, Londres 1963
- Eckhardt, W. und Meyer-Arndt, L. Mehrwertsteuergesetz, Berlin – Francfort 1964
- Eichner, H. Annäherung der Rechtssysteme für den Gemeinsamen Markt, insbesondere auf dem Gebiet der Wirtschafts-, Finanz- und Steuerpolitik, in: Der Gemeinsame Markt, Grundgedanken, Probleme und Tatsachen zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bonn 1957
- Frapsauce, M. Die Mehrwertsteuer in Frankreich, Grundzüge des französischen Umsatzsteuersystems, Bonn 1963
- Ganser, C. und Wilhelmi, H. Harmonisierung der Steuersysteme in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bergisch-Gladbach 1958
- Gerloff, W. Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, tome II, Tubingue 1956
- Giersch, H. Zur Frage der Anwendung des Ursprungs- oder Bestimmungslandprinzips bei der Umsatzsteuer im Gemeinsamen Markt, Düsseldorf 1962
- v. d. Groeben-Boeckh Handbuch für Europäische Wirtschaft – Kommentar zum EWG-Vertrag, Baden-Baden / Francfort, Stand 1964
- Haller, H. Finanzpolitik, Tubingue/Zurich 1961
Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963
- Heister, M. Rentabilitätsanalyse von Investitionen. Ein Beitrag zur Wirtschaftlichkeitsrechnung, Cologne – Opladen 1962

- Institut »Finanzen und Steuern« Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Steuerpolitik, fascicule 52, Bonn 1957
Finanz- und Steuerreform in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Grüner Brief no 45, Bonn 1962
Besteuerung und Währung im Gemeinsamen Markt, fascicule 69, Bonn 1963
- Jansen, J. C. Harmonisierung der Umsatzsteuern im Gemeinsamen Markt, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963
- Kleinjohann, K. Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer, Berlin 1954
- Lauré, M. Au secours de la T. V. A., Paris 1957
- Lerner, A. P. The Economics of Control, New York 1944
- Marsh, D. B. Taxes without Tears, Lancaster 1945
- Mesenberg, H. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Ein- und Ausfuhr in den Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Bonn 1960
- Meuli, R. Principes d'économie politique, Neuchâtel 1962
- Möller, H. Internationale Wirtschaftsorganisationen, Wiesbaden 1960
- Neumark, F. Die budgetären und steuerlichen Aspekte einer wirtschaftlichen Integration, in: Aspects financiers et fiscaux de l'Integration Economique Internationale, La Haye 1954
Artikel Steuer I: Theorie der Besteuerung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart/Tubingue/Göttingen 1957
Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, in: Wirtschaftsfragen der Freien Welt, Francfort-sur-le Main 1957
Wirtschafts- und Finanzprobleme des Interventionsstaates, Tubingue 1961
- Popitz, J. Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3e édition, Berlin 1928
- Reboud, L. Systèmes fiscaux et Marché Commun, Paris 1961
- Regul, R. Steuerpolitische Erfahrungen bei den Arbeiten internationaler Organisationen, insbesondere der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, in: Wirtschafts- und steuerpolitische Fragen der europäischen Integration, Essen 1959
- Richter, R. Preistheorie, Wiesbaden 1963
- Rüstow, H. J. Das konjunkturpolitische Instrumentarium in der EWG und die Notwendigkeit seines Ausbaues durch fiskalpolitische Maßnahmen, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963
- Sannwald, R. und Stohler, J. Wirtschaftliche Integration, Bâle/Tubingue 1958

- Schmölders, G. Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Berlin 1955
 Artikel Umsatzsteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Tubingue 1956
 Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1958
 Die Reform der Umsatzsteuer, causerie donnée à la »Norddeutschen Rundfunk« le 27 novembre 1959 de 17h20 à 17h40, dont le texte a été publié par »Finanzwissenschaftlichen Abteilung« de l'«Institut für Mittelstandsforschung», Cologne 1959
 Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwissenschaft, Hambourg 1960
 Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen beim grenzüberschreitenden Warenverkehr im Gemeinsamen Markt, Cologne 1962
 Zur Frage der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Düsseldorf 1962
 Reform der Umsatz- und Verbrauchsteuern, annexe 2 au procès-verbal de la séance du Conseil consultatif économique (Wissenschaftlicher Beirat), Bonn 13 et 14 juillet 1963
- Schubert, W. Sofortiger oder zeitverteilter Vollabzug der Vorsteuern auf Investitionen bei einer nicht kumulativen Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, Bonn 1963
- Seligman, Ed. R. A. Lehre von der Steuerüberwälzung, Léna 1927
- Shoup, C. S. Taxations Aspects of International Economic Integration, in: Aspects financiers et fiscaux de l'Intégration Economique Internationale, La Haye 1954
- Theis, J. Praktischer Führer durch das Steuerrecht – Umsatzsteuergesetz, Cologne, situation en 1965
- Troost, H. Gemeinsamer Markt und Verbrauchsteuern. Das Schicksal der Bierbesteuerung im Deutschen Zollverein, Berlin 1957
- Union des Industries de la Communauté Européenne Die Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der EWG, Herne/Berlin 1960
- Wagner, A. Finanzwissenschaft, 2e édition, seconde partie, Leipzig 1890
- Weise, H. Die Steuer als Wettbewerbsfaktor und die Möglichkeiten einer Angleichung in der europäischen Integration, Kiel 1961
- Werlé, E. Kompensatorische Vergabe öffentlicher Investitionsaufträge als Mittel der Konjunktursteuerung, in: Wirtschafts- und Finanzpolitik im Gemeinsamen Markt, Hanovre 1963

- Wissenschaftlicher Beirat
beim Bundesministerium
der Finanzen Gutachten – Probleme einer Netto-Umsatzbesteuerung,
Bonn 1962
- Wohlfahrt – Everling –
Glæsner – Sprung Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar
zum Vertrag, Bonn 1960
- Zechner, A. Die Reform der Umsatzsteuer – eine wirtschaftspoli-
tische Notwendigkeit, Vienne 1963

II.

Articles rédactionnels

- Biehl, D. Die Mehrwertsteuer, eine kritische Stellungnahme zu
dem Aufsatz von Prof. Dr. F. Wall, in: Zeitschrift für
Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1964, 34e année
- Binder, P. Hier irrt der Bundesfinanzhof, in: Der Volkswirt,
Francfort-sur-le Main 1963
- Braeutigam, H. Wettbewerbsordnung – Steuerreform – Nationalbudget,
in: Finanzarchiv, 16e vol. (nouvelle série), Tubingue
1956
- Bund der Steuerzahler Mehrwertsteuer: Ja oder nein? Tirage à part de: Der
Steuerzahler, Bad Wörishofen 1964, 15e année
- Campet, Ch. Le système fiscaux des pays de la Communauté Econo-
mique Européenne, in: Revue de science financière,
Paris 1963, no 4
- Cosciani, C. Problèmes Fiscaux de la Communauté Economique
Européenne, in: Public Finance, Haarlem 1958
Gemeinsamer Markt; Besteuerung im Ursprungsland
oder im Bestimmungsland? in: Weltwirtschaftliches
Archiv, Kiel 1963, vol. 90
- Costa, P. Les grandes lignes du système fiscal italien, in: La
Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1964, no 7
- Dollinger, W. Umsatzsteuerreform, aber wie? Probleme eines System-
wechsels, in: Deutsches Steuerrecht, Munich / Berlin /
Francfort 1963
- Flick, H. Einführung in die Mehrwertsteuer, Anwendung und
Auswirkungen, in: Deutsches Steuerrecht, Munich /
Berlin / Francfort 1963
- Frapsauce, M. L'harmonisation de la fiscalité indirecte dans le Marché
Commun, in: Revue du Marché Commun, Paris 1963,
no 59
- Groeben, H. v. d. Interview du Commissaire de la C. E. E.: Die Welt,
Essen 1965, no 46
- Guieu, P. Die Bestimmung des steuerbaren Mehrwertes in Frank-
reich, in: Deutsches Steuerrecht, Munich / Berlin / Franc-
fort 1963

- Gutenberg, E. Über den Einfluß der Gewinnverwendung auf das Wachstum der Unternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1963, 33e année
- Haller, H. Netto-Umsatzsteuer versus Gewinnsteuer, in Finanzarchiv, 16e vol. (nouvelle série), Tubingue 1956
Die geplante Umsatzsteuerreform unter besonderer Berücksichtigung der Verbrauchsteuern, tirage à part de la revue «Brauwelt», 103e année, no 61, 1963
- Hallstein, W. Integration wird in allen Bereichen fortschreiten, Interview in: Die Welt, Essen 1965, no 7
- Hellmann, R. Europas Sprung ins Grüne, in: Der Volkswirt, Frankfurt-sur-le Main 1962
- Hesse, R. Europäische Wirtschaftsgemeinschaft und Verbrauchsteuern, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Bonn 1959, 35e année
- Hübschmann, W. Probleme der Umsatzsteuer, in: Umsatzsteuerrundschau, fasc. 1, 1953
- Kauffman, J. Le programme d'harmonisation fiscale de la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1963, no 4
- Keller, Th. Harmonisierung der Finanzpolitik, in: Außenwirtschaft, Zurich / St-Gall 1962, 17 année
- Lehbert, B. Die Auswirkungen der Kaffeesteuer auf den Kaffeeverbrauch in der Bundesrepublik Deutschland, in: Weltwirtschaftliches Archiv, Kiel 1963, vol. 91
- Mersmann, W. Le système fiscal allemand et la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1962, no 1
- Muthesius, V. Dahlgrün, bleibe hart! in: Der Steuerzahler, Bad Wörishofen 1964, 15e année
- Scailteur, C. Le système fiscal belge et le Traité de la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1962, no 2
- Schmidt, B. Die deutschen Finanzmonopole in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Bonn 1959, 35e année
- Schmölders, G. »Unmerkliche Steuern«, in: Finanzarchiv, vol. 20 (nouvelle série), Tubingue 1959
- Steves, K. Aus dem Elfenbeinturm, in: Die Welt, Essen 1965, no 7
- Uckmar, V. Le système fiscal italien et le Traité de la C. E. E., in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1963, no 4
- Vedel, G. Les aspects fiscaux du Marché Commun, in: Bulletin for International Fiscal Documentations, Amsterdam 1958
Vue générale sur le système fiscal français, in: La Fiscalité du Marché Commun, Heidelberg 1962, no 2

- Wall, F. Die Mehrwertsteuer, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1963, 33e année
- Wysocki, K. v. Der internationale Steuerbelastungsvergleich als Grundlage betrieblicher Verhaltensplanung im Gemeinsamen Markt, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1962, 32e année
- Anonyme Hindernissen bei der Mehrwertsteuer, in: Deutsches Steuerrecht, Munich / Berlin / Francfort 1963
 Mehrwertsteuer bleibt umstritten, in: Handelsblatt, Düsseldorf, le 12 mars 1963
 Bonn will die Flucht in Steueroasen erschweren, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Francfort-sur-le Main 1964, no 140
 Harmonisierte Bagatellen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, Francfort-sur-le Main 1964, no 271

III.

Publications de la C. E. E. ainsi que des Gouvernements des six pays membres

- Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Bruxelles 1963, 6e année, no 2
- Bundesministerium der Finanzen Finanzbericht, Bonn 1959
 Finanzbericht, Bonn 1961
 Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslandes, Bonn 1960, no 30
 Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslandes, Bonn.1962, no 51
- Bundesrat Erläuterungen zu den Verträgen zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft, Imprimé no 146/57, annexe 5
- Communauté Economique Européenne Etude: Les investissements des Etats Unis à l'étranger, Bruxelles 1962
 Commission: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Bruxelles 1962
 Commission: Gesamtbericht der Untergruppen A, B und C, eingesetzt zur Prüfung verschiedener Möglichkeiten einer Harmonisierung der Umsatzsteuern, Bruxelles 1962
 Commission: Dritter Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft vom 21. März 1959 bis 15. Mai 1960
 Commission: Sechster Gesamtbericht über die Tätigkeit der Gemeinschaft vom 1. Mai 1962 bis 31. März 1963
 Commission: Schéma des principaux impôts existant dans les Etats membres au profit de l'Etat et des collectivités locales, Bruxelles 1963

- Etzel, F. Finanzpolitik, Außenwirtschaft und Integration, in: Bulletin des Presse- und Informationsamtes, Bonn 1960
- Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl Hohe Behörde: Bericht über die durch die Umsatzsteuer aufgeworfenen Probleme auf dem Gemeinsamen Markt, Bruxelles 1953
- Europäisches Parlament Sitzungsdokumente 1962–1963, 11 janvier 1963, document no 121
Documents et procès-verbaux 1963–1964, 20 août 1963, document no 56
Actes du Parlement européen: Procès-verbaux détaillés de la période 1963–1964, séance du 14 octobre au 18 octobre 1963
- Mersmann, W. Steuerprobleme der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: Bulletin des Presse- und Informationsamtes, Bonn 1959
- Ministère des Finances Statistiques et Etudes Financières: La fiscalité des pays du Marché Commun: II. Pays-Bas – Luxembourg, Paris 1962, no 163
Statistiques et Etudes Financières: La fiscalité des pays du Marché Commun: III. Italie, Paris 1962, no 166
Statistiques et Etudes Financières: La fiscalité des pays du Marché Commun: V. Belgique, Paris 1963, no 173
- Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften Informations statistiques, Bruxelles 1964

TABLE DES MATIERES

I.

Introduction	7
------------------------	---

II.

Les motifs d'une harmonisation du droit fiscal	9
1 Buts du traité instituant la C.E.E.	9
11 Institution d'une union douanière	9
12 Institution d'une union économique	10
2 Différences entre les systèmes fiscaux des Etats membres de la C.E.E.	13
21 Différences d'imposition fiscale en général	13
22 Différences de structure entre systèmes fiscaux	15
221 Différences entre les impôts frappant les sources de revenus	17
222 Différences entre impôts sur l'utilisation du revenu	23
2221 Impôts généraux sur la consommation	24
2222 Impôts spéciaux sur la consommation	26
3 Effets de la fiscalité sur la concurrence	28
31 Influences des impôts sur les sources de revenu	29
311 Influence sur les prix	29
312 Influence sur les facteurs de production	30
3121 Influence sur le facteur «capital»	30
3122 Influence sur le facteur «travail»	35
32 Influence de la fiscalité sur l'utilisation du revenu	36
321 Influence sur les prix	36
322 Influence sur les facteurs de production	37
4 Mesures qui tendent à supprimer ces influences sur la concurrence	37
41 Edification de frontières fiscales	38
411 Effets du principe du pays de destination	38
412 Limites du principe du pays de destination	40
42 Suppression des frontières fiscales	43
421 Fonctionnement du principe du pays d'origine	43
422 Limites du principe du pays d'origine	44
5 Priorité d'une harmonisation des impôts frappant l'utilisation du revenu	50

III.

Propositions en vue de réaliser l'harmonisation des impôts sur la consommation	54
1 Les exigences auxquelles doit répondre un système général d'imposition sur la consommation dans la C.E.E.	54
11 Diminution des frais de perception	54
12 Fixation au minimum du taux d'impôt	54
13 Neutralité au point de vue de la concurrence	55
131 Neutralité au point de vue de la concurrence à l'intérieur de l'Etat	56
132 Neutralité au point de vue de la concurrence dans la C.E.E	57
133 Neutralité au point de vue de la concurrence dans les échanges avec des pays tiers	58
14 Exigences quant à la politique budgétaire	58
15 Conjoncture et politique du revenu	59
2 Etude des différents systèmes d'impôts sur la consommation selon ces critères	62
21 Le système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut	63
211 Avantages d'un tel système	63
212 Inconvénients d'un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut	64
213 Jugement d'un système d'imposition à toutes les phases du chiffre d'affaires brut	69
22 Les différentes possibilités d'imposition en une phase du chiffre d'affaires	70
221 Avantages de l'imposition à une phase du chiffre d'affaires	71
222 Inconvénients d'une imposition à une phase du chiffre d'affaires	72
223 Jugement des diverses formes de l'imposition à une phase du chiffre d'affaires	75
23 Les différentes possibilités d'imposition du chiffre d'affaires net	77
231 Avantages et inconvénients d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net	78
2311 Avantages	78
2312 Désavantages d'un impôt sur le chiffre d'affaires net	82

2313	Jugement d'un impôt sur le chiffre d'affaires net	88
232	Modalités d'un système d'impôt sur le chiffre d'affaires net	89
2321	Déclaration du chiffre d'affaires net imposable	89
23211	Méthode cumulative	89
23212	Méthode de la déduction du chiffre d'affaires préalable	90
23213	Méthode de la déduction de l'impôt	91
23214	Jugement sur les différentes méthodes	93
2322	Application de la déduction de l'impôt préalablement payé	96
23221	Application de la déduction matérielle	96
23222	Déduction de l'impôt préalablement payé sur les biens d'investissement et les frais généraux	98
232221	Définition des notions	98
2322211	La notion de « bien d'investissement »	98
2322212	La notion de « frais généraux »	100
232222	Modalités des déductions d'impôts opérées sur les biens d'investissement et les frais généraux	100
2322221	Etendue des déductions	100
2322222	Réglementation des déductions dans le temps	102
23222221	Déduction étalée dans le temps	102
23222222	Déduction immédiate de l'impôt préalablement payé	106
23223	Traitement des prestations de services	112
233	Champ d'application d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net	113
2331	Imposition du chiffre d'affaires net jusqu'à la dernière phase de la production	114

2332 Imposition du chiffre d'affaires net jusqu'au commerce de gros	115
2333 Imposition du chiffre d'affaires net jusqu'au commerce de détail	117
234 Résumé	122

IV.

Propositions en vue de l'harmonisation des impôts spéciaux sur la consommation	124
1 Unification quant aux biens à taxer	127
2 Unification des procédures de perception et des tarifs fiscaux	131
3 Transfert de la perception sur un secteur proche de celui de la consommation	134
4 Intégration de la taxation indirecte dans le système général d'impôt sur la consommation	136
41 Hausse générale du taux fiscal normal	137
42 Variation du taux normal d'impôt selon l'importance des taxes indirectes spéciales	138

V.

Les problèmes que pose la réalisation de ces propositions . .	144
1 L'harmonisation dans le temps	144
11 Etapes de l'harmonisation des impôts sur la consommation	145
111 Elimination du système d'imposition du chiffre d'affaires brut	146
112 Introduction d'un système d'imposition du chiffre d'affaires net	146
113 Harmonisation des systèmes d'imposition du chiffre d'affaires net	147
12 Etapes de l'harmonisation des impôts spéciaux sur la consommation	148
2 Limites de l'harmonisation des impôts sur la consommation	149
21 Fonction fiscale de l'imposition	149
22 Fonction non fiscale de l'imposition	154

VI.

Résumé	158
Bibliographie	163