



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

IMPÔTS

*Rapport sur le choix
des méthodes de comparaison
de la charge fiscale effective
que supportent les entreprises
dans les divers Etats membres
de la CEE*

par le prof. Gerhard ZEITEL
Mannheim, août 1966

**Rapport sur le choix des méthodes
de comparaison de la charge fiscale
effective que supportent les entreprises
dans les divers Etats membres de la CEE**

par le **PROFESSEUR GERHARD ZEITEL**

Mannheim, août 1966

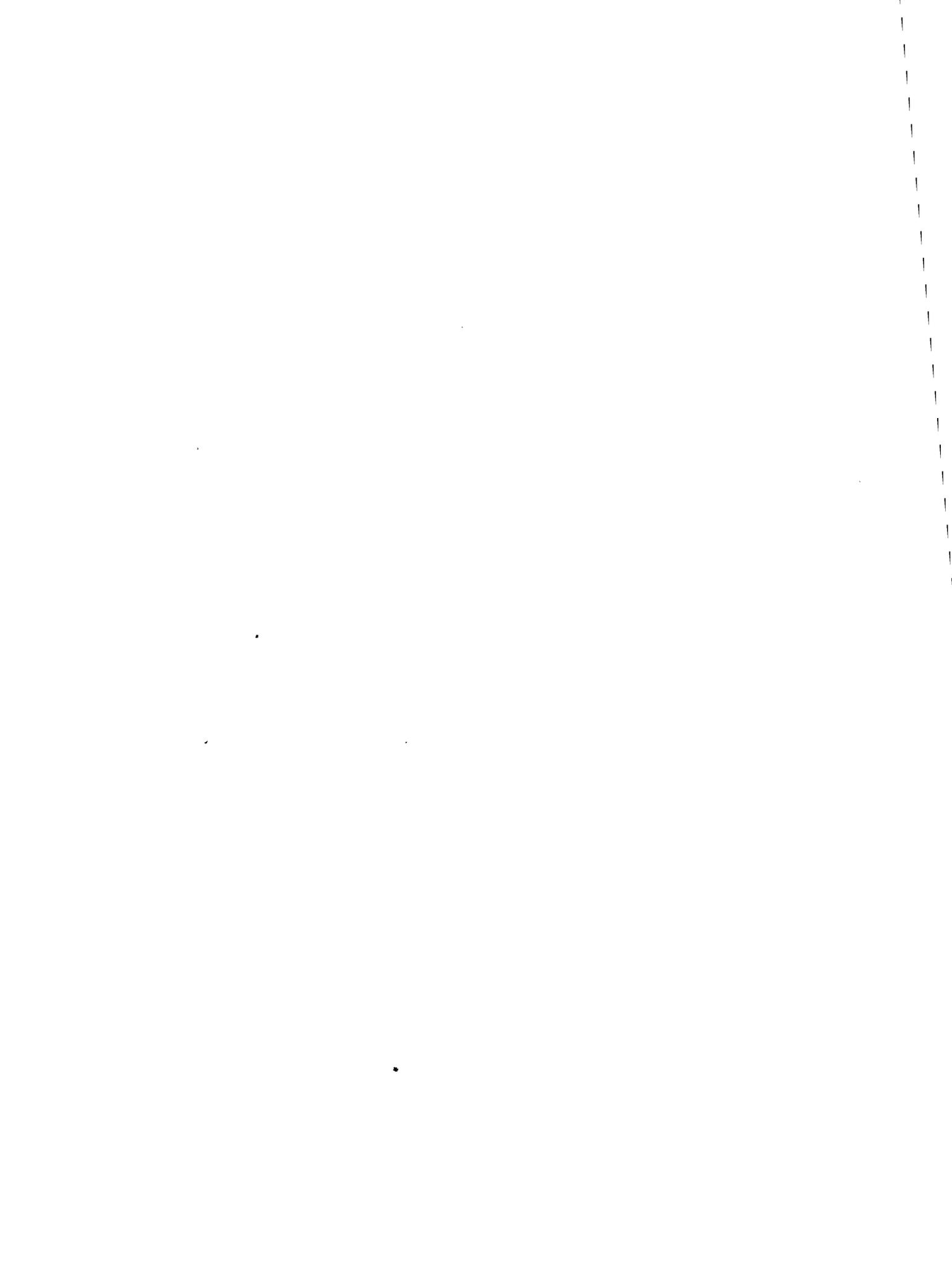


TABLE DES MATIERES

	Pages
AVANT-PROPOS	5
PREMIERE PARTIE	7
1. Sur la genèse du problème	7
2. Buts et intérêts des études comparatives sur la charge fiscale	7
20. Buts	7
21. Objectifs généraux de l'étude et recherche de renseignements particuliers	8
3. Précisions terminologiques	8
4. Détermination de l'univers fiscal	8
5. Choix de la période de référence	10
6. Eléments déterminants des disparités fiscales	11
60. Disparités de la structure fiscale	11
61. Disparités de la structure économique et du niveau de développement	11
62. Importance des divers éléments	12
7. Grandeurs de référence et indicateurs de la charge fiscale	12
70. Les problèmes que posent des comparaisons absolues en raison de l'expression des charges fiscales en unités monétaires différentes	12
71. Le taux de change comme coefficient de conversion	12
72. La parité de pouvoir d'achat comme coefficient de conversion	12
73. Indicateurs servant à la mesure de la charge fiscale	13
8. Aperçu et caractéristiques des principales méthodes de comparaison internationales de la charge et de la pression fiscales	13
80. Chiffres absolus et chiffres relatifs comme base de comparaison	13
81. Comparaisons fondées sur l'analyse des législations fiscales	14
810. Comparaisons partielles	14
811. Comparaisons exhaustives de normes isolées ou de groupes de normes	14
812. Comparaisons de types	14
82. Comparaisons statistiques	15
820. Caractéristique générale	15
821. Comparaisons statistiques globales	16
822. Comparaisons statistiques différentielles	16
83. Etude comparée de la pression fiscale formelle	17
84. Etudes comparatives de la pression fiscale matérielle	18
85. Récapitulation	19
9. Charge fiscale et structure des dépenses publiques	19
DEUXIEME PARTIE	21
10. Principaux aspects à examiner du point de vue des distorsions de la concurrence	21
11. Importance des disparités de niveau et de structure dans les charges fiscales	22
12. Ventilation des charges fiscales	23
13. Choix des indicateurs de la charge fiscale	24
14. Mesure comparative des charges fiscales sous l'angle de la concurrence	25
140. Remarques préliminaires générales sur le choix des méthodes	25
141. Les charges fiscales par groupes de produits ou par branches	26
142. Critères complémentaires dans le cadre d'une analyse par branches	27
143. La charge fiscale supportée par divers facteurs de production, en particulier par le travail et le capital	27

	Pages
15. Comparaison de la pression fiscale formelle	29
150. Remarques générales sur la façon de procéder	29
151. Analyse comparée dans le cas des impôts spécifiques de consommation	30
152. Analyse comparée dans le cas des autres impôts acquittés par les entreprises pour divers groupes de marchandises	30
153. Etudes complémentaires des échanges économiques internationaux	31
154. Considérations complémentaires sur les investissements privés, l'épargne et la consommation	32
16. Problèmes particuliers à la comparaison de la pression fiscale matérielle	33
17. Charge fiscale, pression fiscale et dépenses publiques	34
18. Remarques finales sur certaines questions pratiques que posent les comparaisons	35

AVANT-PROPOS

Un groupe de travail, créé dans le cadre de la direction des problèmes fiscaux, a reçu pour mandat de comparer les charges fiscales supportées par les entreprises établies sur le territoire des Etats membres des Communautés européennes.

Dès ses premières réunions, le groupe de travail a pris conscience de l'importance capitale que revêt le choix de la méthode de comparaison.

Afin de pouvoir faire ce choix en pleine connaissance de cause, le groupe de travail a chargé le professeur G. Zeitel de la Wirtschaftshochschule de Mannheim d'une étude des différentes méthodes possibles pour comparer la charge fiscale effectivement supportée par les entreprises des Etats membres de la CEE.

Cette étude, achevée en août 1966, sera publiée, avec l'accord du groupe de travail, par les soins de la Commission.

Le groupe de travail et la Commission ont exprimé leur gratitude envers le professeur Zeitel pour sa contribution précieuse qui aidera grandement la poursuite des travaux. L'étude met en lumière les grandes difficultés auxquelles se heurte une approche scientifique des problèmes posés par une comparaison internationale des charges fiscales.

Plusieurs membres du groupe de travail ont formulé des réserves à l'égard de certaines méthodes décrites dans l'étude du professeur Zeitel; ces réserves concernaient en particulier la comparaison de types.

Le choix définitif de la méthode de comparaison dépendra, dans une large mesure, des données statistiques qui pourront être fournies par les offices statistiques nationaux.

Il convient de préciser que les opinions exprimées dans l'étude du professeur Zeitel reflètent uniquement sa propre pensée et n'engagent en aucune façon les Etats membres ni la Commission.

PREMIERE PARTIE

1. SUR LA GENESE DU PROBLEME

Les problèmes méthodologiques que posent des enquêtes portant sur la comparaison des charges fiscales et financières dans plusieurs Etats ont fait l'objet, à diverses reprises, d'intenses discussions au cours des cent dernières années. C'est ainsi qu'aux alentours de 1850 le Congrès international de statistiques s'est occupé, à plusieurs sessions, des possibilités et des limites de telles études, compte tenu en particulier de la nécessité d'une évaluation comparative des besoins partout croissants des Etats. Vers le début du siècle, les difficultés de financement et les idées de réforme fiscale dans divers pays conduisirent de nouveau à examiner certains des problèmes fondamentaux posés par les études internationales comparatives des charges financières. Les dispositions du traité de Versailles, qui contenaient le principe de la taxation uniforme, fournirent l'occasion d'un nouveau débat international sur ce sujet et, en même temps, d'une série d'études empiriques approfondies, faites surtout par le Statistisches Reichsamts. Après la dernière guerre, le débat sur les méthodes se prêtant le mieux à la comparaison internationale des charges fiscales a repris à propos de la définition de critères propres à asseoir les contributions des Etats au financement de tâches internationales ou d'institutions supranationales ; cela nous ramène ainsi directement aux controverses, maintenant assez fréquentes, sur l'importance des disparités de charge fiscale entre les Etats membres de la CEE.

La discussion toujours renaissante sur ce sujet montre les grosses difficultés qui s'opposent à de telles comparaisons ; ces difficultés s'expliquent par toute une série de circonstances qu'il semble opportun de signaler, étant donné les controverses nombreuses et persistantes auxquelles elles donnent lieu.

L'interdépendance qui existe entre, d'une part, la politique des finances publiques d'un Etat et, d'autre part, son développement et les caractères spécifiques de sa population se traduit non seulement par des particularités souvent difficiles à déterminer dans l'organisation des finances publiques nationales, mais aussi par d'importantes disparités quant à l'importance respective des divers aspects des problèmes ; d'où la nécessité, dans les comparaisons internationales de la charge financière et fiscale, de définir et de délimiter avec une précision particulière l'objet spécifique de l'étude et de rechercher si des malentendus n'en faussent pas les conclusions.

Il y a un lien étroit entre les difficultés que nous venons d'évoquer et les obstacles qui peuvent résulter du fait que les pays considérés ont des structures économiques et des niveaux de prospérité différents ; ce défaut d'homogénéité des éléments apparemment similaires retenus pour mesurer les charges fiscales

constitue par suite une autre source de critique des méthodes employées.

De nombreuses controverses à propos d'études antérieures tiennent uniquement à ce que les objectifs de celle-ci n'étaient pas correctement définis et au fait qu'on désirait obtenir simultanément des renseignements de plusieurs ordres, ce qu'une méthode particulière n'était pas à même de fournir de façon satisfaisante.

Parmi les difficultés qui s'opposaient aux études comparatives des charges fiscales et financières sur le plan international, il y avait en particulier les différences quant aux statistiques existantes et à leur valeur : le fait qu'on devait suppléer à l'absence ou à l'insuffisance des matériaux statistiques par des estimations ou des comparaisons se fondant sur des hypothèses douteuses ou unilatérales a toujours appelé des critiques justifiées.

Ces enseignements du passé ne devraient pas être perdus de vue lorsqu'on recherche une méthode permettant la comparaison des charges fiscales dans les Etats membres de la CEE.

2. BUTS ET INTERETS DES ETUDES COMPARATIVES SUR LA CHARGE FISCALE

20. Buts

Autrefois, les intentions dans lesquelles étaient entreprises des comparaisons fiscales et financières sur le plan international étaient surtout les suivantes :

a) Il importait de mettre en évidence l'intervention financière multiforme des Etats dans le processus économique à caractère essentiellement privé. Il s'agissait en particulier de tirer au clair la question du poids absolu et relatif de parties du revenu que l'Etat soustrait de force aux citoyens au moyen des impôts, c'est-à-dire de la charge fiscale globale.

b) En liaison étroite avec ce premier objectif, mais indépendamment de lui aussi, on trouvait, au premier plan des études internationales comparatives, le souci de mettre en évidence les points communs et les particularités que présente l'activité de l'Etat dans divers pays et qui influent sur les recettes et les dépenses publiques. Pour sa part, la structure fiscale suscitait un intérêt particulier tant sous l'angle quantitatif que sous l'angle juridique, du fait surtout que la liberté de choix de l'Etat est plus grande dans ce domaine que dans celui des dépenses publiques.

c) La discussion sur la procédure correcte de comparaison a donné lieu, à propos de la question de la capacité contributive d'une économie en vue de transferts internationaux, que ce soit aux fins de réparations unilatérales ou — plus récemment — pour asseoir des contributions destinées à la réalisation de tâches supranationales à une vive controverse.

d) Le but que l'on vise désormais en comparant les charges fiscales entre les Etats membres de la CEE est d'une autre nature. On peut considérer que ces comparaisons s'attachent principalement à mettre en évidence les distorsions de la concurrence qui résultent, dans les échanges internationaux, des différences de charge fiscale supportée par les entreprises et les ménages.

Il est manifeste qu'on ne peut dire ce que l'on attend d'une méthode de comparaison convenable sans tenir compte du but visé par l'étude. Il importe surtout de savoir si c'est sur les disparités internationales de niveau ou bien sur les disparités structurelles des charges fiscales, ainsi que sur leurs causes respectives, sous l'angle juridique, économique et quantitatif, que les études doivent procurer davantage d'informations. Tandis que, dans un cas, des méthodes comparatives « globales » peuvent suffire, il faut, pour mettre en évidence des différences structurelles, faire intervenir des méthodes différentielles. Il devrait donc être clair qu'il n'existe pas de méthode idéale de comparaison, mais seulement des méthodes adaptées à l'objet général de chaque étude et aux problèmes particuliers retenus. Cela est encore plus vrai quand on compare des pays qui présentent des niveaux de prospérité ou de développement économique très différents ou bien encore qui s'inspirent de théories divergentes en politique économique. Dans ce qui suivra, nous négligerons les problèmes particuliers qui en découlent, et principalement la question de l'utilité même des comparaisons dans ces conditions, étant donné qu'ils sont relativement peu importants dans le cas des Etats membres de la CEE.

21. Objectifs généraux de l'étude et recherche de renseignements particuliers

Il apparaît opportun de faire une distinction entre le but général d'une étude comparative des charges fiscales sur le plan international et les renseignements particuliers qu'en attendent les Etats et certains groupes d'entreprises ou de population. Le but général de l'étude et le type de renseignements désirés peuvent coïncider, mais pas nécessairement. Si l'objectif général de l'enquête est de déceler des distorsions de la concurrence dans les échanges économiques internationaux, les données que désirent à ce sujet divers groupes ou institutions peuvent être très différentes, et cela à maints égards.

De toute évidence, ce qui est intéressant pour les entreprises qui se trouvent dans une situation de concurrence internationale, ce sont moins les disparités des charges fiscales pour la moyenne de branches entières que celles de leur propre secteur ; comme les charges dépendent en outre dans une certaine mesure de la forme juridique, de la taille, du mode de financement et d'autres caractéristiques des entreprises, celles-ci n'attachent pas toutes le même intérêt aux renseignements qui peuvent être obtenus ; cet intérêt dépend aussi de l'importance des écarts de

charge fiscale pour l'action de l'entrepreneur, selon que celle-ci porte sur l'utilisation optimale de capacités de production existantes ou sur leur accroissement.

Le besoin d'information qu'éprouvent les groupes de salariés est, à son tour, d'une autre nature ; ils s'intéressent tout spécialement, par exemple, à la mesure dans laquelle les revenus perçus sont directement ou indirectement amoindris par les charges fiscales, globalement ou dans certains domaines d'utilisation des revenus (p. ex. consommation ou épargne).

Enfin, les besoins d'information des instances qui fixent la politique économique et financière et du gouvernement ne coïncident pas, en général, avec ceux des groupes cités antérieurement. Cela tient du fait qu'au plan de l'économie nationale, par exemple pour l'affectation optimale des ressources, certaines disparités de charge fiscale qui provoquent des distorsions de concurrence importantes pour divers groupes, paraissent moins graves. D'autre part, si les autorités ont des vues divergentes sur la structure que doivent avoir certains secteurs économiques ou certaines régions et, par suite, sur les mesures spécifiques de conservation ou d'aide nécessaires, elles peuvent également porter un jugement divergent sur la valeur qu'il faut attribuer à la connaissance des disparités de charge fiscale.

Plusieurs conséquences découlent de ce qui précède, pour le choix de la meilleure méthode de comparaison des charges fiscales entre pays de la CEE.

1. Le désir de mettre en évidence les changements qu'entraînent, sous l'angle de la concurrence internationale, des disparités de la charge fiscale, peut porter sur des aspects différents des problèmes, et les données nécessaires pourront être différentes selon ces aspects ; il faut par conséquent préciser encore l'objet général de l'enquête.

2. Comme on le montrera en détail, il n'est pas possible de satisfaire les divers besoins d'informations avec une seule méthode d'investigation.

3. Il nous paraît impossible, même en recourant à une méthode différenciée, de tenir compte de tous les besoins d'information qui se manifestent, si l'on ne veut pas que les études comparatives prennent une dimension exagérée. La priorité accordée à certaines informations doit résulter d'un choix qui détermine du même coup la nature de la méthode de comparaison employée.

3. PRECISIONS TERMINOLOGIQUES

La formule « charge fiscale » est employée couramment dans plusieurs acceptions dans lesquelles chacun des deux termes qui la composent peut prendre un sens différent. Il est donc nécessaire, spécialement dans les comparaisons internationales, d'en cerner le sens de plus près si l'on veut éviter certains défauts dans l'étude et tout malentendu sur la valeur des

résultats obtenus. Voyons d'abord en détail, indépendamment des problèmes de délimitation de la fiscalité, dans quel sens on peut parler d'une charge due à l'imposition.

Parler d'une charge imputable à l'imposition peut sembler contestable, pour cette raison qu'aux recettes fiscales s'opposent régulièrement des prestations de l'Etat. En règle générale, cependant, il n'existe pas, sur le plan individuel, d'équivalence quantitative et qualitative entre l'obligation fiscale et la prestation de l'Etat ; celle-ci peut même, en particulier si les recettes fiscales sont thésaurisées, être inexistantes sur le plan national. Quels que soient la nature et le volume des prestations fournies par les pouvoirs publics, les impôts ont néanmoins un effet de ponction, par exemple sur les liquidités, qui est non seulement ressenti comme une charge par les intéressés mais qui en constitue objectivement une.

La possibilité d'une interprétation divergente de la notion de charge fiscale est plus importante quand il s'agit du problème de l'incidence des impôts. Une obligation fiscale de même niveau peut aller de pair, pour les contribuables, avec des incidences très différentes sur les prix, la production, le financement et, par suite, sur les revenus ou les bénéfices. L'effet dépend donc de la possibilité de répercuter l'impôt payé et de l'ampleur de cette répercussion. Lorsque l'impôt acquitté n'est pas répercuté, il se trouve lié du même coup au rendement fiscal d'un individu ou d'une institution, tandis que, dans le cas contraire, la charge fiscale est rejetée, en totalité ou en partie, sur le dernier contribuable de fait. Dans chaque cas, il en résulte des charges spécifiques pour ceux qui acquittent l'impôt et ceux qui le supportent. Il semble donc opportun de faire une distinction terminologique, pour exclure dans la mesure du possible tout malentendu. On parlera donc ci-dessous de *charge fiscale* seulement quand il s'agira de mettre en évidence les impôts versés par les entreprises ou les ménages, que ces impôts soient répercutés ou non par suite d'un processus d'adaptation. Dans ce sens, il y a synonymie entre charge fiscale et impôt acquitté.

Si l'on considère, au contraire, les effets liés à une charge fiscale (ou imposition) déterminée, on parlera de *pression fiscale*. En ce sens, une même charge fiscale, en valeur absolue ou en valeur relative, pour une entreprise ou un ménage, peut, en particulier si elle est d'une composition différente, aller de pair avec une pression fiscale assez variable. Il en est toujours ainsi quand les effets que des charges globales d'un niveau identique exercent sur la production, les prix et la situation financière d'une entreprise ou d'un ménage sont de nature différente.

Certains effets de charges fiscales déterminées peuvent être étudiés sur la base des impositions pures, après complet déroulement des phénomènes d'adaptation ou de répercussion ; pour d'autres, la chose est impos-

sible, nous devons y revenir. S'il s'agit d'étudier les effets de la fiscalité en fonction des impôts effectivement acquittés, on parlera d'une *analyse formelle de la pression fiscale* ; avec ce mode d'étude, on renoncera donc à vérifier dans quelle mesure des charges fiscales constatables étaient liées à des modifications de prix, de revenu et de bénéfices ; on cherchera simplement, par exemple, à connaître le niveau de la charge fiscale cumulative pour une marchandise donnée jusqu'au stade ultime de production, ou la charge fiscale totale que supporte un individu, du fait de l'utilisation de son revenu, après complet déroulement du processus d'adaptation. S'il s'agit des phénomènes d'adaptation liés à un impôt nouveau ou plus élevé et des conséquences qui en découlent pour les personnes en cause, il conviendra d'utiliser l'expression *pression fiscale matérielle* ; l'étude portera alors sur le problème précis d'une comparaison des revenus ou des bénéfices, des prix, etc., avant et après l'introduction ou la modification d'un impôt. Pour certaines questions qui se posent dans les études comparatives internationales sous l'angle de la concurrence, il est opportun de ne pas se borner aux charges fiscales, mais au contraire de faire intervenir aussi d'autres catégories de recettes de l'Etat ou même leur totalité.

Il peut notamment en être ainsi au cas où ces recettes servent à financer des prestations qui diffèrent largement du point de vue de la concurrence et dont la comparaison doit tenir compte. Pour définir terminologiquement cette situation de fait, nous proposons la notion de *charge financière publique* (*Finanzlast* ou *Fiskallast*). Par analogie avec ce qui précède, on peut distinguer sur ce point entre charge financière et pression financière.

Pour la procédure à suivre dans une comparaison internationale, il n'est pas indifférent qu'on se propose d'étudier simplement la charge fiscale ou la pression formelle et matérielle qui va de pair avec elle, ou bien encore la charge ou la pression financière. De toute façon, le choix du point de départ a des conséquences considérables pour la valeur des résultats obtenus.

4. DETERMINATION DE L'UNIVERS FISCAL

Le nombre des impôts à prendre en considération dans une comparaison internationale doit en principe être fixé selon l'objectif visé par l'étude. Si l'objectif n'est pas expressément la comparaison de types d'impôts bien déterminés et de leurs effets, et si l'on recherche au contraire, dans la mesure du possible, des renseignements relatifs aux effets globaux sur des situations économiques déterminées, la question se pose de savoir s'il faut retenir des groupes d'impôts particuliers et, le cas échéant, lesquels. Outre cela, on peut se demander si, en dehors des impôts, d'autres groupes de recettes présentent de l'importance. Ce problème de délimitation mérite une attention spéciale dans une comparaison internationale,

parce que, vu les particularités des systèmes fiscaux nationaux, la dénomination de recettes analogues et la frontière qui les sépare ne sont pas les mêmes (p. ex. les cotisations au titre de la sécurité sociale et la perception de taxes administratives, d'une part, les impôts, d'autre part).

Dans la perspective de comparaisons axées sur la concurrence, il ne convient pas de faire intervenir seulement certains groupes d'impôts — par exemple les seuls impôts « directs » ou « indirects », ou les impôts grevant les coûts ou les bénéfiques — et cela pour plusieurs raisons.

Des modifications des conditions de concurrence peuvent se produire, de manière spécifique dans chaque cas, à partir de plusieurs éléments ; elles se traduisent directement par exemple par des disparités, d'origine fiscale, des prix de revient et de vente des biens faisant l'objet d'échanges internationaux, de même que par des tendances migratoires des entreprises et des facteurs de production sous l'influence de charges fiscales différentielles, tout comme par des effets sur la production et sur les coûts résultant indirectement de changement dans les combinaisons de facteurs. Selon l'aspect choisi, les groupes d'impôts qui présentent de l'importance pour la comparaison seront différents. Aucun des impôts quantitativement assez importants n'est sans influence sur la concurrence internationale ; en particulier, il serait erroné d'admettre que, sous ce rapport, les impôts dits indirects jouent seuls un rôle. Au contraire, il existe de bonnes raisons d'attribuer une influence majeure aux impôts « directs », étant donné surtout les diverses possibilités de péréquation dans les échanges internationaux.

Cette dichotomie peut en même temps indiquer que toute formation de groupes d'impôts suscite des problèmes spécifiques d'imputation des divers impôts qui influent plus ou moins fortement sur le résultat de l'enquête. Comme exemple à l'appui, signalons l'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux en République fédérale.

Les charges supérieures ou inférieures qu'entraînent des impôts particuliers (ou des groupes d'impôts) pour certains éléments importants sous l'angle de la concurrence (p. ex. les coûts de production) se trouvent souvent compensées du fait d'autres impôts ; à dire vrai, il arrive aussi que les incidences se cumulent.

Dans une comparaison internationale visant à montrer les modifications des conditions de concurrence qui résultent des charges fiscales, il conviendrait donc, autant que possible, de faire intervenir tous les impôts. Cela ne veut certes pas dire qu'on doive choisir la même méthode de comparaison pour cela ou dans tous les cas ; elle pourrait, par exemple, prendre une forme plus simple pour des impôts quantitativement moins importants.

Outre cela, étant donné la distinction fluctuante et divergente, sur le plan international, entre certains impôts d'une part et certaines redevances et cotisations d'autre part, il faut une délimitation objective concordante, indépendamment de toute pratique statistique, c'est-à-dire qu'un impôt ou taxe soit uniformément inclus dans l'enquête ou exclu de celle-ci.

En principe, les taxes parafiscales les plus importantes devraient entrer dans une comparaison internationale. Il arrive que divers pays désignent de manière divergente, par « impôts » ou « cotisations », les mêmes moyens de couverture. De plus, la contribution versée sur les recettes fiscales générales à certaines institutions parafiscales (p. ex. sécurité sociale) diffère elle aussi selon les pays. Les charges parafiscales quantitativement assez importantes, en particulier celles qui tiennent à la sécurité sociale, influent sur la concurrence internationale de manière si considérable que la valeur des études comparatives serait fortement amoindrie si on ne les faisait pas intervenir.

C'est seulement dans un essai comparatif aussi large que possible, au sens de ce qui précède, qu'il devient en outre possible d'inclure aussi dans le champ d'étude la disparité des prestations de l'Etat. Etant donné les incidences que certaines catégories de dépenses (p. ex. subventions directes) exercent sur la concurrence, on pourrait difficilement y renoncer. Enfin, il ne faudrait pas oublier non plus que, pour certains aspects intéressant la concurrence, une action différente de l'Etat en matière d'endettement peut elle-même être importante (niveau des coûts de financement), sans qu'il paraisse néanmoins s'imposer de l'inclure d'une manière générale dans une comparaison des charges fiscales.

5. CHOIX DE LA PERIODE DE REFERENCE

Dans la mesure où des études comparatives sur les charges fiscales ne se fondent pas uniquement sur des analyses de législation fiscale mais se réfèrent aux impôts payés pour un intervalle déterminé, le choix de la période de référence n'est pas indifférent. Certaines années, les impôts d'un pays donné peuvent être déterminés par des modifications juridiques quantitativement importantes. Plus importante encore pourra être l'incidence du fait que les pays objets de la comparaison soient à des phases de conjoncture différentes. Cela peut affecter de manière décisive le rendement de certains impôts et les grandeurs de référence correspondantes. Enfin, certains faits d'adaptation qui se manifestent à court terme peuvent aussi, dans divers secteurs économiques des pays en cause, fausser passagèrement les résultats de la comparaison. Il est donc recommandé de retenir comme période de référence non pas une seule année mais plusieurs, pour obtenir une image des charges fiscales « moyennes » ou des tendances de leur évolution. Compte tenu de la nécessité de recourir à un grand

nombre d'indicateurs comme critères du niveau des charges fiscales, il faudrait, autant que possible, rapporter toutes les données à l'année civile, pour laquelle on dispose par ailleurs de la majorité des indications, et non à des exercices divergents.

6. ELEMENTS DETERMINANTS DES DISPARITES FISCALES

60. *Disparités de la structure fiscale*

La diversité des charges fiscales peut d'abord résulter d'une structure fiscale différente selon les pays ; cela s'explique en général par plusieurs facteurs. Signalons avant tout :

a) une différence dans les *types fiscaux*, c'est-à-dire dans la combinaison des impôts dont l'ensemble constitue le système fiscal ; cette combinaison varie régulièrement selon les pays, bien que l'importance quantitative de grands impôts identiques prédomine d'ordinaire ;

b) une autre définition de l'*obligation fiscale subjective et objective*, ainsi qu'une autre définition de l'*assiette* de types fiscaux analogues ; ainsi, la définition de la notion de revenu et de bénéfice (p. ex. à propos de la déductibilité des dépenses d'exploitation, des amortissements, etc.) a une importance considérable pour la taxation des revenus et celle des sociétés ; la remarque s'applique de même aux exonérations fiscales accordées subjectivement (p. ex. obligations fiscales d'entreprises publiques) et objectivement (p. ex. revenus du capital), qui sont particulièrement importantes sous l'angle de la concurrence, compte tenu de leur volume partout croissant ;

c) des *tarifs* de niveau différent pour des impôts objectivement et subjectivement définis de manière concordante ; à ce propos, il faut tenir compte et du niveau général divergent des tarifs, et des différenciations fréquentes en fonction des formes d'entreprises, des secteurs d'activité, de considérations régionales, etc. ;

d) une sévérité inégale dans la perception et le recouvrement d'impôts par ailleurs de même nature ; ces disparités dans la pratique de la gestion et du contrôle, en liaison avec des fraudes volontaires de la part des contribuables, méritent, précisément dans la comparaison internationale, une attention particulière.

Comme *tous* ces facteurs déterminent d'une manière essentielle les disparités fiscales d'un pays à l'autre, la façon dont on les fait intervenir est importante pour apprécier la valeur de certaines méthodes de comparaison en fonction du but de l'analyse.

61. *Disparités de la structure économique et du niveau de développement*

La réalisation pratique d'études comparatives internationales se complique notablement, par ailleurs, du fait que la structure économique des pays en cause et leur niveau de développement économique différent

plus ou moins. Par suite, même si les fiscalités concourent en tous points, la charge fiscale relative — mesurée par référence à des indicateurs déterminés — peut diverger largement si les caractéristiques objectives et personnelles de l'assiette, lesquelles déterminent les recettes fiscales, ne sont pas identiques. Bornons-nous à citer plusieurs éléments structurels qui paraissent essentiels :

a) la part relative de la production de diverses marchandises et de divers secteurs économiques agrégés en conséquence n'est pas la même dans les différents pays (part de la production agricole, des services, etc.) ; étant donné les obligations intersectorielles de fourniture et de prestation, il en résulte, pour d'autres compartiments économiques, certaines répercussions qui affectent directement ou indirectement la comparabilité des résultats ;

b) l'organisation du processus de production de marchandises identiques ou voisines diverge d'un Etat à l'autre en ce qui concerne la combinaison des facteurs de production (p. ex. utilisation de travail ou de capital) ou au cours de différents stades de production (concentration) ;

c) l'organisation des ventes, en particulier le passage par divers échelons commerciaux, et l'organisation de la concurrence présentent des traits divergents d'un pays à l'autre ;

d) le type d'organisation des entreprises, sous le rapport de la forme juridique, en particulier de la proportion de sociétés de capitaux et de sociétés de personnes, ainsi que sous le rapport de la taille des entreprises, est variable ;

e) le niveau du développement économique et le niveau moyen de revenu allant de pair avec celui-ci varient plus ou moins, ce qui peut influencer non seulement sur le choix des sources fiscales mais, la plupart du temps aussi, sur celui du mode de prélèvement ;

f) la distribution fonctionnelle et la distribution personnelle du revenu ne concordent pas dans les économies considérées, ne serait-ce, par exemple, que du fait de relations différentes entre le revenu des indépendants et celui des salariés ;

g) les disparités de revenu entraînent en général des divergences dans la structure de la consommation ; celle-ci peut aussi, indépendamment de cela, être conditionnée par des habitudes divergentes de consommation, ce qui se répercute à nouveau sur le rendement d'impôts perçus de manière identique ;

h) il faut spécialement mentionner en outre l'incidence de la distribution géographique des entreprises et des groupes de population qui provoque aussi des disparités de charge d'un pays à l'autre en cas de barèmes différenciés régionalement ; à ce propos, un dernier fait mérite encore une attention particulière : le plus souvent, dans les échanges économiques internationaux, tous les Etats appliquent des normes particulières de taxation, qui provoquent des disparités spécifiques dans la charge fiscale ; cette particularité de la péréquation fiscale à la frontière impose pour

certaines questions, et singulièrement pour celles qui touchent à la politique de concurrence, une analyse à part.

62. Importance des divers éléments

Comme il est aisé de le montrer, certaines différences que présentent tous les facteurs fiscaux et économiques précités ont des effets particuliers quant aux charges fiscales dans les divers pays. Chaque fois que, s'agissant d'études déterminées, on constitue des agrégats pour la recette fiscale ou les grandeurs de référence en groupant plusieurs facteurs, il n'existe plus de termes de comparaison homogènes. Comme précisément dans les comparaisons fiscales internationales, il y a presque toujours un grand nombre de ces facteurs, il y a là une difficulté pour des comparaisons et il n'est donc guère possible de satisfaire tous les besoins d'information qui se manifestent ; cela restreint d'autant la valeur des résultats trouvés. La définition aussi précise que possible du but visé par l'enquête, d'une part, et des divers besoins d'information à satisfaire, d'autre part, présente donc également sous cet angle une importance primordiale pour le choix de la procédure de comparaison, en particulier pour les facteurs à mettre en évidence.

7. GRANDEURS DE REFERENCE ET INDICATEURS DE LA CHARGE FISCALE

70. Les problèmes que posent des comparaisons absolues en raison de l'expression des charges fiscales en unités monétaires différentes

Une difficulté spéciale des études comparatives internationales tient au fait que les impôts payés dans les pays considérés sont généralement exprimés en unités monétaires différentes. Il faut donc ramener à un dénominateur commun le niveau des diverses charges fiscales qui ne sont pas exprimées en termes relatifs mais qui le sont, ou qui doivent l'être, en montants absolus, c'est-à-dire par conséquent traduire ce niveau en une seule unité monétaire, à l'aide d'un coefficient de conversion. La nécessité de la conversion dépend du choix de la méthode de comparaison et du but de l'étude.

71. Le taux de change comme coefficient de conversion

Il semble indiqué de se servir du taux de change comme coefficient de conversion officiel ou effectif et, dans les comparaisons internationales, on constate cet usage. On peut considérer cette pratique comme convenable lorsque c'est la valeur externe de la monnaie qui importe, par exemple pour comparer dans l'absolu les charges fiscales qui grèvent des marchandises faisant l'objet d'échanges internationaux ou qui interviennent dans d'autres transactions internationales.

Dans la très grande majorité des cas, le besoin d'information est axé, dans les comparaisons de la charge

fiscale absolue, sur la diminution que subit de ce fait, dans certains pays, le pouvoir d'achat, considéré comme expression d'un droit, impliqué par la valeur de la monnaie, à acquérir divers biens et services, c'est-à-dire qu'il est axé non sur la valeur externe d'une monnaie, mais sur sa valeur interne. Dans ces conditions, le recours aux taux de change comme coefficient de conversions suppose que ce taux représente également le pouvoir d'achat interne de la monnaie. Ce n'est pas le cas, en règle générale, encore qu'à un degré variable. L'ampleur de l'écart entre la valeur interne et la valeur externe d'une monnaie est avant tout déterminée par le degré de libéralisation des échanges économiques internationaux et par l'intensité des échanges eu égard à la production indigène. Plus les échanges sont contrariés par des interventions de l'Etat et moins, en même temps, les relations économiques internationales sont intenses à cause des conditions de production, de transport et de consommation, et plus, en général, la valeur interne d'une monnaie nationale s'écarte de sa valeur externe. En conséquence, la conversion de charges fiscales absolues au moyen du taux de change officiel aboutit à des résultats plus ou moins contestables, qui, dans certains cas, restreignent foncièrement la valeur des résultats.

72. La parité de pouvoir d'achat comme coefficient de conversion

Depuis peu, les comparaisons internationales se fondent donc plus fréquemment sur un coefficient qui reflète les parités « internes » de pouvoir d'achat de deux monnaies, pour autant qu'il faille ramener des valeurs absolues à une expression monétaire uniforme. Si nous désignons par K le rapport des pouvoirs d'achat, par p et q les prix et les quantités des produits choisis comme représentatifs pris pour base de calcul, les relations entre pouvoir d'achat dans deux pays 1 et 2 sont les suivantes :

$$K_{2,1} = \frac{\sum p_2 \cdot q_1}{\sum p_1 \cdot q_1} \quad \text{ou} \quad K_{1,2} = \frac{\sum p_2 \cdot q_2}{\sum p_1 \cdot q_2}$$

Comme on obtient toujours deux coefficients de conversion différents, en fonction des produits choisis auxquels on a recours, on prend assez souvent la parité moyenne ou croisée donnée par la moyenne géométrique des deux valeurs.

$$K_{2,1} = \sqrt{\frac{\sum p_2 \cdot q_1}{\sum p_1 \cdot q_1} \times \frac{\sum p_2 \cdot q_2}{\sum p_1 \cdot q_2}}$$

Le recours à des parités établies par calcul fournit certes, en général, de meilleurs résultats, mais cela présente aussi des inconvénients spécifiques ; ceux-ci résultent, pour l'essentiel, de la représentativité limitée des articles et des prix retenus comme base, qui ne peuvent en effet être significatifs que pour certains secteurs d'activité. Par suite, il existe en principe un grand nombre de parités possibles. En outre, même si le champ de représentation des articles est le

même, il faut faire intervenir d'autant plus de coefficients qu'il y a plus de pays, ce qui complique l'interprétation des résultats. Les coefficients de conversion établis à partir de rapports de pouvoir d'achat calculés restent des termes de référence auxiliaires, qui limitent dans une certaine mesure la valeur des comparaisons qui y recourent.

Il résulte de ce qui précède qu'à valeur égale d'ailleurs, il faut préférer les méthodes qui n'aboutissent pas à une comparaison des charges absolues pour comparer des charges fiscales sur le plan international.

73. Indicateurs servant à la mesure de la charge fiscale

Indépendamment des difficultés qui peuvent tenir à la nécessité de la conversion des monnaies, il faut, dans toutes les études comparatives, accorder une attention toute particulière au choix des éléments de référence appropriés permettant de mesurer l'importance des impôts acquittés. Cela peut affecter la comparabilité des résultats, mais surtout leur interprétation ; ainsi, il n'est pas indifférent, pour apprécier le poids des impôts payés par les entreprises, que les versements soient rapportés au chiffre d'affaires, à la valeur ajoutée, au capital ou au bénéfice, parce que les relations entre ces grandeurs peuvent être différentes. La remarque vaut en particulier en cas de comparaison internationale.

Quel indicateur se prête le mieux à la mesure des charges fiscales ? La réponse dépend du but de l'étude ou du besoin particulier d'information à satisfaire. En principe, ce sont des « flux » qui interviennent (p. ex. chiffre d'affaires, valeur de la production, valeur ajoutée, bénéfices, etc.), caractérisant l'activité économique dans une période considérée, aussi bien que des « stocks », que l'on peut concevoir comme expression de la capacité contributive (p. ex. patrimoine brut et patrimoine net, capitaux propres et capitaux extérieurs).

Il ne faut pas oublier, dans les comparaisons internationales, précisément, que l'utilité de certains indicateurs peut être notablement diminuée par le fait que les mêmes éléments de référence ne sont pas définis de manière homogène. C'est en particulier le cas pour les éléments qui ne représentent pas des impôts payés et dont la détermination dépend donc des méthodes d'appréciation employées (p. ex. patrimoine, capital, bénéfices, ainsi que les grandeurs exprimées en prix corrigés). Si le but de l'enquête le permet, il faudrait donc, dans les comparaisons internationales, utiliser autant que possible ces indicateurs à propos des charges relatives dont la comparabilité est relativement moins faussée si l'on emploie des procédures d'appréciation différentes selon les pays. Il faut donc préférer les flux aux stocks comme indicateurs de la charge fiscale et, parmi toutes les grandeurs possibles du premier groupe, celles sur

lesquelles les opérations d'appréciation peuvent relativement le moins influencer (p. ex. chiffres d'affaires bruts ou valeurs brutes de la production plutôt que bénéfices).

Dès que l'étude comparative porte non pas sur un impôt mais sur plusieurs ou sur un grand nombre d'impôts, il faut considérer dans quelle mesure les grandeurs de référence qui seront choisies sont capables d'exprimer en partie ou en totalité la capacité contributive des entreprises ou des ménages. A ce sujet, il faut considérer que les grandeurs qui ne servent à asseoir que certains impôts (capital de roulement p. ex.) sont moins utiles que ceux qui servent d'assiette à plusieurs impôts, comme la valeur ajoutée dans l'entreprise ou le revenu des ménages.

Plus les besoins d'information qu'une enquête doit satisfaire sont multiples et plus il pourra se révéler opportun de recourir non pas à un seul indicateur mais à une pluralité (adaptée aux divers problèmes particuliers à résoudre) comme grandeurs de référence permettant d'apprécier les charges fiscales.

8. APERÇU ET CARACTERISTIQUES DES PRINCIPALES METHODES DE COMPARAISON INTERNATIONALES DE LA CHARGE ET DE LA PRESSION FISCALES

80. Chiffres absolus et chiffres relatifs comme base de comparaison

Les comparaisons des charges fiscales se font très souvent sur la base des recettes fiscales absolues, prises globalement ou rapportées à une unité de référence (p. ex. par habitant) ; une autre méthode consiste à se servir de chiffres relatifs, c'est-à-dire à comparer seulement les rapports entre les obligations fiscales et certains indicateurs monétaires (recettes fiscales rapportées au produit national, au bénéfice, etc.). Il convient en conséquence de distinguer entre les comparaisons qui portent sur les charges fiscales absolues et celles qui portent sur les charges relatives.

Comme on l'a déjà dit, il y a, dans toutes les méthodes fondées sur la comparaison de grandeurs monétaires absolues dans différents pays, la difficulté de convertir en une monnaie unique, difficulté qu'on ne rencontre pas en comparant des charges fiscales exprimées en valeur relative.

Ne serait-ce que pour cette raison, il faut donc préférer toutes les méthodes comparatives dont la valeur n'est pas restreinte par les coefficients de conversion utilisés, c'est-à-dire celles qui reposent sur une comparaison de valeurs relatives pour exprimer les disparités de charge ; il n'en va autrement qu'au cas, exceptionnel, où l'on désire précisément mettre en évidence des disparités absolues entre les recettes fiscales.

Si l'on compare des charges exprimées en valeur relative, l'interprétation des résultats peut néanmoins être plus difficile au cas où l'on a choisi des indicateurs inadéquats comme éléments de référence.

81. Comparaisons fondées sur l'analyse des législations fiscales

810. Comparaisons partielles

Les études comparatives de la charge fiscale sur le plan international partent souvent des disparités juridiques existant pour divers impôts. Les analyses peuvent porter sur certains groupes de normes juridiques dans le cadre d'impôts déterminés ; on examinera par exemple les disparités internationales de la définition de l'objet (notion de revenu, admissibilité des amortissements, dépenses d'exploitation, etc.), de l'obligation fiscale subjective (ensemble des entreprises ou des activités exonérées p. ex.) ou, fréquemment, les dispositions particulières ou générales relatives aux barèmes applicables pour divers impôts. Nous dirons que cette méthode de comparaison est *une comparaison partielle de normes juridiques*, et cela dans une double acception : elle porte soit sur certains groupes de normes applicables à des impôts déterminés, soit sur des procédures juridiques identiques pour plusieurs impôts (estimation du patrimoine p. ex.).

Il va de soi que de telles méthodes ne peuvent fournir que des indications sur les disparités de charges dans certains secteurs de l'activité économique des ménages et des entreprises ; dans la mesure où il s'agit de pures comparaisons juridiques, elles ne disent rien des conséquences quantitatives qui en résultent en matière d'obligations fiscales. C'est donc dans une mesure limitée qu'il y a comparaison fiscale au sens propre, même en cas de comparaison des barèmes ; cette comparaison a d'ailleurs une valeur de plus en plus limitée sur le plan international, parce qu'on ne peut juger de la portée des prescriptions générales en matière de barèmes que dans le cadre de l'organisation subjective et objective de l'obligation fiscale⁽¹⁾ et parce qu'il existe, pour la plupart des impôts un registre assez vaste de taux spéciaux, allant jusqu'aux décisions individuelles de l'administration des finances⁽²⁾.

Il ne s'ensuit pas pour autant que ces méthodes ne valent absolument rien pour les comparaisons internationales ; les comparaisons partielles sont tout à fait valables pour une analyse complémentaire des disparités constatées, quand cette analyse vise à mettre en évidence, dans le détail, les facteurs de causalité.

811. Comparaisons exhaustives de normes isolées ou de groupes de normes

Les insuffisances des comparaisons sont imputables, dans les analyses partielles, au choix des ensembles considérés ; on peut les atténuer en étendant l'analyse

comparative à toute la législation applicable à un impôt ou à des groupes entiers. Dans ce cas, il convient de parler de *comparaisons exhaustives de normes juridiques isolées* ou de *groupes de normes*. Il est alors possible de montrer ainsi comment (par le jeu de dispositions d'exception) des disparités relatives dues à des règles juridiques divergentes sont atténuées ou renforcées dans un secteur ou un autre par rapport à l'obligation fiscale générale (résultant du barème général p. ex.). D'une manière analogue, on peut mettre en évidence des effets de charge se compensant ou se cumulant dans le jeu combiné de plusieurs impôts.

Cependant, de simples comparaisons de normes juridiques ne donneront jamais que des indications générales sur le sens des disparités dues à un ou à plusieurs impôts. Il n'est pas possible d'obtenir ainsi des renseignements quantitatifs plus précis sur l'ampleur de ces disparités. La portée des normes législatives n'apparaît pas en l'absence d'autres éléments de référence sur la structure économique en particulier (p. ex. charge pour certains secteurs).

Dans les comparaisons axées sur des groupes d'impôts, il y a une difficulté particulière pour l'interprétation des résultats. On ne peut trouver directement, dans les diverses législations fiscales, un dénominateur commun auquel rapporter, pour des raisons de comparabilité, l'ensemble des impôts, étant donné la définition divergente de l'objet et l'assiette différente de divers impôts. Pour pouvoir le faire, il faut, au contraire, un choix supplémentaire, qui porte sur la grandeur de référence homogène convenable. Le type des impôts étudiés exige en outre certaines hypothèses qualitatives et quantitatives ou des éléments statistiques qui puissent servir de base pour convertir en unités de référence des impôts dont l'assiette est différente.

Dans cette mesure, si les comparaisons totales et les comparaisons de groupe fournissent des renseignements plus approfondis ou plus amples sur les raisons des disparités que présentent les charges fiscales, elles ne fournissent en pratique aucun résultat ou des résultats très difficiles à interpréter sur leur importance quantitative.

812. Comparaisons de types

Pour les raisons précitées, les études comparatives internationales portant sur la charge fiscale se sont engagées à plusieurs reprises dans la voie qui consiste à démontrer sur des cas typiques de taxation les incidences découlant d'impôts isolés ou de plusieurs impôts à structure différente. Les critères du choix des types peuvent alors être de nature très diverse. Interviennent essentiellement :

a) des éléments typiques de l'assiette fiscale, combinés plus ou moins systématiquement avec des hypothèses sur l'interdépendance réelle des faits générateurs d'impôt, par exemple des dispositions générales

(1) En République fédérale, on peut à cet égard montrer p. ex. l'existence de barèmes de faveur réduits de 50 % et plus.

(2) Voir les contrats individuels en France.

de tarification applicables aux bénéficiaires et au chiffre d'affaires, combinées avec des hypothèses plurielles sur les bénéficiaires en fonction de la structure du chiffre d'affaires, la charge pouvant être rapportée à l'une ou à l'autre de ces deux grandeurs; voir à ce sujet la méthode qu'a employée l'Office statistique de la Commission de la CEE ;

b) des caractères typiques de l'activité des entreprises ou des ménages (p. ex. structure du capital, de l'emploi, du chiffre d'affaires), auxquels sont appliquées les normes de taxation en vigueur.

Dans le premier cas, il faut faire largement abstraction des disparités que présentent individuellement les entreprises. En revanche, on peut obtenir des résultats instructifs sous l'angle fiscal. Dans le second cas, on peut obtenir des résultats très concrets pour les types d'entreprise retenus, mais peu représentatifs. Le défaut de la première méthode réside dans l'obligation, inhérente à celle-ci, de faire des hypothèses, relativement peu nombreuses et, de plus, rigides, qui souvent ne recouvrent pas les éléments de l'activité qui déterminent effectivement la charge fiscale. L'inconvénient de la seconde méthode s'explique par l'obligation qu'elle implique de se limiter à un nombre restreint de types dont la valeur représentative demeure de même plus ou moins douteuse: Dans les deux cas, le résultat de l'enquête est déterminée dans une large mesure dès les prémisses admises comme typiques. On peut à nouveau en faire aisément la démonstration sur la méthode suivie par l'Office statistique de la Commission de la CEE. Les deux méthodes impliquent, si l'on veut obtenir des résultats représentatifs, des investigations statistiques garantissant la représentativité des hypothèses. La chose est d'autant plus difficile qu'il existe davantage d'éléments d'activité fiscalement importants.

Les deux variantes de comparaison de types fiscaux ne se prêtent pas, en fin de compte, à fournir des renseignements assez détaillés sur les disparités des charges fiscales, c'est-à-dire qui permettraient de repérer aussi bien les disparités dues à la fiscalité générale des pays comparés que celles qui résultent de divergences de structure économique. Il faut voir l'essentiel de leur valeur dans le fait que la première permet de mettre en évidence des disparités fiscales typiques (plus ou moins typiques) qui résultent de la rencontre de plusieurs obligations fiscales et qui sont mesurées en fonction de caractères déterminés de l'activité économique (chiffres d'affaires, capital, bénéfice). En recourant à la seconde méthode, on peut en particulier montrer des disparités de charge sur l'exemple d'unités économiques de construction identiques et par conséquent homogènes (entreprises, ménages).

Toutes les méthodes comparatives axées principalement sur la législation fiscale se caractérisent par le fait qu'elles ne peuvent fournir aucun renseignement sur la pression fiscale formelle et matérielle. On ne

peut établir par cette voie les répercussions que les impôts acquittés exercent sur le processus du circuit interentreprises, surtout pour le montant cumulatif pour les divers biens au stade final de la demande (exportation, consommation et investissement). Lorsqu'il s'agit d'études comparatives internationales où l'intérêt est axé dans ce sens, ces méthodes peuvent intervenir uniquement à titre complémentaire.

82. Comparaisons statistiques

820. Caractéristique générale

Une caractéristique commune que possèdent, par rapport aux méthodes exposées auparavant, toutes les méthodes qui seront citées ici est que ce ne sont pas les normes fiscales seules ou en relation avec des hypothèses quant aux éléments imposables qui sont uniquement ou principalement la base de l'analyse mais, en ce qui concerne la charge fiscale et les grandeurs de référence utilisées, les grandeurs existant effectivement pendant une période donnée ou à une date déterminée. Si des études de ce genre doivent fournir avant tout des indications sur les disparités *effectives*, compte tenu des éléments imposables (flux ou stocks) effectivement *réalisés*, les procédures statistiques ont plus de valeur que celles qui ont été citées précédemment. La remarque s'applique pour une comparaison internationale surtout parce que la sévérité dans le recouvrement et le contrôle des impôts peut varier considérablement d'un cas à l'autre et qu'il existe en tous pays force normes spéciales qui différencient la charge. Les répercussions effectives qu'elles ont sur la charge demeurent fatalement douteuses en l'absence de vérifications statistiques.

Au moins dans le cas de vastes études comparatives se fondant sur des éléments statistiques, on ne peut, le plus souvent, faire intervenir la multiplicité des éléments de l'assiette qui sont importants sous l'angle de la charge fiscale et qui divergent d'un Etat à l'autre, parce qu'on ne dispose pas des renseignements correspondants et qu'on ne peut, en principe, se les procurer qu'avec des dépenses très élevées. En outre, les valeurs à comparer ne sont pas homogènes la plupart du temps dans la mesure où il faut, en pratique, comparer divers éléments fiscaux avec d'autres relevant d'une activité économique différente (p. ex. d'importance sectorielle inégale). On indique du même coup, les déficiences essentielles des méthodes comparatives statistiques. Ces déficiences prennent d'autant plus d'importance que les éléments à comparer sont plus agrégés, parce que les valeurs moyennes des charges fiscales masquent alors une dispersion croissante de charges individuelles divergentes.

On voit de nouveau clairement à quel point la validité des bases de comparaison est liée à une indication aussi précise que possible des besoins d'information à satisfaire.

821. Comparaisons statistiques globales

Très fréquemment, on a procédé et on procède encore à des comparaisons internationales de manière telle que les rentrées fiscales globales ou les rentrées procurées par divers grands groupes d'impôts (p.ex. impôts directs et indirects) sont confrontées à des agrégats de référence sous l'angle de l'économie globale (population, produit national, etc.) et que les rapports ainsi obtenus servent à juger les disparités présentées par les charges fiscales. Ces méthodes, pour lesquelles ou bien les recettes fiscales ou bien les indicateurs utilisés sont agrégés sous l'angle de l'économie générale, seront qualifiés de « globales ».

822. Comparaisons statistiques différentielles

Seules peuvent donc fournir de plus amples renseignements sur les disparités de charge entre plusieurs Etats les méthodes comparatives mettant en évidence les disparités structurelles qui déterminent un effet en raison d'une structure fiscale divergente dans son ensemble, en liaison avec les conditions respectives de l'activité économique.

Quand il s'agira d'études de ce genre, axées sur la structure, se fondant en détail sur des impôts effectivement payés et sur des flux ou des stocks effectifs, on parlera de *méthodes statistiques différentielles*.

Etant donné la multiplicité des éléments structurels possibles et des aspects possibles de l'étude, il existe, pour de telles méthodes, une grande diversité d'approche et d'organisation technique. Signalons surtout la mise en évidence des charges relatives dues à divers groupes d'impôts apparentés et d'obligation fiscales globales qui en résultent :

- a) pour les principaux secteurs de l'activité économique, à savoir l'Etat, les entreprises et les ménages ;
- b) pour les divers biens ou groupes de biens produits ou consommés.

Ad a) D'après le premier critère, la comparaison vise tout spécialement à procurer des informations sur le niveau des charges fiscales partielles ou totales qu'entraîne, de manière différenciée pour divers groupes d'entreprises (p. ex. sociétés anonymes, sociétés de personnes) ou divers groupes de ménages (p. ex. selon la taille des ménages ou le niveau des revenus) la multiplicité des obligations fiscales. Au premier plan d'une telle méthode d'investigation, il y a donc le problème de la charge fiscale même d'un agent économique. Elle résulte d'une combinaison variable de la production des biens ou de l'utilisation du revenu, mais elle peut aussi, pour une part notable, en être indépendante (p. ex. à cause d'une divergence de la forme juridique ou des habitudes de financement des entreprises).

Comme critères d'une différenciation plus poussée, on peut envisager nombre d'éléments d'activité. Citons-

en seulement plusieurs, qui présentent plus fréquemment un intérêt pour les disparités fiscales constatées : en ce qui concerne les entreprises, par exemple la forme juridique, la taille, la structure du capital ou la structure financière, la position sur le marché, ainsi que la façon dont se combinent les facteurs ; en ce qui concerne les ménages, par exemple, le nombre des personnes apportant un salaire et celui des personnes à charge, le niveau et l'utilisation des revenus. Dans les études comparatives, le problème du choix de l'implantation ou du domicile, compte tenu des nuances régionales que présente la charge fiscale, et en liaison avec les considérations de mobilité, peut requérir une attention toute spéciale.

Ad b) La seconde méthode d'approche se propose d'expliquer les disparités partielles ou totales constatées dans la charge fiscale qui grève la production ou la consommation de biens ou de groupes de biens de nature identique, ces disparités résultant, dans chaque cas, des obligations fiscales, en liaison avec des conditions différentes de production ou de consommation. Les deux modes d'investigation correspondent de toute évidence à des besoins d'information divergents qui peuvent se présenter dans des études comparatives.

Etant donné ici le grand nombre possible d'autres critères, signalons surtout l'utilisation pour l'investissement ou la consommation des biens produits, ainsi que le mode (concentré ou déconcentré) de production de marchandises identiques. De plus, sous cet angle de comparaison, deux éléments spécifiques paraissent avoir une importance générale : d'une part, les nuances que présente la charge fiscale grevant les biens selon qu'il s'agit de commerce intérieur ou de commerce extérieur, d'autre part, la question de savoir si la charge fiscale résulte d'obligations en rapport direct avec les produits (taxes spécifiques sur les produits) ou si elle est indépendante de la nature des biens (impôts généraux frappant la production ou la dépense). Au regard de ces deux éléments, pour le comportement et les conditions de rendement des entreprises et des ménages, certaines conséquences particulières apparaissent, qui suscitent un intérêt spécial, principalement à propos des questions de concurrence.

Ces méthodes d'analyse statistique différentielle sont certes de nature à fournir des renseignements plus amples mieux que les procédés de comparaison exposés antérieurement. La valeur des résultats ainsi établis est néanmoins limitée elle aussi. Cela s'explique surtout par deux raisons : d'une part, on ne peut le plus souvent, en pratique, éviter d'agréger des groupes d'entreprises (ou encore de ménages) ou de biens non homogènes ; d'autre part, on ne peut mettre en évidence les répercussions des disparités de charge fiscale sur la production et la consommation, c'est-à-dire la pression fiscale formelle et matérielle.

L'analyse agrégée de groupes d'entreprises (de ménages) ou de produits devient nécessaire quand la comparaison n'est pas *a priori* axée sur l'analyse concrète de cas particuliers. Dans ce cas, il est indispensable de calculer des valeurs moyennes, auxquelles on puisse adjoindre, le cas échéant, une large marge d'oscillation de charges effectivement divergentes. Ici apparaît une déficience fondamentale de toute comparaison de charge sur le plan de l'économie politique, car on ne peut, en pratique, jamais tenir pleinement compte de la multiplicité des cas particuliers.

Pour éliminer la seconde restriction faite sur les renseignements obtenus, on se trouve conduit à d'autres méthodes, qui dépassent la comparaison des charges fiscales *stricto sensu*.

83. Etude comparée de la pression fiscale formelle

Les déficiences de toutes les méthodes exposées précédemment et qui se proposent uniquement de mettre en évidence les disparités des charges fiscales sous la forme d'obligations fiscales divergentes incombant à divers sujets ou grevant des objets déterminés, s'expliquent par l'impossibilité de déceler certains effets notables que des disparités de charge fiscale ont sur la production et la distribution. Ces méthodes n'expliquent pas, en général, quelles conséquences les disparités de charge fiscale ont pour la pression fiscale formelle et matérielle.

Sous le rapport de la pression fiscale formelle, on peut considérer que deux ensembles de problèmes ont tout spécialement besoin d'une explicitation :

a) *Le montant cumulatif de l'impôt*, qui, au stade final de la vente de certains biens d'investissements, d'exportation, de consommation, tient au fait qu'une multiplicité d'impôts grève les demi-produits ; cet impôt, qui frappe les stades antérieurs et qui vient s'ajouter à l'impôt grevant les derniers, dépend de la structure des stades antérieurs, c'est-à-dire du nombre et de l'importance relative des stades antérieurement parcourus, et, fiscalement, de la nature et le niveau de la dette fiscale apparue à chacun des différents stades.

b) *Le montant cumulatif de l'impôt* qui, pour les ménages ou pour les entreprises, résulte de ce que la formation du revenu ainsi que son utilisation sont soumises de multiples façons à des obligations fiscales spéciales. Le niveau de l'imposition cumulative qui en résulte est évidemment déterminé, d'une part, par le mode d'obtention des revenus (p. ex. activité salariée ou activité indépendante, nature de la combinaison des prestations) d'autre part, par le mode d'utilisation des revenus ou des bénéfices (p. ex. consommation ou épargne, distribution ou non-distribution de bénéfices). Dans cette mesure, le montant de l'imposition se trouve, pour une part, lié aux effets de charges cités en a).

Dans ces deux ensembles de problèmes on peut ranger une série de questions particulières ; celles-ci, par exemple : l'effet que les mesures fiscales de péréquation et les mesures fiscales spéciales exercent sur les échanges économiques internationaux ; l'importance qu'ont les combinaisons différentes de facteurs, ainsi que l'incidence de mode différent d'obtention et surtout d'utilisation des revenus. Nous n'aborderons toutefois pas en détail ce sujet pour l'instant, parce qu'il s'agit là uniquement de la modification de grandes méthodes possibles.

Entrent ici surtout en ligne de compte comme grandes méthodes possibles :

- a) une méthode micro-économique,
- b) une méthode macro-économique.

Ad a) La base de départ d'une étude comparative selon la *méthode micro-économique* est constituée par des faits individuels déterminés, ainsi le procédé de production et de commercialisation d'un bien déterminé, ou le mode d'obtention et d'utilisation du revenu dans un ménage bien déterminé. Si l'étude porte sur des produits distincts, il faut partir, techniquement, d'un procédé de production bien déterminé, qui ne comprenne pas seulement la phase finale d'une fabrication, mais aussi les stades antérieurs, et il faut se fonder sur certains circuits, économiquement déterminés, de commercialisation ou de circulation (p. ex. concentrés ou déconcentrés).

Sur la base d'un tel « schéma » pour certains biens (et de manière analogue pour certains ménages), on peut chercher, en tenant compte des impôts qui interviennent dans chaque cas au cours des diverses phases, à établir par approximation le montant global de l'impôt frappant un produit ou un ménage, dans les hypothèses faites. Il ne sera pas difficile de comprendre que cette voie ne permet d'obtenir des renseignements que sur la pression fiscale pour un choix de marchandises, d'entreprises ou de ménages, mais non, en revanche, sur la pression fiscale et ses disparités dans les nombreux secteurs d'activité d'une économie tout entière. Cela n'est pas possible, en pratique, non seulement vu la multiplicité des marchandises produites ou des types de ménage, mais aussi vu la diversité technique et économique des procédés de fabrication de marchandises identiques.

Ad b) Si le besoin d'information n'est pas spécialement axé sur certains groupes de biens ou de ménages, une approche macro-économique semble indiquée. Pour l'essentiel, la *méthode macro-économique* se fonde sur la structure du circuit des revenus entre les principaux secteurs, telle qu'elle se présente dans les divers pays, ainsi que sur les flux input output à l'intérieur du secteur (structure input-output), qui résultent en partie des impôts existants. Si l'on connaît la structure des revenus et celle des interdépendances en matière de circulation des produits, et si l'on dispose aussi de renseignements sur tous les impôts effectivement versés, on peut mettre itérative-

ment en évidence la pression fiscale pour divers groupes de produits ⁽¹⁾. Une remarque analogue s'applique à la pression fiscale dans les groupes d'entreprises et de ménages, pour autant qu'on dispose des renseignements indispensables.

L'étude comparative de la pression fiscale à l'aide de l'analyse input-output convient pour élucider les disparités existant dans les pays considérés pour divers groupes de produits, de branches d'entreprises ou de types de ménage, ainsi que — en fonction de la profondeur de l'enquête selon les divers groupes d'impôts — les raisons de ces disparités, surtout celles qui tiennent à la structure économique. On voit quelles sont les limites des renseignements obtenus si l'on considère que seules des grandeurs moyennes peuvent être établies pour chaque secteur. Selon le degré d'agrégation choisi, les charges fiscales effectives peuvent être plus ou moins dispersées en réalité. Eu égard aux disparités constatées dans la structure des impôts, ce fait mérite particulièrement d'être cité, parce qu'on doit déjà opérer avec des valeurs moyennes dans le processus d'imputation des charges fiscales initiales.

La déficience la plus importante que présentent, au plan substantiel, les résultats de ce genre d'étude, est qu'on ne peut pas constater certaines disparités possibles dans la pression fiscale matérielle entre divers pays où les obligations fiscales ont un niveau identique, ou qu'on peut seulement obtenir des indications sommaires à ce sujet. Toutes les enquêtes se rapportent à des structures de revenu et d'interdépendance, telles que celles-ci se sont exprimées après les faits de répercussion fiscale. Les résultats dépendent donc de la structure d'interdépendance donnée et ils n'ont plus de valeur quand celle-ci se modifie au cours du processus de croissance. Le problème des modifications que des impôts nouveaux ou différents par nature entraînent dans la structure des revenus et de la production n'est pas pris en considération.

84. *Etudes comparatives de la pression fiscale matérielle*

Pour la pression liée à un impôt déterminé et effectivement versé, ce qui importe, c'est de savoir si le contribuable considéré peut amortir la charge fiscale, grâce à des réactions d'adaptation, ou la répercuter par le jeu du circuit économique et dans quelle mesure il y parvient. C'est cela qui détermine essentiellement en fin de compte, la diminution de bien-être, sous forme d'un amoindrissement du revenu ou des bénéfices. La remarque ne vaut donc pas seulement sur le plan individuel, parce que les modifications individuelles de prix et de production influencent aussi des grandeurs qui nous intéressent sous l'angle macro-économique, comme par exemple

la croissance économique et la répartition réelle des revenus.

Les recherches récentes sur l'incidence des impôts ont dégagé une série d'éléments essentiels de la répercussion pour certains impôts ; il est significatif, à propos des études comparatives de la pression fiscale matérielle sur le plan international, que le mode d'utilisation des recettes fiscales, la situation conjoncturelle, le degré d'intégration internationale et la méthode suivie en matière de politique monétaire rentrent dans cette catégorie. On ne peut donc aborder de manière satisfaisante des études comparatives quantitatives sous l'angle de la pression matérielle que sur la base d'une enquête macro-économique. En particulier, c'est seulement du contexte du circuit économique général qu'on peut tirer le changement que des variations de charge entraînent pour les débouchés individuels d'une entreprise. Pour aborder une étude macro-économique, deux méthodes s'offrent essentiellement, que nous appellerons analyse *globale* et analyse *multisectorielle* du circuit économique.

Dans l'analyse globale, les principales équations modèles (fonctions, investissement, production, consommation, exportation, importation, etc.), en particulier les contestables fonctions impôts, se réfèrent à des grandeurs agrégées sous l'angle de l'économie générale. Par suite, la valeur significative de semblables études se limite à la fourniture d'indications moyennes sur l'incidence de divers impôts.

En revanche, une analyse multisectorielle permet aussi d'avoir des indications sur certaines disparités d'origine structurelle dans le déroulement du processus de répercussion, par exemple en ce qui concerne certaines branches de production ou certains groupes de ménages. Les renseignements relatifs à l'incidence d'impôts ou de groupes d'impôts dans les divers secteurs économiques méritent une attention particulière pour des études comparatives sur le plan international, parce que les effets d'une charge fiscale donnée, au niveau de la production et de la distribution, et, dans une mesure correspondante, les incidences sur le bien-être en sont déterminées de manière décisive.

La valeur significative de toute étude empirique de la charge fiscale est à vrai dire pareillement limitée. Des résultats quantitatifs ne permettent en principe qu'un jugement lié au temps, qu'il faut réviser lorsque la constellation s'est modifiée. Parmi les facteurs qui déterminent aussi la possibilité de répercuter la plupart des impôts et qui varient assez souvent au cours du temps figurent en particulier la situation conjoncturelle et la situation de concurrence intérieure et extérieure. Selon les branches, ces facteurs peuvent même varier assez fortement quand le développement de l'économie générale se modifie relativement peu. Une analyse multisectorielle présente donc, pour le but de l'étude, une valeur significative en

(1) Pour plus de détails, voir pp. 17 et suiv.

principe supérieure à celle d'une étude globale ; néanmoins les difficultés d'investigation sont notablement plus grandes et les résultats obtenus sont, à un degré élevé, fonction du temps.

Nous n'avons pas ici à entrer dans le détail des difficultés qui s'opposent à une analyse comparative empirique macro-économique. En dehors de problèmes surtout théoriques, elles tiennent au premier chef à l'obtention de renseignements suffisamment utilisables et suffisamment exacts. Leur établissement se complique, précisément dans le domaine de l'obligation fiscale, du fait qu'il n'existe guère, pour l'effet des variations de la charge fiscale, de séries comparables à long terme.

La recherche empirique n'a donc jamais dépassé nulle part l'amorce d'une solution du problème.

85. *Récapitulation*

Cet aperçu sur certaines méthodes de comparaison internationale de la charge fiscale et de la pression fiscale montre sans doute clairement qu'il n'existe pas une unique méthode, mais qu'il faut toujours, dans des études de ce genre, retenir plusieurs méthodes. La remarque ne vaut pas seulement à cause des différents besoins d'information à satisfaire et, même pour un besoin d'information donné, les diverses méthodes ont des avantages et des inconvénients spécifiques qui militent en faveur de leur combinaison.

9. CHARGE FISCALE ET STRUCTURE DES DEPENSES PUBLIQUES

Certains renseignements que l'on attend souvent d'études comparatives sur les charges fiscales de plusieurs pays ne peuvent être obtenus de manière satisfaisante si l'on ne considère pas l'utilisation que les Etats font des rentrées fiscales. La remarque vaut surtout pour les problèmes qui se rapportent à l'action exercée sur le bien-être par des obligations fiscales différentes dans les économies nationales. Au nombre de ces problèmes figurent par exemple les informations quant à l'aptitude de divers Etats à effectuer des transferts internationaux unilatéraux ou à verser des contributions financières, et de même quant à la modification, envisagée sous l'angle de l'économie générale, de la position concurrentielle.

La valeur significative d'études comparatives internationales est devenue plus contestable dans la mesure où les rentrées fiscales servent davantage à redistribuer le revenu, pour des motifs sociaux, ainsi qu'à subventionner directement ou indirectement l'activité privée des entreprises dans certains secteurs, c'est-à-dire dans la mesure où ces recettes fiscales ne représentent plus d'une manière prépondérante la couverture des dépenses publiques de souveraineté au sens originel. Le volume et la forme de ces

dépenses publiques présentent justement, d'un pays à l'autre, des disparités considérables.

Si les recettes fiscales servent à financer des subventions à divers groupes d'entreprises ou des allocations à divers groupes de ménages, la charge « négative » imputable aux obligations fiscales se trouve en quelque sorte plus ou moins compensée indirectement, ou même surcompensée, chez les intéressés par un avantage « positif » individuellement déterminable. Sous une forme atténuée, il en va de même pour d'autres prestations publiques servies individuellement (p. ex. en matière d'enseignement). Le problème que rencontrent les études comparatives de la charge fiscale et de la pression fiscale apparaît le plus nettement quand on considère les régimes fiscaux de faveur aujourd'hui accordés partout en grand nombre, ces régimes ne représentant pas autre chose qu'une variante déguisée des subventions ouvertes ou des allocations. A égalité de développement, les deux procédés provoquent des effets qui ne sont sans doute pas identiques mais qui concordent tout de même dans une large mesure. L'ampleur des mesures spéciales d'aide ou de soutien apparaît dans le budget de l'Etat dans un cas, mais non dans l'autre. Les disparités constatées dans la charge fiscale et dans la pression fiscale entre divers pays donnent aisément lieu, dans ces conditions, à des malentendus. Seule une comparaison de l'effet net de l'intervention des finances publiques conduit alors à de meilleurs résultats.

Il serait toutefois erroné de mettre en question, à cause de l'interdépendance des recettes et des prestations publiques, la valeur même des études comparatives. Il ne semble pas qu'on puisse le faire, ne serait-ce que parce que l'avantage compensant la charge fiscale et découlant des prestations publiques peut revêtir une forme très diverse, sur le plan international, pour certains groupes d'entreprises et de ménages. De même, il peut y avoir aussi, quoique dans une moindre mesure, certains effets de prospérité qui intéressent la production et la distribution tout en divergeant sous l'angle économique général. Ces effets peuvent avoir pour cause une ligne de séparation différente entre l'activité privée et l'activité publique, ou, à niveau identique, s'expliquer par une structure différente des dépenses publiques.

Le lien étroit entre les obligations fiscales et les prestations publiques détermine cependant, pour la réalisation d'études comparatives internationales, plusieurs conséquences remarquables, que nous signalerons.

a) Certains renseignements que l'on devrait obtenir grâce à de telles enquêtes — par exemple sur la diminution de bien-être dans divers Etats, ou sur l'aptitude à supporter de nouvelles contributions supranationales — ne peuvent absolument pas être obtenus sans une large comparaison de l'intervention financière globale des Etats. Toutefois, il ne faut pas escompter obtenir des informations pleinement satis-

faisantes sous l'angle quantitatif, même dans une analyse qui englobe la totalité des recettes et des dépenses publiques. On peut s'en rendre compte pour la simple raison que les prestations de l'Etat peuvent se mesurer seulement au coût et que le rendement proprement dit ne peut, par suite, se mesurer.

b) Comme des prestations publiques financées sur les recettes fiscales compensent régulièrement les charges de la taxation, les études comparatives internationales conduisent à des résultats instructifs dans le cas d'une analyse différentielle plutôt que dans celui d'une approche globale. Plus la structure des prestations publiques diverge d'un Etat à l'autre, la charge fiscale globale ayant par ailleurs un niveau identique, plus il semble opportun de faire intervenir, au moins dans certains secteurs, le mode d'utilisation des recettes fiscales.

c) Pour satisfaire certains besoins d'information, il est indispensable d'inclure également dans une enquête les dépenses qui sont, sous cet angle de vue, largement congruentes dans leurs effets et qui se trouvent par suite en concurrence. Cela vaut pour

les subventions directes, en ce qui concerne la compétitivité des entreprises, ou, relativement aux charges fiscales des ménages, pour les allocations directes. Ce n'est pas à tort qu'on appelle « impôts négatifs » les dépenses de transfert.

Le mode d'utilisation des recettes publiques n'est donc pas indifférent pour les enquêtes comparatives sur la pression fiscale et la charge fiscale et il limite de manière fondamentale leur valeur d'information. La question de savoir si et dans quelle mesure on doit inclure dans ces comparaisons les dépenses de l'Etat dépend surtout, en fin de compte, des informations désirées. En pratique, la prise en considération des dépenses publiques entraîne, à dire vrai, un surcroît de difficultés (subventions et allocations de soutien). Très souvent, de plus, les statistiques correspondantes ne sont pas publiées aussi complètement que pour les recettes, ou bien les renseignements fournis ne tiennent pas suffisamment compte d'importantes considérations économiques. C'est principalement pour cette raison que les études empiriques ont le plus souvent négligé les dépenses publiques.

DEUXIEME PARTIE

10. PRINCIPAUX ASPECTS A EXAMINER DU POINT DE VUE DES DISTORSIONS DE LA CONCURRENCE

L'influence de la taxation sur la concurrence internationale est multiple; elle se traduit, directement, dans les échanges économiques internationaux, par le fait que des activités économiques identiques, qui intéressent personnellement ou objectivement divers pays, ont un régime fiscal différent. Indirectement, les divers régimes de taxation modifient les conditions de concurrence, par plusieurs voies et de manière échelonnée dans le temps. Il est donc opportun de préciser davantage les divers facteurs qui, s'ils sont traités fiscalement de manière différente, peuvent entraîner des modifications de concurrence. Cela permettra en même temps de dégager des critères servant à apprécier la valeur de diverses méthodes de comparaison.

Des disparités dans les obligations fiscales peuvent d'abord modifier les conditions internationales de la concurrence par le simple fait que ces obligations se répartissent inégalement entre les grands secteurs (entreprises, ménages, Etat et étranger). Cette remarque ne vaut pas que pour le poids des impôts « directs » et « indirects ». Au contraire, la part que les impôts sur les bénéfices et les salaires représentent dans l'ensemble des impôts directs n'est pas indifférente, sous l'angle de la concurrence, parce que les répercussions sur les prix, l'emploi et la distribution ne sont pas identiques selon la façon dont l'impôt est calculé. Même pour un produit unique, les effets peuvent présenter des disparités non négligeables, selon le secteur où l'obligation fiscale intervient.

Dans le *secteur des entreprises*, il apparaît opportun de distinguer entre les répercussions de la taxation sur la production courante dans le cadre de capacités et d'implantations données et les répercussions sur les décisions relatives à la variation de la capacité, en relation avec le choix de l'implantation.

Alors que les premières répercussions se manifestent à terme relativement court, les réactions d'adaptation mentionnées en second lieu ne se manifestent qu'à longue échéance. En tout cas, il conviendra sans doute de s'attacher, en particulier, dans une étude comparative, aux répercussions d'origine fiscale sur le choix des capacités et de l'implantation. Il n'est pas rare que les Etats favorisent par voie fiscale et d'une manière spéciale, unique, les développements de la capacité ainsi qu'une implantation déterminée; et les entreprises réagissent en outre fréquemment par cette voie à des obligations fiscales différenciées. Les effets s'en manifestent alors surtout par des tendances migratoires des capitaux, tendances qui, à long terme et pour la concurrence internationale précisément, pourraient avoir un poids considérable dans une communauté économique.

Quant aux répercussions sur la concurrence internationale dans la production courante, ce sont surtout les questions suivantes qui paraissent primordiales :

a) De quelle manière la combinaison des facteurs de production, en particulier des facteurs travail et capital, est-elle modifiée par les régimes respectifs de taxation ? Certains effets discriminatoires ou protecteurs de diverses formes de financement ont un lien avec cette question.

b) Quelles variations particulières les obligations fiscales existant dans les divers pays provoquent-elles dans la structure des biens et des services produits et en particulier entre la production de biens d'investissement et celle des biens de consommation ? Quelles tendances en résulte-t-il pour l'évolution de diverses branches de l'économie ?

c) Dans quelle mesure les rapports internationaux de concurrence sont-ils influencés par suite de disparités fiscales, du fait que certaines formes d'organisation des entreprises, en particulier certaines formes juridiques, les dimensions des entreprises, ou les formes de marché, sont avantagées ou désavantagées ?

d) Dans quelle mesure des disparités de charge dues à divers impôts ou à des mesures particulières entraînent-elles des modifications de concurrence sur le plan international ?

Sous tous les rapports précités, la situation internationale de concurrence peut être modifiée directement par suite d'obligations fiscales divergentes des entreprises considérées et l'être indirectement aussi par suite de réactions d'adaptation à des effets secondaires.

La concurrence internationale est certes essentiellement affectée par l'obligation fiscale des entreprises et par ses répercussions. On ne peut toutefois négliger les particularités que les *obligations fiscales des ménages* présentent dans les pays étudiés. Pour un niveau donné et une répartition donnée du revenu national global, un niveau différent et une progressivité différente de l'impôt sur le revenu et sur les salaires déterminent chez les intéressés des réactions divergentes en matière d'utilisation du revenu. La formation d'épargne et, par conséquent, les capitaux mis à la disposition des entreprises, ainsi que la consommation, dans son ensemble et par catégories, peuvent se modifier en conséquence. Cela présente pour la concurrence internationale une importance spéciale quand une péréquation fiscale à la frontière compense, ou du moins atténue, des disparités et des répercussions de sens contraire dans les impôts qui frappent les entreprises.

Dans le *secteur public*, il semble qu'on doive signaler les règles fiscales spéciales qui s'appliquent aux entreprises publiques elles-mêmes et pour les fournitures à

l'Etat, celles-ci étant souvent exonérées d'impôt ou bénéficiant au moins d'un régime de faveur ⁽¹⁾.

Parmi les disparités fiscales qui importent sous l'angle de la concurrence, dans le *secteur des échanges économiques internationaux*, ce sont surtout deux ensembles d'incidences qui méritent une attention particulière :

a) le poids des mesures de péréquation fiscale dans les échanges internationaux de marchandises et de services, et cela aussi bien par rapport à l'ensemble des impôts en cause qu'en ce qui concerne les effets compensateurs pour certaines charges;

b) la différence de régime fiscal au regard des transactions intérieures de même nature, quand il s'agit de transferts de revenus et de capitaux à destination ou en provenance de l'étranger.

Les mesures spéciales qui s'appliquent aux deux secteurs servent, dans la plupart des pays, à provoquer une certaine compensation des charges réputées supérieures ou effectivement supérieures que supportent la production nationale ou les entreprises nationales, voire, au-delà, à provoquer un effet protecteur. Elles sont aujourd'hui très souvent devenues plus importantes que les mesures douanières. C'est pourquoi, précisément dans une comparaison de la charge fiscale sous l'angle de la concurrence, on peut difficilement renoncer à étudier ces incidences.

Les considérations ci-dessus devraient permettre de comprendre qu'une comparaison internationale de la charge fiscale requiert une méthode variable selon les informations recherchées. Une analyse peut par exemple porter principalement sur les charges de divers groupes d'entreprises et accessoirement aussi sur celles de divers groupes de marchandises ou facteurs de production. Elle peut de plus s'étendre également à l'utilisation du revenu dans les ménages. A quel aspect accorder une priorité spéciale ? C'est en fin de compte une question d'appréciation, à laquelle on ne peut répondre indépendamment des besoins réels d'information. Si divers besoins d'information sont en cause, il sera sans doute opportun de procéder aussi largement que possible.

11. IMPORTANCE DES DISPARITES DE NIVEAU ET DE STRUCTURE DANS LES CHARGES FISCALES

Sous l'angle de répercussions que des impôts divergents déterminent sur la concurrence en divers pays, les disparités de niveau méritent moins d'attention que celles qui existent surtout dans la structure des charges fiscales. Il convient donc de parler de *disparités structurelles* des charges fiscales pour autant qu'il existe, dans une économie, pour un objet d'étude déterminé (p. ex. certaines marchandises ou certains groupes de marchandises), des relations différentes entre la charge fiscale et le terme de référence. Si ces relations sont

identiques pour toutes les parties d'un ensemble dans les diverses économies, il convient d'appeler *disparités de niveau* les disparités que présentent ces économies.

Les différences de niveau dans les charges fiscales importent moins pour les rapports de concurrence, pour deux raisons surtout. D'une part, elles sont souvent en étroite corrélation avec une ligne de séparation différente entre l'activité économique publique et l'activité économique privée. A un niveau de charges relativement supérieur d'une manière générale correspondent le plus souvent des prestations publiques supérieures. D'autre part, pour la concurrence internationale, il ne faut pas oublier la fonction correctrice des taux de change. Ainsi, selon la mesure dans laquelle un pays est fiscalement désavantagé, d'une manière générale, le taux de change, qui est essentiel pour la conversion uniforme de marchandises et de prestations faisant l'objet d'échanges internationaux et, partant, pour la position concurrentielle, peut s'être établi à un niveau proportionnellement plus favorable, ou bien il est susceptible d'une correction correspondante par modification volontaire ⁽¹⁾.

On ne peut cependant compenser par cette voie certaines irrégularités dans les distorsions de la concurrence entre divers groupes d'entreprises, irrégularités qui s'expliquent par des disparités structurelles de la charge fiscale. C'est pourquoi les études comparatives doivent justement s'attacher à révéler les distorsions de concurrence résultant des particularités fiscales nationales.

Or, il existe pourtant une multiplicité de critères d'après lesquels on peut définir des disparités structurelles de charge fiscale. Et ce qui se présente comme une disparité de niveau selon un critère (p. ex. coût des facteurs) peut être rangé selon un autre critère (p. ex. nature des marchandises) parmi les disparités structurelles. Il faut donc préciser de plus près ce qu'on entendra dans le détail par structure et apprécier le poids, pour le but de l'étude, de divers modèles structurels spécifiquement définis. Outre cela, les raisons de disparités structurelles constatables dans la charge fiscale présentent elles aussi un intérêt, notamment dans la mesure où il faut les chercher dans des particularités des obligations fiscales.

En ce qui concerne la nature des critères structurels importants sous l'angle de la concurrence, on peut se référer aux développements du chapitre précédent. Il faudrait par conséquent retenir comme critères d'étude :

- a) la répartition des charges fiscales entre les entreprises, les ménages, l'Etat et l'étranger;
- b) le niveau des obligations fiscales par groupes de marchandises et de services, au stade de la production et des ventes dans le *pays*;

⁽¹⁾ Sur l'importance qui s'attache aux disparités d'utilisation des recettes fiscales, voir pp. 19 et suiv.

⁽¹⁾ Nous nous contenterons de signaler ici les difficultés spécifiques que présente la connaissance des raisons fiscales d'une correction des taux de change.

c) les disparités de charge qui apparaissent par rapport à b) quand des marchandises font l'objet de transactions internationales, c'est-à-dire sont exportées ou importées;

d) la pression fiscale résultant de l'impôt cumulatif au stade final de la demande, selon qu'il s'agit de biens de consommation, d'investissement et d'exportation, pris globalement et par catégories;

e) la différenciation des obligations fiscales selon divers groupes d'entreprises, en particulier, d'après les formes juridiques (entreprises publiques ou privées), la taille des entreprises, les fonctions (production ou commerce), la position sur le marché et l'implantation (vue sous l'angle fiscal), dans le cadre des diverses économies nationales;

f) le niveau de la charge fiscale relative à divers facteurs de production, en particulier aux facteurs travail, capital (y compris le coût du financement), et aux principaux produits de base;

g) les variations particulières de la charge en cas de création d'entreprises nouvelles ou d'aménagement d'exploitations nouvelles, cela en distinguant encore selon qu'il s'agit de faits en rapport avec l'intérieur ou avec l'extérieur;

h) les disparités fiscales selon l'origine des revenus (revenus du travail, bénéfiques, revenus du capital), la taxation des bénéfiques faisant l'objet d'une attention spéciale;

i) les disparités des impôts supportés par les ménages selon le niveau des revenus, la dimension de la famille et l'utilisation des revenus.

Alors qu'il serait difficile de procéder à un classement suffisamment valable, d'après l'urgence, parmi les critères qui, déterminants pour la structure, intéressent directement la position concurrentielle (position a) à g), on peut attribuer une moindre importance aux deux derniers critères (positions h) et i). Cette appréciation peut se justifier, les disparités de la charge fiscale affectant souvent moins lourdement, sous l'angle de la concurrence, les ménages que les entreprises. Sur ce point, la mobilité internationale est moindre, et les disparités de charge résultant de l'utilisation des revenus affectent de manière identique, pour certains produits, les entreprises étrangères et les entreprises nationales.

Le problème des raisons fiscales des disparités de charge devient celui du recensement des multiples impôts perçus dans les pays qui font l'objet de comparaisons internationales.

12. VENTILATION DES CHARGES FISCALES

Comme les répercussions des divers impôts ne sont pas identiques sous l'angle de la concurrence, les études comparatives qui fournissent uniquement des renseignements sur les disparités globales résultant des impôts perçus ont seulement une médiocre valeur d'information, même quand on procède à un recensement différentiel selon les divers critères économiques structurels. Etant donné la multiplicité des impôts qui

sont perçus dans divers pays et qui diffèrent par leur structure, il ne convient pas, par ailleurs, de recenser séparément tous les impôts. On peut dire cela non pas seulement à cause de la difficulté méthodologique, mais au contraire et surtout parce que la définition et la dénomination de nombreux impôts, axés toutes deux sur le droit, ne répondent pas suffisamment au but de l'enquête, ou, d'une façon générale, à un exposé axé sur l'analyse des effets. Les distinctions usuelles en matière de statistiques financières mènent donc aisément à des résultats difficiles à interpréter. Le montant d'un impôt juridiquement homogène et prouvé tel par des statistiques financières peut donc aller de pair avec des effets économiques fort différents selon qu'il est acquitté par des entreprises ou par des ménages, ce qu'on peut démontrer facilement par l'exemple de l'impôt frappant le patrimoine ou sur celui de l'impôt frappant les véhicules à moteur.

Dans une étude comparative axée sur la concurrence, il semble indiqué de retenir les critères suivants comme critères de ventilation :

a) l'appartenance des assujettis, pris subjectivement, à un secteur de la demande finale, c'est-à-dire au secteur des entreprises (pour les investissements), des ménages, de l'Etat ou de l'étranger; ce qui importe surtout, pour classer l'assujetti, est de savoir dans quel secteur l'obligation fiscale juridique est subjectivement fondée, que les contribuables d'autres secteurs aient ou non d'autres obligations complémentaires (comme p. ex. pour l'impôt sur les salaires);

b) l'assiette des divers impôts, selon qu'elle se réfère à des « flux » ou à des impôts effectivement payés, ou bien encore à des « stocks » (patrimoine, capital, etc...);

c) la définition de l'objet, selon qu'un impôt concerne seulement des marchandises ou des branches très particulières (impôts spéciaux) ou que tous les secteurs économiques sont en principe astreints à le payer (impôts généraux);

d) la définition de l'objet, également, selon le point ou divers impôts s'insèrent dans le circuit économique, en particulier selon que l'impôt vise l'utilisation ou la formation du revenu; pour les impôts qui frappent la formation du revenu dans le secteur des entreprises, il pourra être recommandé de subdiviser encore selon que l'obligation fiscale vise l'apport de divers facteurs (travail, capital et matériel), la valeur ajoutée, la valeur de production ou la valeur de vente.

On obtient par conséquent le schéma suivant pour recenser les impôts perçus dans les pays comparés :

Impôts versés par les ménages

- a) impôts frappant le revenu
dont : revenu du travail salarié
revenu d'une activité indépendante (en particulier : entrepreneurs)
revenu du capital
revenus divers

- b) impôts frappant l'utilisation du revenu
 - dont : impôts généraux de consommation
 - impôts spéciaux de consommation (y compris la taxe sur les véhicules à moteur)
 - impôts divers
- c) impôts frappant le patrimoine et le capital

Impôts versés par l'Etat

- a) impôts sur le revenu du patrimoine et des entreprises
- b) impôts sur l'apport de facteurs de production
 - dont : impôts sur le capital et le patrimoine
 - impôts sur la rémunération du travail
- c) impôts sur la dépense
 - dont : impôts généraux sur la dépense
 - impôts spéciaux sur la dépense

Impôts payés par l'étranger

- a) impôts frappant le revenu
 - dont : revenus du travail indépendant
 - revenus d'une activité salariée, en particulier bénéfiques des entreprises
 - revenus du capital
 - revenus divers
- b) impôts sur la dépense
 - dont : impôts généraux sur la dépense
 - impôts spéciaux sur la dépense
- c) impôts sur le patrimoine et le capital

Impôts payés par les entreprises

- a) impôts sur les bénéfices des entreprises, dans la mesure où ils ne figurent pas au chapitre des ménages
- b) impôts sur la valeur ajoutée globale
- c) impôts sur l'apport de divers facteurs de production ou sur les approvisionnements extérieurs
 - dont : impôts sur la rémunération du travail
 - impôts sur le capital et le patrimoine
 - impôts sur les matières premières, les matières utilisées dans l'entreprise ainsi que sur les marchandises (y compris les droits de douane)
- d) impôts sur la valeur de production et la valeur de vente
 - dont : impôts généraux
 - impôts spéciaux frappant diverses marchandises.

Pour obtenir des groupes homogènes, il convient de classer les impôts identiques selon le secteur où les obligations fiscales prennent naissance et selon leur assiette. C'est uniquement ainsi et non seulement selon les méthodes usuelles en matière de statistiques financières qu'on peut présenter les éléments d'une manière adaptée au but de l'étude (ici : adaptée aux aspects qui intéressent la concurrence). Néanmoins, en ce qui concerne divers problèmes ayant trait à la concurrence, divers éléments complémentaires sont indispensables,

et ceux-ci ne peuvent être donnés par les versements effectifs, tels qu'ils ressortent du recensement par groupes. La remarque vaut en particulier pour les mesures de péréquation fiscale dans les échanges internationaux de marchandises et de services, les disparités régionales de charge fiscale et les mesures spéciales applicables aux entreprises nouvellement créées ou aux exploitations nouvelles, sur lesquelles nous devons revenir en détail.

13. CHOIX DES INDICATEURS DE LA CHARGE FISCALE

Le choix d'indicateurs qui se prêtent à la mesure des charges fiscales relatives, comme on l'a déjà exposé en détail, est un facteur de l'utilité d'études comparatives internationales. Sous l'angle de la concurrence, les grandeurs de référence convenables sont celles qui déterminent la position de divers groupes d'entreprises à cet égard, c'est-à-dire qui représentent elles-mêmes des facteurs déterminant la compétitivité. En outre, la recherche, déjà mentionnée, d'une homogénéité maximale dans la définition des indicateurs choisis présente son importance, justement dans une comparaison internationale.

D'après ce dernier critère, il n'est pas opportun d'utiliser des valeurs constantes comme termes de référence. Abstraction faite des valeurs monétaires, toutes les autres indications relatives au patrimoine et au capital dépendent, à un degré assez élevé, de méthodes d'appréciation; celles-ci sont souvent très hétérogènes non seulement pour les diverses catégories de patrimoine (p. ex. patrimoine foncier, autres patrimoines investis à long terme), mais divergent aussi d'un secteur économique à l'autre et encore plus d'un pays à l'autre. La remarque vaut aussi bien, sur le plan international pour les normes, encore relativement « objectives », d'appréciation fiscale. Qu'il s'agisse indifféremment d'éléments actifs de patrimoine ou d'éléments passifs de capital, l'utilisation de semblables valeurs comme critères de référence pour une comparaison internationale constitue une source d'erreurs. Leur ampleur ne peut, en pratique, la plupart du temps, être mesurée, même approximativement; elle ne peut absolument pas l'être par celui qui, insuffisamment familiarisé avec la présentation des matériaux, voudrait interpréter les éléments dégagés.

C'est pourquoi les comparaisons devraient recourir aussi exclusivement que possible à des grandeurs du circuit économique comme indicateurs de charge fiscale. Les valeurs agrégées particulièrement indiquées sont celles que les pratiques d'appréciation n'influencent pas ou influencent relativement moins, et en particulier celles qui se fondent sur des versements effectifs. Dans le secteur des entreprises, ce sont par conséquent les chiffres d'affaires, les achats à l'étranger ainsi que la valeur ajoutée globale et les rémunérations de facteurs qu'elle contient.

Si l'on utilise les chiffres d'affaires comme indicateurs de charge, il faut cependant, dans certains cas, considérer que des degrés de concentration différents limitent leur valeur. En ce qui concerne les ménages, l'Etat ainsi que l'étranger, les revenus perçus (ventilés par catégories de revenus) peuvent surtout servir de termes de référence; du côté « utilisation », ce sont les valeurs de la consommation, de la formation d'épargne ou des investissements. Les éléments qui se rapportent à la valeur ajoutée, ainsi que ceux qui se rapportent aux revenus, contiennent aussi des indications sur les bénéfiques, indications que l'on peut mettre en évidence par une voie divergente, en particulier à propos de la mesure des amortissements. Il ne faut pas négliger cela dans l'appréciation de valeurs fiscales comparées.

Les indicateurs devraient être, dans le détail, choisis de manière telle qu'ils aient un rapport objectif avec les charges fiscales respectivement considérées. Cela ne veut pas dire l'assiette de chaque impôt. Les valeurs calculées pour les indicateurs choisis devraient au contraire inclure également la charge fiscale portée en regard comme grandeur du circuit économique effectivement réalisée. Tel est le cas, par exemple pour

Tableau synoptique des indicateurs

	propres à mettre en évidence les charges fiscales	
	totales	partielles
Entreprises		
Production brute/Chiffre d'affaires	×	
Valeur ajoutée	×	
Achats à l'extérieur ou services intermédiaires		×
Rémunérations des facteurs de production		×
Ménages		
Revenus subdivisés en revenus indépendants, revenus salariés, revenus du capital, revenus divers	×	
consommation		×
épargne		×
Etat		
valeur ajoutée	×	
revenus industriels		×
vente de marchandises et de services		×
Etranger		
transferts de revenus subdivisés en importation / exportation	×	
		×

tous les impôts frappant les entreprises, en ce qui concerne les valeurs de production ou les valeurs de vente, et, dans une très large mesure, pour la valeur ajoutée totale, mais non plus pour d'autres valeurs précédemment citées à propos des entreprises. Dans cette mesure, il faut donc distinguer selon les secteurs entre grandeurs de référence appropriées pour les charges fiscales partielles et grandeurs appropriées pour les charges totales. Semblent convenir comme indicateurs de la charge fiscale totale, dans le secteur des entreprises, les seules valeurs de la production brute et de la valeur ajoutée; dans le secteur des ménages, la somme des revenus personnels; dans le secteur public, la valeur ajoutée; dans le secteur étranger, surtout les transferts de revenus.

En mettant en évidence les disparités des charges relatives imputables à divers groupes d'impôts comparables, telles qu'elles se présentent pour les entreprises par exemple grâce à la confrontation respective d'impôts sur les facteurs de production, et de rémunération de facteurs, d'impôts sur la valeur ajoutée, et de la valeur ajoutée, d'impôts sur les bénéfiques et de bénéfiques, d'impôts sur la production brute et de la valeur de production brute, on dégage en même temps toute une série d'importants facteurs d'influence, qui donnent lieu à des modifications de la concurrence internationale, par suite des fiscalités particulières et des obligations fiscales effectivement apparues. Pour formuler un jugement plus ample, il faut néanmoins, d'une part, des critères complémentaires, d'autre part, des méthodes d'enquête plus poussées et complémentaires.

14. MESURE COMPARATIVE DES CHARGES FISCALES SOUS L'ANGLE DE LA CONCURRENCE

140. Remarques préliminaires générales sur le choix des méthodes

On a déjà indiqué et expliqué plusieurs fois que le but des études de la charge fiscale joue un rôle primordial dans le choix des méthodes de comparaison. Si le besoin d'information, sous l'angle de la concurrence, ne vise pas l'importance de certains ensembles de normes fiscales juridiques ou la position particulière de certains groupes d'entreprises, s'il se propose, au contraire, de mettre en évidence des répercussions fiscales qui sont les plus importantes dans tous les secteurs économiques, ni les simples comparaisons de législation fiscale, ni les « comparaisons de types » ne suffisent. De même, les déficiences des méthodes statistiques globales apparaissent si manifestes au regard de ce critère qu'il faut renoncer à une étude plus poussée.

En tant que méthodes générales, sous l'angle de la concurrence, les comparaisons de législation fiscale sont insuffisantes essentiellement parce que l'importance quantitative de normes d'organisation juridiquement divergentes n'apparaît pas. Les comparaisons générales standardisées qui portent sur les tarifs per-

mettent de dégager un seul élément du cadre juridique d'un impôt, alors que ce cadre tout entier intervient dans la charge. Pour plusieurs impôts, il faut en outre partir d'hypothèses sur la rencontre de plusieurs faits générateurs de l'impôt, ces hypothèses n'ayant avec la réalité qu'un rapport douteux mais déterminant dans une large mesure les résultats.

On doit donc lire que la méthode qui consiste à comparer les charges fiscales de modèles d'entreprises est peu indiquée, parce qu'on ne peut de cette façon appréhender ni la multiplicité des formes d'entreprises, ni les modalités fiscales. Si l'on veut uniquement mettre en évidence la charge fiscale pour une série de formes d'entreprises quelque peu représentatives, cela suppose encore la connaissance de la façon dont les activités des entreprises et les éléments fiscalement importants des secteurs d'entreprises considérés se présentent « en moyenne ». Cette méthode de comparaison permet surtout d'obtenir des renseignements complémentaires, en particulier sur les conséquences divergentes de la taxation, dans des cas particuliers identiques. Comme forme fondamentale d'une étude à orientation générale, sous des aspects économiques, elle n'a pas de valeur.

En ce domaine, la meilleure manière d'aborder le problème, à mon avis, est la méthode statistique différentielle, c'est-à-dire la mise en évidence des impôts effectivement acquittés, pour une période donnée, avec ventilation selon des critères intéressants sous l'angle de la concurrence et avec confrontation aux indicateurs de charge que constituent des grandeurs du circuit économique choisies et réalisées de façon objective et homogène.

La méthode à suivre pour mettre en évidence les principales grandeurs fiscales dont on partira et les termes analytiques de référence qui serviront à mesurer les charges relatives a déjà été exposée dans les chapitres précédents, de sorte qu'il suffira de donner ci-dessous quelques indications méthodologiques complémentaires.

141. Les charges fiscales par groupes de produits ou par branches

La mise en évidence des charges fiscales relatives par groupes de produits doit être considérée comme prioritaire par rapport aux autres aspects de l'étude. Les réactions d'adaptation que les entreprises opposent aux modifications du marché concernent d'abord surtout les variations du volume et de la nature des marchandises produites. On fait varier la combinaison des facteurs de production, la forme des entreprises, etc... le plus souvent à long terme seulement. Les disparités des obligations fiscales au niveau de la production de marchandises, dans la mesure où elles se manifestent par des changements de la situation du marché, par exemple à la suite de mesures de libéralisation internationale, ou par une modification de la fiscalité de divers Etats, donnent donc aisément lieu

à une transformation de la structure des marchandises produites. La connaissance de ces tendances évolutives dues à des raisons fiscales et, dans une certaine mesure aussi, celle d'adaptations effectives à des conditions de production fiscalement divergentes est donc particulièrement souhaitable sous l'angle de l'économie privée et de l'économie nationale.

Dans une comparaison plus largement orientée, l'étude ne saurait faire intervenir, ne serait-ce que pour des raisons techniques, la totalité des marchandises produites dans les divers pays. L'analyse peut seulement porter, au contraire, sur des agrégats plus ou moins vastes de groupes de marchandises, le degré d'agrégation étant surtout une question de disparités fiscales et d'éléments disponibles. Par suite de l'agrégation, l'enquête fournit des résultats moyens, qui masquent la marge de dispersion de cas particuliers.

Si nous désignons par t les obligations fiscales qui découlent d'impôts distincts, par un premier suffixe $s = 1 - i$ en indice leur nature, par un second suffixe $x = 1 - j$ en indice aussi, le groupe des marchandises frappées par l'impôt, par le suffixe $l = 1 - k$ en exposant, les pays comparés, par a_m ($m = l - u$) les indicateurs de charge retenus comme bases (par exemple valeur brute de la production, valeur nette de la production, etc.), les quotients

$$r_{s,x}^l = \frac{t_{s,x}^l}{a_m^l}$$

représentent les charges partielles qui découlent d'impôts distincts et

$$R_x^l = \frac{\sum_{s=1}^i t_{s,x}^l}{a_m^l}$$

les charges totales qui découlent de l'ensemble des obligations pour les groupes de marchandises x dans les pays l , mesurées à divers indicateurs a_m .

Les deux taux de charge ainsi trouvés donnent une première indication sur la nature des modifications de concurrence imputables à la fiscalité, relativement à la structure des marchandises produites. A conditions égales de production et de vente, les disparités qui se développent dans les charges déclenchent des réactions d'adaptation entraînant, dans les divers pays, certaines modifications structurelles de la production.

Or, *en pratique*, on ne peut faire intervenir une série d'obligations fiscales pour divers groupes de produits, mais uniquement pour diverses entreprises ou groupes d'entreprises. A strictement parler, la remarque s'applique pour tous les impôts qui ne sont pas assis sur la quantité produite ou la valeur, comme par exemple les impôts sur les bénéfices, les impôts sur le patrimoine, etc. On devra donc, le plus souvent, se contenter de limiter l'analyse non pas strictement à des groupes de produits mais à des secteurs et constituer

les groupements par produits seulement là où cela est possible de manière relativement simple et sûre, tant sous l'angle de l'imputation des impôts que sous celui des termes de référence. En pratique, une étude comparative par produits faite en tenant compte des possibilités de recensement statistique deviendra d'ordinaire une étude par branches d'activité. Cela ne diminue certes pas substantiellement sa valeur d'information, en général, mais cela, restreint l'interprétation dans certaines branches, dans la mesure où des phénomènes de concentration entraînent dans une proportion notable, la production de marchandises étrangères à la branche. C'est là que peut s'insérer une étude complémentaire, consacrée tout spécialement à l'influence de phénomènes de concentration, phénomènes qui sont assez souvent conditionnés aussi, ou même provoqués, par la fiscalité.

142. *Critères complémentaires dans le cadre d'une analyse par branches*

La taxation prend fort souvent comme point de départ l'organisation juridique de l'activité des entreprises. Ainsi, des activités économiques identiques s'accompagnent, selon la forme juridique de l'entreprise, d'obligations fiscales différentes. En liaison avec d'autres discriminations, d'origine fiscale, qui frappent diverses formes d'entreprises (p. ex. sous le rapport du mode de financement), certaines distorsions de la concurrence internationale peuvent résulter surtout du fait que les mêmes possibilités juridiques d'organisation existent dans les différents pays mais que celles-ci ne peuvent être utilisées dans une mesure égale, pour des raisons de droit ou de fait. Pourtant, la part que certains groupes d'entreprises, par exemple les sociétés de capitaux ou de personnes, se taillent dans les échanges internationaux est fort variable. Une étude comparative internationale confrontant les charges fiscales séparément pour les principales formes d'entreprise répond donc à un besoin d'information particulier.

La même remarque vaut, à un degré encore plus élevé, pour la mise en évidence des charges fiscales en fonction de la taille des entreprises, celle-ci étant mesurée, par exemple, au chiffre d'affaires ou à l'effectif employé. Bien que la taille importe directement beaucoup moins souvent que la forme juridique, pour l'assiette des obligations fiscales, les disparités de charge qui en dépendent indirectement et qui sont déterminées par l'assiette (structure du capital, structure des coûts, utilisation des bénéficiaires, etc.) sont considérables. De même il n'existe aucun rapport strict entre la forme du marché, d'une part, le nombre et la dimension des entreprises qui se partagent ce marché, d'autre part. Du moins les deux situations de fait ne sont-elles pas indépendantes l'une de l'autre. Pour des raisons qui tiennent à la politique de la concurrence et, de plus, à la politique sociale, une comparaison internationale ne devrait donc pas renoncer à faire apparaître les écarts

que la dimension des entreprises détermine dans les charges fiscales effectives.

Des difficultés particulières pourraient bien se présenter, sous ce rapport, quand on voudra mettre en évidence des formes de concentration dans lesquelles les entreprises liées entre elles restent juridiquement indépendantes (organisations groupées, participations multiples, etc.). Sous l'angle de la concurrence, ce sont cependant surtout ces unions d'entreprises qui méritent une attention particulière, parce qu'elles agissent sur la concurrence sous une forme voilée. La taxation de ces formes de concentration dans les divers pays se caractérise par des attitudes plutôt extrêmes. Vu l'interdépendance croissante entre les entreprises au sein de la CEE, ces disparités de taxation prennent un poids considérable, en particulier pour le problème de l'implantation. Par ailleurs, il ne semble guère possible, étant donné les informations tout à fait incomplètes que l'on possède sur les concentrations existantes, d'obtenir, dans le cadre d'une étude comparative statistique à orientation générale, des renseignements statistiques présentant quelque sûreté. Il est donc recommandé d'aborder ce domaine, relativement compliqué, dans une étude comparative spéciale. Pour une telle étude, la méthode qui convient est une analyse partielle des législations fiscales, conjointement avec une comparaison de types axée sur l'aspect quantitatif. Car il apparaît avant tout essentiel, quand on connaît la situation générale de la charge fiscale, d'obtenir des renseignements sur les modifications que déterminent en fonction de formes typiques de concentration. La méthode proposée consiste donc à construire des formes typiques de concentration, sur l'exemple desquelles on montrera les obligations fiscales divergentes dans les divers pays, et cela en tenant le plus grand compte des concentrations internationales.

143. *La charge fiscale supportée par divers facteurs de production, en particulier par le travail et le capital*

Outre les critères d'étude déjà mentionnés, pour une étude comparée de la charge fiscale sous l'angle de la concurrence, un éminent intérêt s'attache — comme on l'a exposé — aux disparités de charge quand il y a intervention de divers facteurs de production. Des obligations fiscales inégales pour les rémunérations de facteurs gênent, en modifiant la combinaison de ceux-ci, l'organisation optimale du point de vue des coûts et, indirectement, les conditions des échanges internationaux. Elles déclenchent en outre des tendances spécifiques à la migration des entreprises vers les régions où les charges fiscales sont relativement moindres pour certains facteurs de production.

Si l'on fait pour l'instant abstraction des effets que l'impôt cumulatif exerce indirectement sur la concurrence lorsqu'il y a emploi de marchandises achetées, une étude comparative des charges fiscales peut ne pas prendre en considération tous les impôts qui ne

dépendent pas ou qui dépendent peu de la nature de la combinaison des facteurs. Rentrent dans cette catégorie tous les impôts qui frappent les entreprises et qui sont attachés à la valeur de production ou de vente, ainsi qu'à la valeur ajoutée, donc en particulier les impôts sur le chiffre d'affaires et les impôts spéciaux de consommation. Dans cette perspective, il faudrait, en revanche, faire intervenir les impôts que les ménages doivent acquitter directement sur les rémunérations brutes, c'est-à-dire, en particulier, les impôts sur les revenus et les impôts sur les salaires. La ligne qui sépare ces impôts, auxquels sont assujettis les entreprises et les ménages, n'est pas très précise (p. ex. cotisations à la sécurité sociale et impôts forfaitaires sur les salaires). Mais surtout il existe un certain lien entre le niveau des rémunérations versées et les impôts à acquitter de ce fait, et cela pas uniquement à cause de considérations relevant de la théorie de la répercussion. Dans cette mesure, une étude comparative ne devrait pas, sur ce point, se borner au secteur des impôts sur les entreprises.

Pour ce qui est de la méthode, il faut, par conséquent, procéder de manière telle que les obligations fiscales apparues dans les entreprises figurent par branches et par facteurs et en regard des rémunérations versées aux facteurs. Par rémunérations des facteurs, il faut, à cet égard, entendre surtout les rémunérations versées au travail et les frais du capital, tels qu'ils interviennent ou sont comptabilisés (amortissements compris). Cependant, il conviendrait aussi de faire figurer séparément, certaines charges fiscales qui grèvent spécifiquement d'autres éléments, en particulier les matières premières et les matières de base, lorsque celles-ci ont une assez grande importance quantitative. Pour des raisons de comparabilité, il faut aussi rapporter les impôts assis sur des valeurs constantes (p. ex. impôts sur le patrimoine et impôts sur le capital) aux rémunérations servies périodiquement aux facteurs. Outre cela, il faut encore, pour l'analyse comparée, faire apparaître séparément, par branches, les obligations fiscales des bénéficiaires des rémunérations et les confronter aux rémunérations globales. Il est recommandé de procéder par branches, parce que le mode de taxation de divers facteurs — que ce soit par suite de taxes spéciales, que ce soit à cause de la forme différenciée du tarif ou de l'objet — n'est pas homogène. C'est seulement par cette voie que le poids divergent de disparités existantes, mesuré aux structures des coûts très diverses, devient identifiable en même temps.

Si l'on désigne par t_f ($f = 1 - v$) le montant de divers impôts sur les facteurs de production, par T_f le montant total des impôts sur les facteurs, par F_b^l ($b = 1 - w$) les rémunérations correspondantes des facteurs du secteur économique b dans un pays l , les quotients

$$r_{fb}^l = \frac{t_{fb}^l}{F_{fb}^l} \text{ bzw. } R_{fb}^l = \frac{T_{fb}^l}{F_{fb}^l}$$

constituent des mesures servant à caractériser les disparités de charges d'un pays à l'autre. Ces quotients donnent aussi une indication sur les effets existant ici en matière de concurrence. Outre cela, on peut voir également, dans la confrontation, par branches, d'obligations fiscales apparues et de rémunérations versées aux facteurs, une première amorce de recensement des tendances migratoires que provoquent les impôts.

Cette ébauche peut encore se compléter par la mise en évidence de rémunérations moyennes et de charges fiscales moyennes, compte tenu de la dotation respective en facteurs (p. ex. effectifs employés). Cette façon de faire ne permet toutefois pas d'obtenir davantage que des valeurs moyennes pour des branches entières. Une analyse plus poussée des tendances migratoires que la fiscalité provoque pour le facteur travail requiert des études particulières qui portent sur les charges fiscales liées à la nature des revenus perçus par les individus, à leur confluence en des ménages à structure diverse, et sur les charges résultant de la façon dont sont utilisés les revenus. Une étude de ce genre pourrait en particulier contribuer à révéler les disparités, intéressantes pour nous sous l'angle social, dans la distribution nationale de la charge fiscale globale. Sous l'angle de la concurrence, il faudra cependant reconnaître à une telle étude, axée principalement sur les ménages, une urgence moindre qu'à des comparaisons orientées vers les entreprises. Cela résulte déjà du fait que la mortalité des salariés est, pour toutes sortes de raisons, relativement moindre que celle des entrepreneurs et qu'on peut seulement apprécier les facteurs fiscaux dans leur conjonction avec d'autres influences, qui se situent autrement que pour les entreprises. Nous n'entrerons donc pas plus avant dans le détail des problèmes méthodologiques particuliers qui surgissent à ce propos.

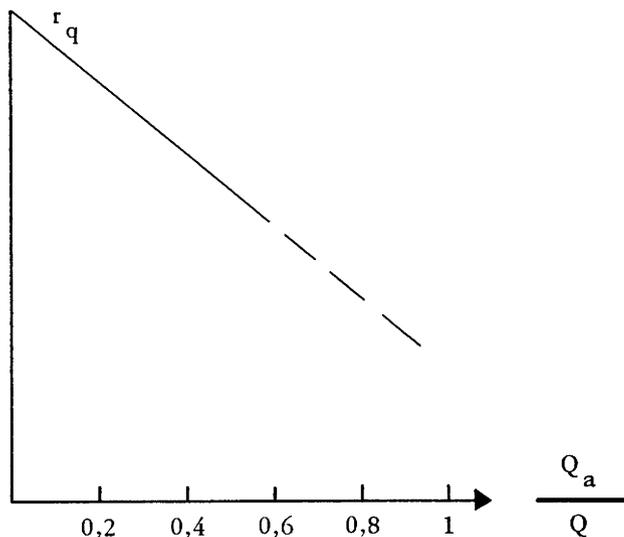
En revanche, un autre ensemble de problèmes spéciaux mérite davantage d'attention quant aux effets que des charges fiscales diverses exercent sur la concurrence. Les répercussions que, par suite des particularités nationales de la taxation, des disparités dans les impôts sur les bénéfices exercent sur divers facteurs de concurrents n'apparaissent pas comme elles l'auraient dû dans les procédures comparatives exposées jusqu'ici. Paraissent surtout d'une importance générale les facteurs ci-après :

- a) les tarifs, en particulier la progressivité de l'impôt sur les bénéfices, et le régime fiscal des répartitions ou des prélèvements selon la forme juridique des entreprises;
- b) les possibilités *périodiques* de compensation des pertes;
- c) les règles d'amortissement applicables aux impôts sur les bénéfices, en particulier dans le cas de réinvestissement immédiat;
- d) l'admissibilité de la déduction de dépenses spécifiques consacrées à la formation de capital et au financement.

Dans toutes les situations précédentes, à bénéfice égal retiré d'une activité économique identique, certaines disparités importantes peuvent se produire dans les charges fiscales qui grèvent les bénéfiques; ces disparités sont de nature à modifier en conséquence la position de concurrence et à déterminer des tendances migratoires.

Une comparaison internationale des disparités de charges qui existent sur ce point doit avoir lieu essentiellement sur la base d'une analyse partielle des législations fiscales. A titre de complément, on pourra montrer, à l'aide d'une fonction, en faisant varier certaines hypothèses, par exemple sur le niveau des bénéfiques, le mode de financement, les répartitions, les possibilités d'amortissement, etc., les conséquences qui en découlent pour la charge fiscale.

Cela semble sans doute immédiatement compréhensible pour la progressivité du barème général de l'impôt sur les bénéfiques, mais cela reste pareillement valable pour d'autres critères de comparaison. On a représenté ci-contre, à titre d'exemple, la charge fiscale relative (r_q) en fonction de la fraction des bénéfiques répartie par les sociétés (Q_a/Q).



Quant au problème des règles d'amortissement, problème sans doute capital pour les charges fiscales qui grèvent les bénéfiques, il est sans doute plus difficile de se prononcer étant donné la multiplicité des barèmes particuliers en vigueur, selon la nature des investissements. Il faudrait donc chercher à faire pour cela une nouvelle comparaison statistique à caractère complémentaire, de telle manière qu'on puisse confronter, par pays, les investissements nets, dans les diverses branches, et les amortissements légalement possibles ou effectivement admis par le fisc. De la sorte, on peut au moins obtenir un indice de l'influence que la taxation exerce sur la croissance économique dans les divers pays. Pour obtenir de plus amples renseignements qui répondent à d'autres besoins d'information, des analyses comparatives de la pression fiscale s'imposent.

15. COMPARAISON DE LA PRESSION FISCALE FORMELLE

150. Remarques générales sur la façon de procéder

Les répercussions que la taxation exerce sur la concurrence ne découlent pas seulement des obligations immédiates des entreprises, mais aussi des impôts qui grèvent tous les autres stades de production et de distribution parcourus par une marchandise bien déterminée jusqu'à la vente finale comme bien de consommation, d'investissement ou d'exportation. Une suite de modifications se produit dans le coût des apports, à cause de la cumulation fiscale. Outre cela, la combinaison des facteurs est influencée aussi bien que la structure des ventes. La connaissance de l'effet cumulatif ou de l'effet en chaîne répond donc à des intérêts d'information qui visent la politique de concurrence.

L'impôt total qui grève une marchandise par suite des diverses obligations fiscales T_p ($p = e$ jusqu'à $e - h$) aux divers stades de la production est

$$\sum_{p=e}^{e-h} T_p = T_e + T_{e-1} + T_{e-2} + \dots + T_{e-h}$$

ou, mesuré au prix de la marchandise (p),

$$\frac{\sum_{p=e}^{e-h} T}{p} = \frac{T_e}{p_e} + \frac{a \cdot T}{p_{e-1}} + \frac{a \cdot T}{p_{e-2}} + \dots + \frac{a \cdot T}{p_{e-h}}$$

e exprimant le stade final de la fabrication et a la valeur des fournitures antérieures dans les stades respectifs, mesurée à la valeur finale de la marchandise. La pression fiscale formelle est donc surtout déterminée par les charges fiscales qui grèvent les fournitures antérieures respectives. Sur ce point, il existe des disparités d'un pays à l'autre, et les modifications qui en découlent pour la concurrence se reproduisent jusqu'à la vente finale. La mesure dans laquelle cela se produit dépend évidemment de la nature des liens respectifs qui existent en matière de fournitures et de prestations entre les secteurs, des valeurs ajoutées respectives, et enfin du niveau des charges fiscales au stade concerné de la production et de la distribution. Pour la mise en évidence de la pression fiscale totale, qui résulte du montant de l'impôt au stade final (charge finale) et aux stades antérieurs (charge antérieure), certaines difficultés particulières se présentent parce que ni la part des fournitures antérieures ni le niveau de la charge fiscale ne sont les mêmes dans les divers stades, de sorte que les calculs formels fondés là-dessus et parfois utilisés aboutissent à des résultats faux ⁽¹⁾. De même, pour une comparaison qui se réfère à l'ensemble des secteurs de diverses économies, on ne peut travailler avec des « schémas de calcul » typiques, comme on le fait

(1) Voir p. ex. le rapport Tinbergen sur la controverse fiscale dans la CECA.

assez souvent pour divers produits, afin de déterminer le montant total de l'impôt. Cette méthode ne permet pas d'obtenir correctement les charges antérieures. Au contraire, le seul point de départ convenable pour une solution est un procédé s'appuyant sur l'analyse input-output.

La nécessité d'établir par cette voie le montant total de l'impôt n'existe cependant pas pour tous les impôts, en particulier pour les impôts qui ne déterminent aucune charge antérieure ou aucune charge antérieure importante dans la production d'autres marchandises. Tel est le cas pour la majorité des impôts dits spécifiques qui frappent la consommation, pour lesquels on peut choisir une méthode de comparaison plus simple.

151. *Analyse comparée dans le cas des impôts spécifiques de consommation*

Sont considérés ici comme impôts spécifiques de consommation les seuls impôts perçus sur des produits qui parviennent au stade final sans transformations multiples, et notamment sur ceux que consomment les ménages.

Rentrent dans cette catégorie, par exemple, les taxes sur le tabac, la bière, le café, l'eau-de-vie, le sucre, etc. A cet égard, on peut régulièrement négliger les charges antérieures que déterminent de petites quantités livrées à des entreprises de production (p. ex. pour la représentation ou pour des cadeaux). Ne rentrent pas dans cette catégorie, en revanche, les impôts — tels que les impôts sur les huiles minérales — qui déterminent des charges antérieures considérables.

Pour les impôts de ce genre, on peut procéder comme suit à une comparaison internationale de la pression fiscale.

Si nous désignons par C_x^i la valeur de consommation d'une marchandise (x) grevée d'une taxe spécifique dans une période donnée et par T_x^i la recette fiscale correspondante, les quotients

$$R_x^i = \frac{T_x^i}{C_x^i}, R_x^2 = \frac{T_x^2}{C_x^2}, \dots$$

fournissent déjà des mesures qui nous renseignent sur les disparités de charge que ces impôts déterminent d'un pays à l'autre.

Dans la mesure où les barèmes qui s'appliquent aux produits frappés d'une taxe spécifique sont différenciés, on peut procéder par analogie avec ce qui précède, d'après les critères de classement ainsi obtenus.

Si les impôts ne sont pas assis sur la valeur mais sur la quantité, et si le montant de l'impôt, rapporté par exemple à la valeur de la consommation finale, n'est pas identique — à cause d'une différence dans la qualité des produits vendus — la comparaison peut être améliorée, sur la base de cas hypothétiques de charge. Dans ces conditions, on pourrait mettre en

regard, par exemple, l'impôt afférent à diverses qualités typiques en faisant intervenir la fraction contenue dans le produit final et assujettie à la taxe spécifique.

152. *Analyse comparée dans le cas des autres impôts acquittés par les entreprises pour divers groupes de marchandises*

Il se révèle notablement plus compliqué de comparer l'incidence globale des impôts qui déterminent, en règle générale, des charges antérieures et que l'on désignera ici brièvement par « impôts sur la production ». Ce sont, abstraction faite des impôts mentionnés auparavant, tous les autres impôts que doivent acquitter les entreprises.

La mise en évidence de la charge antérieure, en vue de la comparaison internationale de la pression fiscale formelle pour divers groupes de marchandises à l'échelle de l'économie nationale, suppose la connaissance des liens complexes de fourniture et de prestation (structure input-output). S'ils sont connus, on peut mettre en évidence et comparer de la manière suivante le montant total de l'impôt pour divers groupes de marchandises (¹).

Si nous désignons par :

$$X_1 = X_{10} = \sum_{k=1}^n x_{1k}$$

la somme des valeurs de vente pour un groupe déterminé de marchandises telle qu'elle résulte des fournitures à divers secteurs, par

$$X_{01} = \sum_{i=1}^n x_{i1}$$

la somme des fournitures antérieures faites par les autres secteurs pour produire ce groupe de marchandises, puis par

$$T_{p,1} = T_{p,10} = \sum_{k=1}^n t_{p,1k}$$

la somme des versements effectivement faits au titre de l'impôt sur la production pour la production de ce secteur, enfin par

$$T_{p,01} = \sum_{i=1}^n t_{p,i1}$$

les impôts acquittés par d'autres secteurs pour les livraisons antérieures, le quotient

$$\frac{T_{p,01}}{X_{10}}$$

constitue une première valeur approchée des charges antérieures pour le groupe de marchandises en cause.

(¹) Pour plus de détails, voir à ce sujet Zeitel, G.: « Die Steuerlastverteilung in der BRD » (La répartition de la charge fiscale en République fédérale, Tübingen 1959.

Par une série d'approximations dans lesquelles les charges antérieures grevant respectivement les secteurs du stade final de la demande (investissement, consommation, exportation) restent exclues et les charges antérieures restant encore ($T_{p,0,1}^2$, $T_{p,0,1}^3$, ..., $T_{p,0,1}^s$) interviennent à nouveau,

$$T_{p,0,1}^1 < T_{p,0,1}^2 < T_{p,0,1}^3 \text{ tendant vers } 0,$$

on obtient finalement, mesuré à la valeur de vente, le montant cumulé de l'impôt pour le groupe de marchandises considéré dans le quotient

$$\frac{\sum_{j=1}^n T_{p,0,1}^s}{X_{10}}$$

Pour la charge antérieure cumulative grevant le groupe de marchandises considéré, on obtient dans les mêmes conditions

$$\frac{\sum_{j=1}^n T_{p,10}^s}{X_{01} \text{ ou } X_{10}}$$

Si nous posons, pour simplifier, cette dernière expression égale à R_1^1 , R_1^2 , ..., dans les divers pays, pour un groupe de marchandises, R_1^1 , R_1^2 , ..., donnent un terme de référence pour le montant de l'impôt grevant les divers groupes de marchandises.

Nous n'avons pas à entrer ici dans le détail des questions liées à l'établissement de la matrice input-output, qu'il faut spécialement modifier, par rapport à la méthode usuelle, pour le classement des impôts.

En revanche, nous signalerons ici deux problèmes concernant la valeur d'information que présentent les résultats de la comparaison. Sans doute la méthode exposée permet-elle d'obtenir, pour le montant total de l'impôt grevant divers groupes de produits, certaines valeurs comparées, qui correspondent aux conditions effectives de la période étudiée. Il s'agit néanmoins toujours de valeurs moyennes, dont les cas isolés peuvent s'écarter selon le degré d'agrégation. Une seconde réserve semblera plus grave. Elle tient au fait que dans l'imputation de divers impôts frappant la valeur de vente on doit partir de rapports de proportionnalité qui conviennent pour certains impôts (p. ex. impôts sur le chiffre d'affaires), mais qui ne conviennent pas nécessairement pour toutes les marchandises agrégées et pas davantage pour tous les impôts (p. ex. impôts

sur le patrimoine). La proportionnalité admise par hypothèse est particulièrement contestable pour les impôts sur les bénéficiaires, et cela même avec un barème proportionnel. Les impôts sur les bénéficiaires frappent la production d'une manière extrêmement variable, même pour des produits voisins, et ils sont influencés par des éléments individuels dans la mesure où des sociétés de personnes se trouvent en cause. On ne peut d'ailleurs rendre compte, même dans une comparaison à orientation générale, des nombreuses disparités ici possibles, et, sous cet angle, les valeurs moyennes représentatives ont leur valeur.

153. Etudes complémentaires des échanges économiques internationaux

Les mesures fiscales peuvent servir, de même que les droits de douane, à influencer indirectement les échanges économiques internationaux. Les difficultés que rencontrent les modifications des droits de douane, en particulier les hausses de tarifs, en raison d'indispensables révisions de traités internationaux, et, pour une part également, certaines raisons d'efficacité ont eu ce résultat que les Etats utilisent dans une mesure croissante l'instrument fiscal des facilités ou des entraves pour équilibrer leur balance des paiements. De plus, l'éventail des variantes praticables n'a cessé de s'ouvrir. Une des tâches urgentes d'une comparaison consiste donc, à mon avis, à tirer au clair les distorsions qui en résultent pour la concurrence internationale. Cette constatation vaut d'autant plus que les questions connexes n'ont cessé de provoquer des discussions contestables dans le public et qu'elles continueront encore plus à le faire. Objectivement, il s'agit, d'une part, des modifications affectant la structure des échanges internationaux de marchandises et de services, de l'autre, avant tout, de l'emprise sur les motifs d'implantation.

Si p représente le prix ou la valeur hors taxes d'une marchandise, T_e le montant total de l'impôt aux stades de production ou de commercialisation auxquels les échanges internationaux se déroulent, T_v l'impôt résultant des charges supportées par les fournitures antérieures, R la ristourne consentie à l'exportation, A les taxes compensatrices perçues à l'importation, le schéma suivant permet de faire ressortir les principaux facteurs d'influence, par l'exemple d'une marchandise et du cas de deux pays (1 et 2) :

Livraisons Approvisionnements	1	2
1	$p_1 + T_{e,1} + T_{v,1}$	$p_1 + T_{e,1} + T_{v,1} \cdot R_1 + A_2$
2	$p_2 + T_{e,2} + T_{v,2} \cdot R_2 + A_1$	$p_2 + T_{e,2} + T_{v,2}$

C'est seulement lorsque

$$\begin{aligned} T_{e,1} + T_{v,1} &= R_1 = A_1 \quad \text{et que} \\ T_{e,2} + T_{v,2} &= R_2 = A_2, \end{aligned}$$

que la fiscalité ne détermine directement aucune modification de la concurrence dans la structure des marchandises et des prestations qui font l'objet d'échanges. Dans le cas contraire, il y a aides ou entraves déguisées à l'importation. Aides et entraves résultent surtout, en pratique, du fait que pour divers impôts, dans une mesure variable, certaines exonérations sont accordées et certaines taxes compensatrices sont prélevées. En substance, c'est uniquement le cas pour les impôts spécifiques de consommation et les impôts généraux sur les chiffres d'affaires, si les ristournes ou les taxes compensatrices ne correspondent pas aux charges internes antérieures.

Pour une étude des disparités internationales qui se manifestent là dans la pression fiscale, il s'agit donc, d'une part, de rechercher les charges fiscales grevant l'exportation ou l'importation, d'autre part, de connaître le rapport des ristournes et des taxes compensatrices à la charge fiscale interne.

Pour résoudre le premier problème, on peut établir une comparaison qui oppose à la valeur des exportations et des importations (Ex^t , Im^t) dans une période (t) les charges fiscales effectives y afférentes (T_p^t et T_q^t), en tenant compte des exonérations et en distinguant les impôts liés aux bénéfices (T_b^t) et les impôts non liés aux bénéfices (T_n^t). Néanmoins, pour les impôts qui ne visent pas de manière spéciale les échanges internationaux de marchandises (p. ex. impôts sur le patrimoine et impôts sur le capital), on peut partir d'un calcul proportionnel faisant intervenir le rapport des importations et des exportations au chiffre d'affaires intérieur. Sans doute cette méthode est-elle incertaine — nous l'avons indiqué — en particulier pour les impôts sur les bénéfices; mais elle n'en est pas moins admissible comme solution approchée. Les quotients

$$\frac{T_{p,x}^t + T_{q,x}^t}{Ex_x^t (Im_x^t)}, \frac{T_{p,x}^{t,2} + T_{q,x}^{t,2}}{Ex_x^2 (Im_x^2)}, \dots$$

fournissent alors un moyen de mesurer la charge directe que supporte une marchandise (x) exportée ou importée dans les pays 1 et 2 et, partant, les effets corrélatifs sur la structure des marchandises qui font l'objet d'un commerce international.

D'une manière analogue, on peut comparer le rapport des charges compensatrices (A) ou des ristournes (R) aux charges fiscales antérieures. Le calcul des charges fiscales antérieures grevant les exportations ou les importations devient alors un sous-produit du calcul de la pression fiscale, telle qu'elle a été exposée dans le chapitre précédent. Les quotients

$$\frac{T_{v,x}^1 - R_x^1 (A_x^1)}{Ex_x^1 (Im_x^1)}, \frac{T_{v,x}^2 - R_x^2 (A_x^2)}{Ex_x^2 (Im_x^2)}, \dots$$

fournissent alors un terme de référence internationale et donnent en même temps une indication sur les subventions déguisées s'il s'agit d'exportations, sur les effets protecteurs, s'il s'agit d'importations.

Des calculs de ce genre permettent d'obtenir des critères supplémentaires pour établir les effets que la fiscalité exerce, au niveau international, sur le choix de l'implantation.

Ces critères peuvent être :

- a) des disparités dans les charges antérieures qui supportent les approvisionnements étrangers nécessaires à la production courante, telles qu'elles se déduisent du calcul général de l'impôt global;
- b) une charge divergente de la production courante elle-même, en particulier à cause des impôts sur les bénéfiques; pour celle-ci, on peut utiliser les résultats de la comparaison étudiée au chapitre 15;
- c) des allègements particuliers, conjointement avec des nuances régionales de divers impôts quand il s'agit d'entreprises nouvellement créées ou d'exploitations nouvellement aménagées; le caractère différencié des mesures recommande une étude complémentaire spéciale des mesures importantes dans chaque cas; cette étude pourra se borner à l'exposé des divergences de la législation fiscale; on peut d'ailleurs en démontrer l'importance quantitative sur des cas typiques de comparaison; une vaste étude comparative statistique ne pourra guère entrer en ligne de compte, à cause des difficultés réelles existant sur ce point;
- d) des aggravations ou des facilités fiscales particulières que l'on rencontre souvent dans les mouvements internationaux de capitaux et de crédits (y compris le transfert de revenus); elles peuvent, par exemple, se traduire en obligations fiscales supplémentaires grevant les revenus de capitaux qui appartiennent à des étrangers ou en double taxation des revenus et du patrimoine, au titre d'impôts identiques, dans le pays et à l'étranger; là encore, une analyse comparative statistique n'est guère utile, puisque les charges fiscales effectives liées à d'éventuelles tendances migratoires nous intéressent moins, si ce n'est pour mettre en évidence un trend déjà réalisé; au contraire, une étude comparative des textes législatifs en cause semble convenir pour les formes internationales de l'investissement de capitaux; de la sorte, on peut élucider les pratiques divergentes et, en même temps, les raisons de ces tendances migratoires.

154. *Considérations complémentaires sur les investissements privés, l'épargne et la consommation*

Les disparités internationales que présentent les charges fiscales peuvent en outre déterminer dans la concurrence des distorsions importantes sous l'angle structurel, en ce sens qu'elles influencent le rapport des investissements à la consommation, ainsi que la répartition de ces grandeurs globales.

En ce qui concerne la propension des entrepreneurs à investir, l'importance majeure, sous l'angle fiscal, reviendra sans doute aux impôts sur les bénéfices et, corrélativement, aux possibilités d'amortissement, ainsi qu'aux effets fiscaux des prix sur les investissements. Pour ces derniers, le calcul de l'impôt total grevant les biens d'investissement fournit certains points de départ pour des comparaisons. De même, on a déjà signalé les possibilités de comparaison au niveau des charges fiscales grevant les amortissements et les bénéfices.

Pour compléter, indiquons l'étude des effets qui ont pour origine la charge divergente de types déterminés de formation de capital et, par suite, des possibilités de financement. Sur ce point, une comparaison générale des tarifs, en particulier une comparaison de la progressivité de l'impôt sur le revenu, compte tenu de types déterminés d'entreprises, apparaît utile. Corrélativement, on peut enfin montrer les allègements fiscaux que divers pays accordent à la formation d'épargne ou de capital et, en même temps, les aggravations qu'entraînent des impôts complémentaires sur les revenus.

Le calcul de la charge fiscale que supportent divers biens de consommation fournit un point de départ tant pour une comparaison de la charge fiscale totale grevant la consommation que pour une comparaison des disparités structurelles. Si l'on connaît la façon dont les revenus se distribuent entre les individus et les ménages, ainsi que la structure de consommation dans diverses classes de revenus, on n'aura guère de difficultés majeures pour réaliser une plus vaste étude comparative de la distribution de la charge fiscale totale dans les diverses économies. La détermination du degré de progressivité des charges fiscales totales dans divers pays, ce degré étant défini comme la croissance des rapports des charges fiscales totales (T) aux revenus totaux (E) dans diverses couches de revenus (1, 2, 3, etc.), pour lequel par conséquent

$$\frac{T_1}{E_1} < \frac{T_2}{E_2} < \frac{T_3}{E_3} \dots$$

permettrait de compléter synthétiquement le jugement comparatif porté sur la disparité de la charge fiscale et de la pression fiscale.

16. PROBLEMES PARTICULIERS A LA COMPARAISON DE LA PRESSION FISCALE MATERIELLE

Toutes les méthodes comparatives précitées ne fournissent aucun renseignement direct sur l'incidence matérielle, c'est-à-dire sur les modifications de la production, des prix, des bénéfices et de l'emploi auxquelles les impôts existants ont donné lieu. Les résultats de la comparaison sont limités, quant à la valeur des informations qu'ils fournissent, à l'exposé de la situation, telle qu'elle s'est établie après les réactions d'adaptation d'origine fiscale.

Dans la mesure où, pour certaines obligations fiscales, le processus de répercussion s'est déroulé de manière

identique ou voisine dans les pays étudiés, la nécessité d'un supplément d'information, au regard de la comparaison internationale de l'incidence matérielle, apparaît uniquement lorsque les effets développés sur les économies intérieures ne sont pas identiques.

Un intérêt particulier d'information peut être axé sur la question générale des effets d'adaptation qui pourraient apparaître en cas de modifications des régimes de taxation existants. Cette question ne peut toutefois recevoir de réponse qu'à la suite de modifications concrètes du droit fiscal, elle constitue l'objet non pas de comparaisons entre différentes adaptations réelles mais entre différentes adaptations escomptables.

Dans la mesure où l'incidence matérielle de divers impôts et de la fiscalité tout entière diffère dans les divers pays, la question se pose d'abord d'en connaître l'importance par rapport à l'objet de la comparaison. Si grande que soit cette importance, certes, sous l'angle de la politique sociale, et en particulier sous celui de la distribution du revenu, elle ne paraît cependant pas jouer un rôle aussi considérable pour les modifications de la concurrence internationale. Sur ce point, on peut constater que, quel que soit le degré de répercussion réellement atteint, la compétitivité des entreprises est toujours affectée dans les pays où le niveau de la charge est plus élevé. Pour certains impôts, un degré de répercussion relativement élevé se manifeste toujours, au niveau des entreprises, par le fait qu'on enregistre des bénéfices comparativement supérieurs conjointement avec de plus fortes hausses de prix. La comparaison des bénéfices — rapportés, par exemple, aux chiffres d'affaires — dans diverses branches des pays étudiés donne donc, lorsque les structures des coûts sont identiques par ailleurs, une indication sur l'incidence de charges identiques. Si, la concurrence ne jouant pas parfaitement, un pays atteint un degré de répercussion supérieur à celui d'un autre pays — par exemple répercussion de l'impôt sur le chiffre d'affaires ou de l'impôt sur les bénéfices — l'évolution des bénéfices dans les entreprises considérées du premier pays se présente certes de manière relativement plus favorable. Cependant le phénomène s'accompagne d'une détérioration de la position de concurrence, sous l'angle des prix. L'amointrissement de la compétitivité, sous l'angle des prix, peut agir directement, au niveau de production considéré, ou bien, indirectement, par les frais plus élevés des secteurs de la clientèle. Ces considérations sont valables aussi bien pour des impôts identiques avec des tarifs différents que pour des formes fiscales divergentes dans les pays comparés. Pour les tendances migratoires des entreprises dans un espace économique fortement intégré, ce sont de nouveau, indépendamment, dans une large mesure, des possibilités de répercussion, surtout les disparités de la pression fiscale formelle qui présentent une importance prépondérante, pour autant qu'elles ne soient pas neutralisées par une péréquation à la frontière.

La question se pose alors de savoir dans quelle mesure, d'une manière générale, sur les marchés intégrés, une

répercussion différenciée est possible pour un produit ou une prestation identique sans péréquation à la frontière. En substance, cela ne peut être admis que si la concurrence internationale présente des imperfections, qui sont possibles pour plusieurs raisons. A signaler principalement les marchandises ou les prestations qui sont fournies par un seul pays, pour des raisons techniques, qui ne peuvent être échangées, sur le plan international, à cause des coûts plus élevés du transport, pour lesquelles il existe régionalement des monopoles d'opinion ou des marchés d'écoulement institutionnellement garantis, sans oublier surtout des mesures protectrices que les Etats prennent en matière de commerce extérieur. Cependant, même dans ces cas, la position de concurrence des entreprises se détériore, au moins de manière latente, dans les pays où les charges fiscales sont plus élevées. En outre, il existe un besoin particulier d'information à ce sujet en ce qui concerne les raisons qui déterminent une incidence matérielle divergente.

En conséquence, deux points de départ se présentent pour une comparaison sous l'angle de l'incidence matérielle :

a) une comparaison quantitative, à l'aide d'une analyse du circuit économique : on a déjà signalé qu'une étude globale offre peu d'utilité pour l'ensemble de l'économie et de la charge fiscale, parce que, sous l'angle de la concurrence, ce sont surtout les modifications d'origine structurelle qui nous intéressent; ce qui s'impose, c'est donc, au contraire, une étude comparée multisectorielle, différenciée en outre, au moins selon les grands types d'impôts, en fonction des principales réactions d'adaptation; s'il existe, pour les pays considérés, des modèles appropriés de circuit économique, testés structurellement et empiriquement, une comparaison de la répercussion matérielle dans les divers pays peut avoir lieu sur cette base, avec les réserves qui découlent des prémisses, et en fonction de la date des modèles; d'après l'état des recherches et d'après la documentation statistique disponible, il se pourrait toutefois que les conditions requises pour cela ne soient guère réunies encore; on peut néanmoins, à plus long terme, s'attaquer à une étude comparative orientée dans ce sens;

b) une comparaison des diverses conditions de répercussion dans différents secteurs des pays étudiés; nous intéressent avant tout, sur ce point, le degré d'interdépendance internationale de diverses branches, la situation du marché quant aux conditions de production (structure des coûts, taille des entreprises et, en liaison avec cela, la cartellisation et la concentration) et principalement les débouchés (partage du marché, accords sur les prix, privilèges de livraison, etc.). Par cette voie, on peut certes montrer la direction, mais non la mesure des disparités de l'incidence matérielle. Cela exigerait de même une analyse multisectorielle. En revanche, on peut montrer les raisons, qui finalement nous intéressent davantage, expliquant les disparités de l'incidence.

Dans les comparaisons internationales de la charge et de la pression fiscales, on peut examiner en même temps, sans grandes difficultés, certains des problèmes cités précédemment; cependant l'ensemble des problèmes dépasse le cadre de ces comparaisons et il ne peut recevoir une solution satisfaisante qu'en liaison avec des études plus largement orientées, portant sur la politique de concurrence.

Au total, une enquête quantitative de l'incidence matérielle se heurte à des difficultés théoriques et statistiques d'une dimension particulière. Néanmoins, à mon avis, l'importance de cette question pour les études internationales comparatives sous l'angle de la concurrence n'a pas le même poids que celle des questions citées plus haut. Il faut en particulier le constater eu égard au fait qu'il s'agit, dans des études de ce genre, principalement de confronter divers effets de systèmes déjà établis, compte tenu de réactions d'adaptation affectives du circuit économique, et non de les confronter avec des situations « fiscalement neutres » ou des effets escomptables de refontes concrètes. Pour la question citée en dernier lieu, le problème de l'incidence matérielle prend toutefois une importance capitale.

17. CHARGE FISCALE, PRESSION FISCALE ET DEPENSES PUBLIQUES

On a déjà signalé par ailleurs que toutes les comparaisons de la charge fiscale et de la pression fiscale possèdent une valeur significative limitée, pour autant qu'elles ne fassent pas intervenir l'utilisation des recettes fiscales par l'Etat et les prestations ainsi offertes. Disons donc qu'en principe il est souhaitable que les études comparatives tiennent compte de ces faits, au moins dans une certaine mesure.

Il faut d'abord constater que l'utilisation des rentrées fiscales influence à divers égards les conditions de la concurrence. D'une part, les *paiements* consécutifs aux dépenses publiques modifient la structure des recettes des entreprises. Cette redistribution n'est pas seulement importante sous le rapport de l'avantage qu'en tirent certaines entreprises et certains ménages, elle présente aussi un intérêt particulier pour les échanges économiques internationaux sous l'angle de l'utilisation des fonds publics dans le pays ou à l'étranger. S'il existe, pour les pays considérés, des renseignements sur l'enchevêtrement intersectoriel des fournitures et des prestations, une confrontation des soldes nets laissés par les versements à l'Etat et les paiements de l'Etat dans les divers secteurs économiques permet de tirer des conclusions quant aux effets que les paiements déterminent sur la concurrence.

Pour autant que les dépenses publiques représentent des prestations unilatérales de l'Etat aux bénéficiaires, comme il en est pour les allocations aux ménages et pour les subventions aux entreprises, la charge fiscale se trouve compensée dans une mesure correspondante par des avantages financiers découlant des dépenses

publiques. Si l'on détermine les soldes nets des impôts payés (T) et des transferts (U ou S) dans divers secteurs domestiques ou économiques, en particulier dans divers secteurs d'entreprises, et si on les mesure, de manière analogue à celle qui a été exposée pour les charges fiscales, à des indicateurs appropriés, comme le revenu, la valeur ajoutée, des relations nettes telles que

$$R_N = \frac{T - U}{E} \text{ ou } \frac{T - S}{W}$$

représentent, pour la mesure de l'activité financière de l'Etat, sous l'angle de la concurrence, des termes de référence qui en disent plus que les seules relations fiscales. Pour autant que les subventions ne présentent pas le même niveau ou la même structure dans divers Etats, il ne devrait pas être difficile de comprendre que le fait de renoncer à tenir compte de ces prestations expose facilement les résultats d'une simple comparaison de la charge fiscale à des interprétations inexactes. Le souci d'une plus haute valeur d'information devrait donc faire inclure dans une comparaison les aides financières et en particulier encore les subventions, et cela d'autant plus qu'elles se trouvent en concurrence directe avec les régimes fiscaux de faveur.

Les possibilités de comparaison apparaissent sous un jour plus défavorable en ce qui concerne les autres secteurs des dépenses publiques, où celles-ci représentent seulement la contrepartie de recettes. Si l'on fait abstraction des transferts publics, on peut distinguer, dans les autres dépenses de l'Etat, trois groupes, à savoir les dépenses

- a) de souveraineté proprement dites,
- b) d'intérêt public,
- c) en capital.

En ce qui concerne les deux premières catégories de dépenses — dépenses dites « de transformation » — toute comparaison se complique encore, l'effet propre de prestations n'étant pas mesurable, les analyses quantitatives ne pouvant au contraire avoir lieu que sur la base des dépenses. Cela limite a priori la valeur des informations obtenues. Pour les dépenses a) il manque en outre un critère suffisamment utilisable pour l'imputation à divers groupes économiques. Pour les dépenses b) on peut sans doute indiquer certains critères d'imputation individuelle ou de groupe, cependant une telle méthode n'est pas possible sans réserves majeures — principalement à cause de difficultés de délimitation. Pour autant que l'effet redistributif total de l'activité financière publique représente l'objectif essentiel d'une étude comparative, une telle méthode d'imputation est néanmoins possible et même nécessaire. Sous l'angle des modifications de la concurrence, elle paraît moins urgente. Si l'étude est ainsi envisagée, on peut sans doute dire qu'il suffit de confronter seulement les fractions des moyens de couverture fiscale utilisées à des dépenses de transformation de ladite catégorie dans les pays considérés.

En revanche, même dans le cadre d'une étude se proposant principalement de comparer les charges fiscales,

la fraction des dépenses publiques qui sert à financer (capitiaux et crédits) divers secteurs économiques mérite davantage d'attention. Ces opérations vont de pair avec des effets spécifiques sur la structure de la concurrence. De plus, l'Etat octroie le plus souvent ces fonds à des conditions qui diffèrent des taux usuels d'intérêt. Dans cette mesure, il y a la plupart du temps octroi d'une subvention déguisée. Et la fourniture de capitaux difficiles ou même impossibles à réunir par ailleurs et les taux privilégiés peuvent déterminer dans certains secteurs, selon l'importance des problèmes de financement, de substantiels avantages sous l'angle de la concurrence. Pour cette raison, il semble recommandé d'établir par branches les dépenses publiques affectées à ces usages et de calculer par approximation l'économie réalisée sur les intérêts, pour compléter une étude sur la charge fiscale et la pression fiscale.

La prise en considération, selon la méthode exposée, du mode d'utilisation des recettes fiscales est en tout cas de nature à désarmer, dans une large mesure, une critique, facilement concevable, qui vise les résultats obtenus en faisant exclusivement intervenir les rentrées fiscales.

18. REMARQUES FINALES SUR CERTAINES QUESTIONS PRATIQUES QUE POSENT LES COMPARAISONS

Il devrait ressortir assez clairement de l'exposé ci-dessus qu'il n'y a pas de méthode seule efficace pour comparer, sur le plan international, les charges fiscales et la pression fiscale, et pourquoi il n'y en a pas. La même constatation vaut aussi pour une étude se proposant essentiellement de montrer les multiples modifications de la concurrence dues aux particularités des systèmes fiscaux nationaux. Cet objectif ne peut être atteint convenablement qu'avec un programme d'études comprenant plusieurs stades, divers points de départ et diverses méthodes de comparaison, qui répondent respectivement à un ensemble particulier de questions.

Les difficultés spéciales que pose la réalisation de la comparaison tiennent surtout à ce que la taxation est aujourd'hui devenue dans les divers pays un vaste champ, difficile à embrasser du regard, de mesures spéciales, inspirées par la politique économique, dans le cadre d'un bouquet, au reste coloré, d'impôts particuliers. Les méthodes comparatives simples fournissent le plus souvent peu d'informations, précisément d'après des critères structurels. D'autre part, les particularités de la taxation s'accompagnent de divergences de structure économique, qui sont dues à l'évolution de l'économie, et qui donnent à différentes dispositions fiscales un poids très variable. On ne peut donc répondre, dans une certaine mesure, aux divers intérêts d'information qui en résultent nécessairement et qui existent indépendamment de cela que si le programme est établi de manière à faire apparaître, au moyen de comparaisons échelonnées en plusieurs étapes, les disparités internationales dues aussi bien à la fiscalité qu'à la structure économique.

Pour la réalisation pratique, il ne faut pas oublier de plus qu'on ne peut procéder dans un ordre quelconque aux diverses comparaisons échelonnées. En outre, elles vont de pair avec des exigences variables auxquelles le matériel statistique doit satisfaire. Ainsi, par exemple, des études comparatives sur la pression fiscale formelle et matérielle supposent la connaissance de la répartition de la charge fiscale par branche ou par groupes de marchandises. D'autres aspects de la comparaison ne peuvent être étudiés totalement ou en partie sans utiliser de documentation statistique que sur la base des dispositions légales et en partant de données hypothétiques.

Si une telle étude comparative vise à obtenir des résultats non seulement significatifs en partie mais plus largement instructifs, comme il est souhaitable qu'ils le soient dans l'intérêt des efforts d'intégration, elle devra a priori prévoir une période assez longue sur laquelle et pour laquelle on procédera aux analyses. En d'autres termes, à une comparaison unique, portant sur une seule brève période de référence, il faudra préférer une analyse qui porte sur une période plus longue ou se répète régulièrement.

Indépendamment d'appréciations subjectives sur l'urgence de diverses comparaisons, on peut citer de bonnes raisons qui recommandent l'exécution d'un programme échelonné, avec objectifs particuliers à chaque étape :

1) détermination, pour la période considérée, des impôts effectivement versés, par secteurs économiques et par secteurs d'entreprises; pour la ventilation des impôts, il conviendrait a priori de faire intervenir des critères adaptés aux divers objectifs des comparaisons; la remarque vaut aussi pour le choix de possibles indicateurs de la charge fiscale, ainsi que pour leur détermination d'après les secteurs économiques et d'après des critères complémentaires⁽¹⁾; l'élucidation de cet ensemble de problèmes apparaît prioritaire, parce que seule cette voie permet de satisfaire une série de besoins d'information qui ne cessent de se manifester;

2) mise en évidence des disparités que présentent, dans les divers secteurs d'entreprises, les impôts grevant les facteurs de production qui se trouvent en rapport étroit avec les aspects cités en 1); à ce propos, il faudrait procéder, indépendamment des investigations statistiques, à des études complémentaires sur les charges divergentes qui grèvent les bénéficiaires ou les revenus des entreprises, ces études complémentaires pouvant s'appuyer essentiellement sur une analyse des principales dispositions fiscales en vigueur et sur une méthode standardisée;

3) simultanément avec la détermination des charges selon les critères précités, il pourrait être opportun de mettre en évidence, par secteurs économiques, les dépenses publiques imputables aux transferts ainsi

qu'aux crédits, et, par secteurs d'entreprises, les subventions figurant dans ces dépenses; de cette façon, on pourra montrer, dès un stade précoce de l'étude comparative, dans quelle mesure les sacrifices fiscaux servent simplement à financer d'avantageuses prestations similaires;

4) la détermination de la pression fiscale formelle, pour toutes les productions et prestations qui sont assujetties à un impôt spécifique et qui ne provoquent pas de charges antérieures grevant la production d'autres produits; ce secteur d'enquête ne pose pas d'exigences majeures en matière de documentation; par suite, on peut assez facilement en tirer des informations.

5) des analyses comparatives de la pression fiscale formelle qui résulte des autres impôts; à vrai dire, ces analyses supposent la connaissance de la structure des fournitures et des prestations dans les divers secteurs d'entreprises en cause; sur ce point, il pourrait suffire, pour une première information de base, que l'étude se limitât à des secteurs essentiels, relativement peu nombreux, pour nous particulièrement intéressants sous l'angle économique; pour ceux-ci, on peut aussi, en cas de besoin, procéder plus facilement à des évaluations; à la suite des résultats des comparaisons principalement axées sur les branches, on peut de même déterminer et confronter les effets de charges pour les investissements et la consommation privée dans les divers pays;

6) en liaison avec les points de départ cités en 1) et 5), on pourrait entreprendre une comparaison des charges fiscales particulières grevant les échanges internationaux de marchandises, de services et de paiements; pour autant que l'étude ne s'appuie pas sur le résultat des enquêtes visé en 1) et 5), il s'agit surtout d'une analyse comparative des dispositions fiscales qui concernent spécialement les échanges économiques internationaux et tout particulièrement de la circulation des capitaux;

7) enfin, on peut étudier, sous l'angle comparatif, sur la base de modèles économiques multisectoriels, quelles disparités internationales l'incidence matérielle de divers impôts présente en différents secteurs économiques et quelles en sont les causes; cette approche pose les exigences relativement les plus difficiles à satisfaire en ce qui concerne la documentation réalisable; une telle enquête implique a priori, dans l'état actuel des choses, d'assez graves sources d'erreur.

Une fois obtenus les résultats précités, on ne sera pas très éloigné d'études comparatives encore plus vastes portant sur la redistribution globale du revenu par l'activité financière des divers Etats. Ces études seraient de nature à satisfaire des besoins d'information encore plus larges que ceux qu'on peut satisfaire avec les méthodes indiquées. Il est permis de supposer que l'intégration en marche au sein de la CEE va de pair avec un regain général des besoins d'information sur tous les aspects précités. Il conviendrait donc, pour la réalisation pratique des études, de procéder seulement dans le cadre d'une conception à assez long terme.

(1) Voir pp. 24 et suiv.

ÉTUDES

parues à ce jour dans la série « concurrence » (*) :

8153 — N° 1

**La réparation des conséquences dommageables
d'une violation des articles 85 et 86
du traité instituant la CEE**

1966, 74 p. (f, d, i, n) FF 7,— FB 70,—

8176 — N° 2

**Politique économique et problèmes
de la concurrence dans la CEE
et dans les pays membres de la CEE**

1966, 68 p. (f, d, i, n) FF 10,— FB 100,—

8182 — N° 3

**Le problème de la concentration
dans le Marché commun**

1966, 26 p. (f, d, i, n) FF 5,— FB 50,—

8183 * — N° 4

**Enquête sur la situation des petites
et moyennes entreprises dans les pays
de la CEE**

1966, 108 p. (f, d, i, n) FF 18,— FB 180,—

8217 — N° 5

**Le droit des sociétés dans ses rapports
avec la concentration**

1967, 102 p. (f, d, i, n) FF 15,— FB 150,—

8213 * — N° 6

**Projet d'un statut des sociétés
anonymes européennes**

1967, 132 p. (f, d, i, n) FF 30,— FB 300,—

SERVICES DES PUBLICATIONS DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

(*) Les signes abrégés f, d, i, n et e indiquent les langues dans lesquelles les textes ont été publiés (français, allemand, italien, néerlandais et anglais).

BUREAUX DE VENTE

FRANCE

*Service de vente en France des publications
des Communautés européennes*
26, rue Desaix
75 Paris-15^e
CCP 23-96

BELGIQUE

Moniteur belge – Belgisch Staatsblad
40, rue de Louvain – Leuvenseweg 40
Bruxelles 1 – Brussel 1
CCP 50-80

Sous-dépôt :
Librairie européenne – Europese Boekhandel
244, rue de la Loi – Wetstraat 244
Bruxelles 4 – Brussel 4

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

*Office central de vente des publications
des Communautés européennes*
9, rue Goethe
Luxembourg
CCP 191-90

ALLEMAGNE (RF)

Verlag Bundesanzeiger
5000 Köln 1 – Postfach
(Fernschreiber : Anzeiger Bonn 08 882 595)
Postscheckkonto 834 00 Köln

ITALIE

Libreria dello Stato
Piazza G. Verdi 10
Roma
CCP 1/2640

Agenzie :
Roma – Via del Tritone 61/A e 61/B
Roma – Via XX Settembre
(Palazzo Ministero delle Finanze)
Milano – Galleria Vittorio Emanuele 3
Napoli – Via Chiaia 5
Firenze – Via Cavour 46/r

PAYS-BAS

Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf
Christoffel Plantijnstraat
Den Haag
Giro 425 300

GRANDE-BRETAGNE ET COMMONWEALTH

H.M. Stationery Office
P.O. Box 569
London S.E. 1

ETATS-UNIS D'AMERIQUE

European Community Information Service
808 Farragut Building
900-17th Street, N.W.
Washington, D.C., 20006

IRLANDE

Stationery Office
Beggars Bush
Dublin 4

SUISSE

Librairie Payot
6, rue Grenus
1211 Genève
CCP 12-236 Genève

SUEDE

Librairie C. E. Fritze
2, Fredsgatan
Stockholm 16
Post Giro 193, Bank Giro 73/4015

ESPAGNE

Libreria Mundi-Prensa
Castello, 37
Madrid 1
Bancos de Bilbao, Hispano Americano
Central y Español de Crédito

AUTRES PAYS

*Office central de vente des publications
des Communautés européennes*
2, place de Metz
Luxembourg
CCP 191-90

SERVICES DES PUBLICATIONS DES COMMUNAUTES EUROPEENNES
8234*/1/VII/1968/5

FF 10 - FB 100,- DM 8,- Lit. 1250 Fl. 7,25 £0.16.6 \$2.00
