

Bureau du Plan

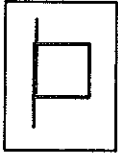
DG4561

50

novembre 1990

**L'harmonisation européenne s'engage-t-elle
sur la voie de la "désescalade" fiscale ?**

M. Englert, N. Gouzée et R. Maldague



Bruxelles, le 16 novembre 1990

Bureau du Plan

(90)ME-NG-RM/4561/mj-al/5963

**L'Harmonisation européenne s'engage-t-elle
sur la voie de la "désescalade" fiscale ?**

M. ENGLERT, N. GOUZEE ET R.MALDAGUE

Avant-propos

La réalisation du Grand marché intérieur implique un rapprochement significatif des fiscalités indirectes, de la taxation des revenus de l'épargne et de l'impôt des sociétés. Comment ce rapprochement s'opère-t-il ?

Faute de pouvoir s'accorder sur un régime commun de retenue à la source, les pays membres se sont engagés dans une spirale de réductions compétitives de l'impôt sur les revenus de l'épargne.

En ce qui concerne l'harmonisation européenne de la T.V.A. et des accises, certains progrès sont d'ores et déjà acquis mais ils sont sensiblement en retrait par rapport aux propositions initiales de la Commission.

Quant à l'impôt des sociétés, le mouvement est à peine amorcé.

La lenteur et la timidité des progrès s'expliquent partiellement par la complexité technique des problèmes, les situations, les intérêts divergents de certains Etats membres et la règle de l'unanimité qui prévaut au niveau du Conseil des Ministres des Communautés européennes en matière fiscale.

Mais elles procèdent aussi d'une dualité fondamentale du concept même d'harmonisation fiscale, processus de rapprochement entre les systèmes fiscaux qui peut être organisé "d'en-haut" ou généré "d'en-bas".

L'harmonisation "par le haut", souvent appelée "euro-harmonisation", peut se définir comme un rapprochement "ordonné" des fiscalités, visant à introduire les mesures nécessaires à l'abolition des frontières et des contrôles qui y sont exercés tout en modifiant le moins possible par ces mesures les recettes budgétaires des Etats membres.

L'harmonisation "par le bas" peut se définir comme un processus de rapprochement "spontané" des fiscalités par concurrence fiscale entre gouvernements, sous la pression des forces du marché.

L'analyse développée dans le présent "planning paper" met en évidence, au sein de la Communauté européenne, l'enclenchement d'un processus de désescalade fiscale déjà très avancé dans le cas de la fiscalité sur les revenus de l'épargne et en gestation dans le cas des impôts indirects.

Ce processus est stimulé par l'ouverture prochaine d'un marché de 320 millions de consommateurs et n'est freiné par aucune perspective d'accord politique communautaire pour une harmonisation fiscale "par le haut". En outre, il se développe sur un terrain rendu propice par la vague des réformes fiscales qui, partant des Etats-Unis en 1986, a déferlé sur la plupart des pays industrialisés. Dans de nombreux cas, ces réformes se sont soldées par une diminution de la pression fiscale globale.

D'une façon générale, cette "défiscalisation" est souvent perçue comme liée à la dérégulation, au démantèlement des rigidités des marchés et à la suppression des entraves au commerce ou aux investissements internationaux. Selon les travaux de l'O.C.D.E., ces "réformes structurelles" visent à libérer les forces "vertueuses" du marché et à rendre nos économies à la fois plus dynamiques, plus stables, plus créatrices d'emploi.

Cependant, au-delà des mérites des réformes fiscales et de la nécessité même de réduire dans certains pays industrialisés la pression fiscale globale, la logique de la désescalade fiscale comporte certains risques. En effet, poussé à l'extrême et subi dans le désordre, un tel processus ne risque-t-il pas de mettre en cause les fonctions de l'impôt (fonctions allocative, redistributive et stabilisatrice), voire même l'exercice des responsabilités essentielles des pouvoirs publics, que ce soit au niveau national ou supranational ?

Ce planning paper invite à cette réflexion, à partir d'exemples précis et actuels sur l'achèvement du Grand Marché Intérieur.

Sommaire¹

Introduction : Désescalade fiscale ou euro-harmonisation ?

- I. La fiscalité des revenus de l'épargne
 - I.1 L'harmonisation européenne de la fiscalité sur l'épargne
 - I.2 L'abaissement du précompte mobilier en Belgique
 - I.3 Conclusions partielles
- II. La fiscalité sur la consommation
 - II.1 Les hausses récentes de fiscalité indirecte en Belgique
 - II.2 L'harmonisation européenne de la fiscalité indirecte
 - II.3 Les perspectives de fiscalité indirecte en Belgique
 - II.4 Conclusions partielles
- III. Conclusions

1. Ce texte a fait l'objet de deux communications sous le titre "Confrontation entre souveraineté européenne et souverainetés nationales face à la (re)définition de politiques fiscales", présentées au 4ème colloque international de la Revue "Politiques et Management public", (Bruxelles, 12.10.1990) et à la Journée de rencontre de l'IRES (Louvain-la-Neuve, 13.11.1990).

INTRODUCTION : DESESCALADE FISCALE OU EURO-HARMONISATION ?

Depuis bientôt 33 ans, le sort de la Belgique est très étroitement lié à l'avenir de la Communauté européenne. C'est en 1957 que le traité de Rome précisait les objectifs de cette communauté à laquelle nous avons choisi d'appartenir, pour le meilleur et pour le pire : *"La Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats Membres, de promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, un relèvement accéléré du niveau de vie et des relations plus étroites entre les Etats qu'elle réunit"*.

La finalité heureuse de cette "mission" pour les entreprises, les travailleurs et les Etats devait donc être atteinte par deux moyens :

- l'établissement d'un marché commun et
- le rapprochement des politiques économiques des Etats.

Face à ce petit rappel historique, on peut se demander si une certaine dérive des idées dominantes en matière de construction européenne n'a pas engendré progressivement une confusion entre la fin et l'un des deux moyens. En effet, l'établissement d'un "marché commun" est de plus en plus souvent désigné comme étant l'objectif central de la Communauté européenne alors qu'il ne devait être, à l'origine, que l'un des deux moyens de promouvoir un développement européen harmonieux. Le second de ces deux moyens, le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats, est de plus en plus souvent traité comme une question indépendante par rapport à celle du marché unique, voire subordonnée à cette dernière.

Du traité de Rome (1958) à l'acte unique (1985)

Malgré les trois décennies écoulées depuis la signature du traité de Rome, il n'y a toujours pas de véritable "marché commun" en Europe. Il subsiste également de grandes divergences entre les politiques économiques des Etats. Pendant cette période, des progrès ont cependant été accomplis dans la voie d'une convergence. En matière de fiscalité, le plus significatif d'entre eux est sans doute l'adoption unanime de la sixième directive T.V.A. par le Conseil en 1977, première étape décisive dans la voie du rapprochement des fiscalités indirectes européennes. "Après cela", dit la Commission européenne, "l'élan s'est perdu, autant par manque de confiance et de perspective que sous l'effet de la récession"¹.

Le "Grand Marché Intérieur de 1992", c'est la forme qu'a pris l'élan retrouvé. Sa principale motivation : atteindre en Europe une dimension de marché suffisante pour rivaliser avec les deux principaux concurrents : Etats-Unis et Japon. En décembre 1985, une conférence intergouvernementale (Conseil européen de Luxembourg) révisé le traité de Rome : les travaux de cette conférence aboutissent à l'accord qui prendra forme sous le nom d' "Acte Unique".

Cet événement signale très nettement le changement de perspective survenu depuis 1958 : il faut désormais achever la construction de ce marché de 320 millions de consommateurs en moins de sept ans **non pas pour promouvoir une interpénétration harmonieuse des acti-**

1. Le Livre Blanc de la Commission à l'intention du Conseil européen (sur l'élimination des frontières physiques, techniques et fiscales dans la C.E.E.) : "L'achèvement du marché intérieur", juin 1985.

vités économiques à l'intérieur de la Communauté mais pour cesser de perdre du terrain et des marchés par rapport aux Etats-Unis et au Japon. La réalisation rapide du marché unique est devenue l'absolue priorité et n'est donc plus considérée comme l'un des moyens de construire l'Union européenne au même titre que le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats.

Les propositions d'harmonisation des fiscalités européennes déposées depuis 1985 par la Commission et débattues jusqu'à présent furent donc élaborées dans le souci de permettre l'élimination des frontières fiscales tout en causant le moins de perturbations possibles sur le budget de chaque Etat Membre. Dès le départ, lors du dépôt des premiers projets (ayant trait à la fiscalité indirecte, en 1987), la Commission ne cachait guère l'absence de perspective de politique économique derrière le processus d'harmonisation fiscale envisagé : "Il faut dire clairement que le "paquet" actuel n'est **pas destiné à atteindre un système fiscal idéal pour la Communauté mais un projet tendant à l'élimination des frontières fiscales**"¹.

Une harmonisation "par le haut" : l'Euro-harmonisation

Sur la grande vague portant l'Europe vers la réalisation de son marché unique, l'image dominante de la politique fiscale est donc celle d'**une entrave à éliminer** pour réussir. En d'autres termes, les propositions d'harmonisation fiscale européenne ne furent **pas** élaborées à partir d'une réflexion sur ce que pourrait être une politique fiscale européenne après 1992 compte tenu des apports de la Science Economique en théorie des Finances Publiques au cours du vingtième siècle. Le débat relatif à ces propositions fit bien apparaître de telles préoccupations au niveau du parlement européen et dans le chef de plusieurs Etats Membres mais trop tard, semble-t-il, pour modifier l'esprit des propositions initiales.

Quoiqu'il en soit, ce processus entamé par la Commission appelé "euro-harmonisation" ou "harmonisation par le haut", même s'il est très loin d'être optimal (puisque'il ne repose pas sur une étude approfondie des fondements communs et performances particulières des douze systèmes fiscaux actuellement existants) ne serait peut-être qu'un moindre mal pour les perspectives budgétaires des Etats Membres s'il avait pu suivre son cours selon les impulsions initiales de la Commission. Mais, comme le montre ce papier (dans le cas des fiscalités sur la consommation et sur l'épargne) la dynamique de l'harmonisation fiscale européenne déterminée à l'origine par l'esprit des propositions de la Commission ("harmonisation par le haut") s'est progressivement modifiée sous l'effet des pressions "d'en bas".

Une harmonisation "par le bas" : la concurrence fiscale

Cette expression d' "harmonisation par le bas" fut utilisée par ceux qui s'opposaient aux perspectives d'harmonisation "d'en haut", arguant que le rapprochement des politiques fiscales indirectes n'était pas nécessaire avant d'ouvrir les frontières. Ces partisans d'une harmonisation naturellement induite "d'en bas" par les forces du marché prônaient, par exemple, un allègement important, voire même une suppression des contrôles aux frontières intracommunautaires, qui effacerait rapidement, sans intervention "d'en haut", les actuelles différences importantes de taux d'accise et T.V.A. entre Etats Membres.

1. Voir à ce sujet "Marché Intérieur et fiscalité", Michel AUJEAN, chef de la division T.V.A. de la Commission des Communautés européennes.

Cette harmonisation "d'en bas" s'opérant APRES ouverture des frontières ou extension des franchises, s'exercerait par voie d'une pression à la baisse sur les taxes élevées des Etats Membres menacés de gros détournements de trafic au profit des Etats à fiscalité indirecte faible. De même, la localisation des entreprises serait attirée par des impôts plus faibles sur les bénéfices des sociétés, etc... Ainsi, de proche en proche, verrait-on les fiscalités européennes s'aligner par la pression (venue "d'en bas") des mécanismes marchands. Les partisans de cette "**concurrence fiscale**" prétendent que les lois de l'offre et de la demande empêcheront ce processus de déclencher un effet général d'entonnoir vers les pressions fiscales les plus faibles de l'Europe dans chaque domaine. Ils avancent que les citoyens européens acceptent encore un niveau de pression fiscale important dans la mesure où ils s'estiment satisfaits des prestations sociales correspondantes et qu'un équilibre budgétaire optimal sera ainsi déterminé par les mécanismes du marché dans chaque pays. Ils prônent le "laisser-faire" jusqu'à réalisation de cet "équilibre". Mais pour la Belgique, ce risque se chiffre par dizaines de milliards de pertes budgétaires éventuelles. Contrairement aux positions d'Etats Membres comme la Grande-Bretagne et le Luxembourg, la Belgique a donc toujours considéré l'harmonisation fiscale coordonnée d' "en haut" comme une étape incontournable de la construction européenne.

La concurrence fiscale : une incitation aux abus

Il y a un an¹, un conseil des ministres du gouvernement belge, consacré à l'examen des problèmes de fond posés par l'échéance de 1992, concluait à la nécessité d'une approche globale du problème de la fiscalité, constatant que les capacités d'intervention de l'Etat dans l'économie et la société seraient rapidement menacées par le processus de "compétition fiscale" en cours. En effet, l'échec d'une harmonisation des taux de fiscalité sur l'épargne (à peine masqué par les projets de renforcement des coopérations entre administrations fiscales) avait déjà contribué alors à faire naître **un climat européen d'harmonisation "d'en bas"** dans lequel les gouvernements semblaient poussés à réduire les pressions fiscales nationales sur l'épargne et sur l'impôt des sociétés.

Plus récemment², le Premier Ministre W. Martens s'en prenait précisément aux Etats Membres prônant la poursuite d'une harmonisation fiscale spontanée par "concurrence fiscale entre gouvernements". Comme lesdits Etats bloquent l'euro-harmonisation, il proposait l'abrogation de la règle européenne actuelle requérant l'unanimité des douze en matière fiscale. Cette euro-harmonisation est nécessaire, selon W. Martens, dans trois domaines fiscaux : les revenus du capital, la consommation et les bénéfices des sociétés. Dans le même discours, le Premier Ministre belge s'inscrivait en faux contre les arguments présentant l'harmonisation "par le bas" comme un processus de libre choix où les citoyens acceptent de subir certains niveaux de pression fiscale en échange d'avantages sociaux correspondants.

Dans la réalité, disait-il, bon nombre de citoyens européens peuvent s'arranger pour bénéficier d'avantages fiscaux comparatifs dans un pays tout en bénéficiant des meilleures prestations sociales dans l'autre. Le mécanisme d'harmonisation fiscale par le bas n'est donc pas un véritable mécanisme de concurrence, "c'est **une incitation aux abus**" déclarait il y a un mois le Premier Ministre belge.

1. Table ronde Europe 92. Palais d'Egmont, 5 octobre 1989. Note de travail du 9.10.1989 présentant une synthèse des débats et conclusion.

2. De Standaard - 28.8.1990 - "Martens bepleit verregaande fiskale harmonizatie in EG."

Le dumping fiscal : un mécanisme économiquement inefficace

Comme le montrent les deux exemples choisis dans cette note, deux processus de transformation des systèmes fiscaux sont donc étroitement imbriqués l'un dans l'autre : l' "euro-harmonisation" (ou harmonisation d'en haut) d'une part, et la "concurrence fiscale entre Etats Membres" (ou harmonisation d'en bas) d'autre part. Le premier de ces processus est en cours, le second existe surtout sous forme d'un "climat" puisque les frontières ne sont pas encore totalement ouvertes, bien qu'elles soient déjà ouvertes aux mouvements de capitaux. Ce second processus porte encore d'autres noms apparus plus récemment : ils sont plus explicites sur la nature du processus et ses conséquences budgétaires les plus probables. Ce sont les termes de "dumping fiscal" et "désescalade fiscale". L'expression anglaise de "dumping" est encore un peu floue (puisque "to dump" peut signifier à la fois "entasser" et "déblayer"), mais elle se réfère à une pratique sans mystère, jusqu'à présent réservée aux firmes du secteur privé. Faire du "dumping" consiste à casser les prix en facturant les produits à des montants inférieurs à leurs coûts pour attirer par ces ristournes de nouveaux clients sur les marchés extérieurs. Ainsi, l'éventualité du "dumping fiscal" entre Etats Européens consiste à envisager ces derniers comme de gigantesques firmes dont les macro-produits (publics) sont les avantages sociaux offerts jusqu'ici à leurs citoyens aux macro-coûts (publics) de leur pression fiscale nationale.

Ceux qui ne craignent pas les effets du "dumping fiscal" allèguent que ce processus réalisera, spontanément à l'ouverture des frontières, une allocation optimale des ressources communautaires, bien mieux (moins mal) que ne le ferait une euro-harmonisation "administrative". Or la théorie économique néoclassique enseigne non seulement que le "dumping" est une pratique dévastatrice sur les marchés privés mais aussi que les mécanismes du marché, si performants pour les biens et services privés, sont défaillants (grippés de "market failures" disent les anglo-saxons) pour les biens et services publics. Ce sont deux bonnes raisons pour éviter de prendre le risque de voir se développer des pratiques de "dumping fiscal".

Une euro-harmonisation "administrative" est moins risquée sur le plan économique. Une harmonisation fiscale européenne livrée au "dumping fiscal" produirait **une aggravation des coûts sociaux** et (donc) **des pertes d'efficacité économique**. Comme la construction de ce marché unique fut précisément entreprise pour accroître l'efficacité économique en supprimant les frontières intérieures, il serait regrettable de perdre éventuellement d'un côté (par effet du dumping fiscal) l'efficacité éventuellement gagnée de l'autre en 1992 (par effet de taille du marché unique).

Freiner la "désescalade" par l' "euro-harmonisation" ?

Qu'on le considère ou non comme une forme de dumping, tout porte à croire qu'un processus de "désescalade fiscale" est déjà en cours. Notons au passage que cette expression-là a, en tout cas, le mérite de la transparence : d'après Robert le mot "désescalade" est apparu vers 1960 dans les domaines militaires, diplomatiques, sociaux, etc... où il se définit comme un relâchement progressif de mesures précédemment prises, une forme particulière de désengagement.

La présente note illustrera les processus d'euro-harmonisation et de désescalade fiscale dans deux domaines et à plusieurs niveaux. Le premier domaine, le plus clair, est celui de l'harmonisation de la fiscalité sur l'épargne. Des **convergences significatives dans la voie de la désescalade** ont été enregistrées ces dernières années à la fois au niveau de la politique fiscale belge, dans le contenu des propositions successives de la Commission et dans les politiques fis-

cales d'autres Etats Membres. Le second domaine est plus complexe car ce sont des **accroissements de pression fiscale indirecte** observés en Belgique qui s'appuient sur l'argument de l'euro-harmonisation fiscale. Dans le même temps, la commission revoyait **à la baisse ses propositions initiales d'harmonisation fiscale indirecte** dans un climat accordant une importance croissante au rôle possible d'une harmonisation par le bas. Il est vrai que dans les deux domaines (fiscalité sur l'épargne et sur la consommation) le processus d'euro-harmonisation n'a peut-être pas dit son dernier mot. Cependant, son poids potentiel (non négligeable) peut-il encore contre balancer les perspectives de désescalade fiscale ?

Souverainetés nationales : perte ou transfert ?

Si nous avons cru pouvoir répondre négativement à cette question, considérant le processus d'euro-harmonisation fiscal comme voué à l'échec dans un climat de "désescalade" inéluctable (tant pour les prélèvements que pour les prestations correspondantes), nous aurions intitulé ce papier : **"Pertes des souverainetés fiscales nationales face à la redéfinition européenne des politiques"**. Par contre, si nous avons cru pouvoir considérer que la limitation des choix politiques et fiscaux des gouvernements nationaux de la Communauté se verrait (au moins) compensée par un accroissement de la marge de manoeuvre de politique fiscale (et, donc, budgétaire) au niveau européen, ce papier aurait reçu pour titre : **"Transfert des souverainetés fiscales nationales au niveau du Conseil Européen"**. Jusqu'à présent, il y a eu plus de "pertes" (enregistrées ou anticipées) à tous les niveaux en matière fiscale, que de "transferts" d'instruments fiscaux (enregistrés ou anticipés) à un autre niveau de souveraineté. D'aucuns se réjouissent de ces "pertes" puisqu'elles compensent (déjà ou d'avance) des "escalades" fiscales antérieures. D'autres constatent qu'une certaine "désescalade" en matière de prestations publiques a d'ores et déjà commencé à accompagner la désescalade fiscale actuelle et prévisible.

L'enjeu est considérable et le débat reste ouvert, bien qu'il semble s'orienter vers la première issue. Dans cette communication dont l'intitulé "Confrontation entre souveraineté européenne et souverainetés nationales face à la (re)définition de politiques fiscales" aurait pu être plus racoleur ("Désescalade fiscale ou euro-harmonisation ?"), nous l'illustrons par deux exemples : celui de la fiscalité de l'épargne, où la "désescalade fiscale" a clairement commencé, et celui de la fiscalité indirecte.

I. LA FISCALITE DES REVENUS DE L'EPARGNE

I.1 L'harmonisation européenne de la fiscalité de l'épargne

L'Acte Unique qui engage les douze Etats de la Communauté Economique Européenne prévoit, dans le cadre de l'Union économique et monétaire à réaliser pour le 1er janvier 1993, la mise en place d'un espace financier européen. Celle-ci implique, d'une part, la libération des mouvements de capitaux et, d'autre part, la libération des services financiers.

La libération des mouvements de capitaux, conformément aux dispositions de la directive du Conseil du 24 juin 1988, est effective depuis le 1er juillet 1990 sauf pour l'Espagne, le Portugal, la Grèce et l'Irlande, qui ont obtenu un délai supplémentaire. Par ailleurs, la libération des services financiers, pour laquelle plusieurs dispositions libéralisant l'accès aux produits financiers étrangers sont déjà en vigueur, sera effective le 1er janvier 1993, grâce notamment à l'instauration d'une licence communautaire unique pour les établissements bancaires.

La crainte d'une délocalisation des capitaux

La perspective de la libération des capitaux au 1er juillet 1990 et de l'espace financier européen avait dès 1988 fait craindre une délocalisation massive des placements financiers et une aggravation de l'évasion fiscale. En effet, dans un contexte de pression fiscale sur les revenus de l'épargne très discordante d'un Etat membre à l'autre (cf. tableau 1), la levée de tous les contrôles et restrictions ne devrait pas manquer d'amplifier la fuite des capitaux vers les Etats à taux de taxation faible (nul...). C'est pourquoi, pressée par les Etats dont la fiscalité sur les revenus de l'épargne était plus élevée que la moyenne, la Commission européenne indiquait en 1989 deux options possibles pour l'imposition des intérêts :

- mise en place d'un système de contrôle fondé sur l'obligation pour les banques de déclarer automatiquement à l'administration fiscale l'identité des bénéficiaires d'intérêts et les montants perçus ;
- instauration généralisée d'une retenue à la source dans l'ensemble de la Communauté.

La Commission remarquait elle-même que ces deux¹ options ne s'excluaient d'ailleurs pas mutuellement. Cependant, bien que techniquement compatibles, elles apparaissaient bel et bien politiquement contradictoires. La première aurait permis aux Etats d'appliquer effectivement leurs législations fiscales respectives à l'ensemble des revenus de l'épargne de leurs résidents (capacité qu'ils avaient perdu depuis belle lurette) pourvu que ces revenus aient été perçus à l'intérieur de l'espace communautaire. La seconde n'avait d'intérêt que dans la mesure où l'on renonçait à la première. Elle aurait, en ce cas, supprimé les risques de délocalisation massive entre Etats des placements pour lesquels la retenue aurait été libératoire et assuré aux Etats un minimum de recettes fiscales sur les revenus de l'épargne lorsque ceux-ci échappent précisément à l'impôt global sur les revenus des ménages.

1. Une troisième option mentionnait l'éventualité d'un renforcement de l'assistance mutuelle entre les administrations fiscales nationales. Nous n'abordons pas ce problème ici.

Tableau 1 - Régime de taxation des revenus d'obligations et dépôts

Pays	Retenue à la source (%)	Remarques
Allemagne (R.F.A.)	0 % (*)	Non-résidents : 0 %
Belgique	25 % (**)	
Danemark	0 %	Communication de l'identité du bénéficiaire à l'administration fiscale
Espagne	20 %	Obligations d'Etat : 0 %
France	0 %	Communication de l'identité du bénéficiaire à l'administration fiscale
	27 % (obligations)	
	47 % (comptes)	
Grèce	25 % à 49 %	Obligations d'at : 0 %
Irlande	32 %	Obligations d'Etat et non-résidents : 0 %
Italie	30 % (comptes)	Non-résidents : 0 %
	12,5 % (obligations)	
Luxembourg	0 %	
Pays-Bas	0 %	Communication de l'identité du bénéficiaire à l'administration fiscale
Portugal	20 % (comptes)	Obligations d'Etat : 0 %
	25 % (obligations)	
Royaume-Uni	25 % (nombreuses exceptions)	Non-résidents : 0 %

Remarque : sauf mention contraire, il y a anonymat des bénéficiaires

Source : F. BOSSIER, M. ENGLERT, H. VAN SEBROECK - De macro-economische effecten van de vermindering van de roerende voorheffing (Planbureau, Planning Paper nr 44, April 1990)

(*) 10 % du 1er janvier 1989 au 30 juin 1989

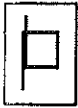
(**) Taux de 20 % et de 12,5 % dans certains cas particuliers ; réduit à 10 % le 1er mars pour les nouveaux actifs (cf. infra)

Une harmonisation très partielle

Bien que parfois présentées comme destinées à harmoniser la fiscalité européenne des revenus de l'épargne, ces options alternatives, ou leur combinaison, ne constituaient en fait qu'une tentative d'harmonisation extrêmement partielle; en effet :

- les dividendes, les revenus d'euro-obligations et les intérêts des carnets d'épargne n'étaient pas concernés par ces propositions;
- dans les deux cas, les Etats restaient libres d'appliquer leur propre législation quant à la soumission ou non des intérêts à l'impôt global sur les revenus des ménages.

La Commission elle-même ne note-t-elle pas que " les [...] propositions [...] n'ont pas pour objet une harmonisation de la fiscalité de l'épargne, qui n'est ni nécessaire, ni souhaitable au stade actuel. Elles visent essentiellement à remédier aux risques accrus d'évasion ou de fraude résultant directement de la phase finale de la libération des mouvements de capitaux [...]"¹. La première option aurait d'ailleurs pu donner un second souffle aux régimes spécifiques d'imposition des intérêts dans les différents Etats.



Cependant, dans les deux cas, un terme eût pu être mis à la pratique douteuse, mais courante dans la Communauté, qui consiste, pour certains Etats, à offrir un régime de faveur aux placements étrangers, allant le plus souvent jusqu'à l'exemption complète des retenues à la source ; cette pratique entraîne par exemple des flux croisés de capitaux entre la Belgique et les Pays-Bas aux conséquences ruineuses pour les deux Etats.

Un régime commun de retenue à la source

Bien évidemment, l'option d'une généralisation à tout le territoire communautaire de la communication automatique par les banques de l'identité des bénéficiaires des revenus d'intérêt fut écartée par la Commission. La levée des obstacles techniques (lourdeur administrative) mais surtout juridico-politiques (secret bancaire, traditions d'exonération de fait des revenus de l'épargne) aurait constitué un bouleversement en faveur duquel aucune volonté politique ne se manifesta.

Dans sa "proposition de directive du Conseil concernant un régime commun de retenue à la source sur les intérêts"¹, la Commission tranche en faveur de la seconde option et propose une retenue à la source de 15 % **au minimum**; les Etats membres gardent la faculté d'appliquer un taux de retenue à la source plus élevé et éventuellement discriminatoire à l'encontre de leurs résidents.

Ce "régime commun" ne passera jamais le stade de la proposition de directive. Combattu vigoureusement par le Grand-Duché du Luxembourg, qui a fait de sa compétitivité fiscale une véritable vocation économique, et par le Royaume-Uni, hostile à toute mesure de régulation économique "imposée du haut de Bruxelles" et attentive au statut de place financière internationale de sa propre capitale, il est loin de déclencher l'enthousiasme des autres Etats membres. L'Allemagne, après le désastre de la retenue de 10 % introduite le 1er janvier 1989 et retirée après six mois face à un tollé général, estimera le taux de 15 % trop élevé. Enfin, le système ne résoud guère le problème des Pays-Bas qui souhaitent une généralisation de l'identification des bénéficiaires.

La France et la Belgique semblent se contenter de la proposition de la Commission. Cependant, des doutes d'un autre ordre se font jour. La retenue à la source ne fait-elle pas grimper les taux d'intérêt ? Le taux de 15 % n'est-il pas trop élevé face à la concurrence grandissante des produits financiers permettant d'éviter toute taxation (euro-obligations, SICAV de capitalisation) ? Ne risque-t-on pas de favoriser la fuite de capitaux hors de la C.E.E. et de défavoriser les places financières européennes ?

La logique de "désescalade fiscale"

Finalement, la libre circulation des capitaux sera instaurée sans qu'aucun mécanisme de protection des recettes fiscales émanant des revenus d'intérêt ne soit mis en place. Les Etats "fiscalement non compétitifs" acceptent la logique de la "désescalade fiscale" afin de ne pas voir les

1. Commission des Communautés Européennes, **Mesures fiscales à adopter par la Communauté en liaison avec la libération des mouvements de capitaux** (proposition de directive du Conseil concernant un régime commun de retenue à la source sur les intérêts, COM(89)60, 8.2.1989, page 3).

1. Idem

capitaux de leurs résidents désertent massivement. La Belgique constitue à cet égard un excellent exemple, avec l'abaissement de 25 à 10 % du taux du précompte mobilier à partir du 1er mars 1990¹.

I.2 L'abaissement du taux du précompte mobilier en Belgique

Dans le cas belge, la retenue à la source appliquée aux revenus de l'épargne est dénommée "précompte mobilier". A l'origine en effet, cette retenue devait être en principe considérée comme une avance sur l'impôt dû² puisque le contribuable avait l'obligation de déclarer ces revenus afin qu'ils subissent l'imposition globale. Cependant, comme les débiteurs de ces revenus n'avaient pas l'obligation de communiquer l'identité des bénéficiaires à l'administration fiscale, ces dispositions n'étaient appliquées que dans une très faible mesure (revenus connus de l'administration fiscale, dividendes déclarés afin de bénéficier du crédit d'impôt ou d'une imputation du précompte, contribuables scrupuleux, etc...).

Une libre circulation déjà largement acquise

Dès 1984, le précompte mobilier passe de 20 à 25 %³ et devient libératoire pour les ménages. La pratique est ainsi consacrée dans les principes et le "précompte mobilier" n'a donc plus de précompte que le nom puisqu'il constitue désormais une imposition séparée et définitive⁴ (sauf pour les sociétés puisque celles-ci imputent le précompte mobilier sur l'impôt des sociétés).

Le maintien de ce taux de 25 % va s'avérer de plus en plus problématique au cours de la seconde moitié de la décennie, et cela bien avant que la perspective de la libre circulation des capitaux dans la Communauté ne prenne corps. Les arguments les plus couramment avancés étaient les suivants⁵ :

- le taux du précompte est en partie incorporé dans les taux d'intérêt et en relève le niveau, parce que les opérateurs exigent un taux d'intérêt net qui soutienne la comparaison avec les taux étrangers;
- le taux du précompte encourage les sorties de capitaux;
- l'épargne productrice des revenus précomptés provient elle-même de revenus qui ont en principe été imposés (argument de la "double taxation").

Les deux premiers arguments sont intéressants : ils montrent que pour un pays comme

1. Loi du 22 février 1990 (Moniteur belge du 1.3.1990, 2e édition).

2. Exceptions : - de 1962 à 1967, le contribuable pouvait acquitter un précompte mobilier libérateur de 27,5 % (taux normal à l'époque : 15 %)

- précompte mobilier libératoire sur l'emprunt de crise 1981 et les actions A.F.V. (1982-1983).

3. A l'exception des emprunts antérieurs à 1962 (12,5 %), de l'emprunt de crise de 1981 (20 %) et des A.F.V. (20 %).

4. A de rares exceptions près.

5. Cf. par exemple ASSOCIATION BELGE DES BANQUES, *Le précompte mobilier : un point de vue* (octobre 1986).

la Belgique, la libre circulation des capitaux existait en grande partie "de facto" avant d'être formellement concrétisée. La question de la souveraineté belge dans le domaine fiscal face à l'internationalisation des mouvements de capitaux n'est donc guère une question nouvelle.

Hormis les conséquences éventuelles sur la conduite des politiques fiscales et monétaire, la libération des mouvements de capitaux n'avait effectivement pour la Belgique que deux conséquences assez techniques :

- la suppression du double marché des changes;
- la suppression de l'autorisation préalable du Ministre des Finances pour l'émission d'obligations sur le marché belge (article 108 du Code de Commerce).

Un second souffle

Bien entendu, la perspective de la libre circulation des capitaux donne un second souffle à la thèse de la réduction nécessaire du taux du précompte mobilier, ce d'autant plus que certains indices font suspecter une accélération des mécanismes d'éviction de cet impôt en 1988 et 1989 ; C. VALENDUC n'indique-t-il pas de façon convaincante que "[...] les actifs financiers dont les revenus sont imposables au précompte mobilier sont recherchés par des épargnants qui peuvent prétendre à l'exonération de ce précompte [...] (tandis que) [...] les épargnants soumis au précompte mobilier recherchent des actifs qui par leur nature leur permettent d'éviter cette imposition."¹. Le même auteur relève que les investissements belges en O.P.V.C.M.² de droit luxembourgeois (et notamment en S.I.C.A.V.³ de capitalisation) permettant d'éviter le précompte sont passés de 52,6 milliards en 1985 à 346,3 milliards de francs belges en 1988 et évalue les pertes fiscales subséquentes à 5 milliards en 1988.

Les statistiques relatives aux recettes de précompte mobilier (cf. tableau 2) indiquent en effet un tassement de la croissance des recettes en fin de période qui ne peut être attribué uniquement à des facteurs purement macroéconomiques tels que l'évolution des prix, des taux d'intérêt ou de la dette publique⁴; les estimations économétriques réalisées dans le cadre du modèle HERMES-Belgique au Bureau du Plan confirment cette inflexion dans l'évolution des recettes de précompte mobilier⁵. On ne peut cependant pas parler d'effondrement (cf. tableau 2), malgré une hausse importante en 1988 et 1989 des sorties de capitaux.

1. C. VALENDUC : La fiscalité de l'épargne belge et son environnement européen : situation, évolution et perspectives, in MINISTÈRE DES FINANCES, Bulletin de documentation (janvier-février 1990, pp.76 et 77).

2. Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières.

3. Société d'Investissement à Capital Variable.

4. F. BOSSIER, M. ENGLERT, H. VAN SEBROECK, *op cit.*, p. 5.

5. *idem.*, p.2

Tableau 2 - Recettes du précompte mobilier

(milliards de FB courants)

Année	Recettes de précompte mobilier					Pour mémoire Total des impôts sur les revenus (**)
	Total		p.m.: prix de la cons.privée (taux de cr., %)	Personnes physiques(*)	Sociétés (*)	
	Milliards	Taux de croissance (%)				
1980	58.7			32.6	26.1	624.5
1981	65.6	11.8	7.6	36.7	28.9	645.4
1982	74.9	14.2	8.7	41.9	33.0	746.7
1983	84.2	12.4	7.7	47.1	37.0	769.9
1984	114.2	35.6	6.4	63.9	50.2	865.6
1985	126.7	10.9	4.9	70.9	55.8	918.6
1986	134.2	6.3	1.3	75.1	59.1	943.8
1987	140.4	4.6	1.6	78.6	61.8	965.1
1988	143.8	2.4	1.2	80.9	62.9	990.8
1989	146.5	1.9	3.1	82.0	64.5	1000.5

(*) **Rappel** : la clé de répartition du précompte mobilier entre personnes physiques et sociétés est incertaine

(**) Y compris l'impôt des pouvoirs locaux

Source : Ministère des Finances, Service d'études et de documentation, **Note de conjoncture**, tableaux III.A.5.a et III.A.5.c.

Le "moment psychologique"

L'imminence de la libération officielle des mouvements de capitaux et l'échec consommé des négociations relatives à l'instauration d'une retenue de 15 % sur les revenus d'intérêt généralisée à l'ensemble de la Communauté, échec dans lequel la Belgique ne porte guère de responsabilité, créent début 1990 un "moment psychologique". Les opérateurs sur les marchés financiers ont d'ailleurs adapté leur comportement dans l'attente d'une décision qu'ils savent imminente. En dépit des réticences motivées par l'impact prévisible sur le déficit public, le précompte mobilier est abaissé de 25 à 10 % à partir du 1er mars 1990. Afin d'en amortir les conséquences budgétaires (cfr. tableau 3), la mesure est limitée aux revenus d'intérêt (les dividendes restent soumis au taux de 25 %) et aux actifs financiers nouvellement émis; des mesures sont prises afin de générer des recettes compensatoires au niveau de l'impôt des sociétés.

Tableau 3 - Les effets budgétaires de la réduction du précompte mobilier (hormis les mesures compensatoires relatives à l'impôt des sociétés)
(impacts en milliards de FB courants)

	1990	1991	1992	1993	1994
1. Recettes	-2.9	-13.0	-20.7	-23.3	-22.4
1.1 Impôt direct	-3.8	-14.4	-23.2	-27.7	-27.8
- Précompte mobilier	-3.1	-14.1	-23.1	-29.1	-29.5
- Impôt des personnes physiques (hors précompte mobilier)	+0.3	+0.6	+0.8	+1.2	+1.6
- Impôt des sociétés	-1.0	-0.9	-0.9	0.1	0.1
1.2 Impôt indirect	0.7	0.8	1.5	2.6	3.1
2. Dépenses	-2.5	-5.5	-6.5	-7.6	-8.4
2.1 Consommation publique	0.1	0.0	0.1	0.1	0.2
2.2 Prestations de Sécurité sociale	0.0	-0.1	-0.2	-0.4	-0.6
2.3 Intérêts de la dette publique	-2.5	-5.4	-6.4	-7.4	-8.0
3. Solde	-0.5	-7.6	-14.3	-15.7	-14.1

Source : Bureau du Plan (F. BOSSIER, M. ENGLERT, H. VAN SEBROECK, *De macro-economische effecten van de vermindering van de roerende voorheffing* - Planbureau - Planning Paper - April 1990 -

I.3 Conclusions partielles

Le débat et la décision relatifs à l'abaissement du précompte mobilier en Belgique illustrent l'imbrication entre l'élaboration de politiques fiscales et l'amputation progressive de domaines d'exercice de la souveraineté nationale en faveur de la souveraineté européenne. Il ne paraît pas possible de démêler ici tous les écheveaux de la prise de décision. Il est cependant intéressant d'observer comment un déplacement de souveraineté vers un lieu de pouvoir qui ne l'exerce pas effectivement peut orienter de façon déterminante la réponse à certaines questions cruciales.

L'exemple belge montre clairement dans le domaine de la fiscalité de l'épargne, passé de fait sinon de droit sous souveraineté européenne, l'incapacité des pouvoirs communautaires à instaurer une retenue généralisée. A cause notamment de l'opposition de deux Etats, dont l'un représente environ un millième de la population de la C.E.E., a tourné court en quelques mois un débat de plusieurs années enlisé dans d'éternelles questions sur la taxation des différents facteurs de production, l'équité de l'impôt, etc... C'est en quelque sorte par défaut que s'est enclenchée (ou du moins accélérée) une spirale de réductions compétitives de l'impôt sur les revenus de l'épargne.

Il ne s'agit pas ici de porter un jugement sur l'opportunité d'une taxation forte ou faible des revenus de l'épargne, ce qui nécessiterait précisément d'entrer dans le "vieux débat" susmentionné. Il s'agit ici d'illustrer par l'exemple de la fiscalité sur l'épargne le processus en oeuvre dans l'émergence de l'Union économique et monétaire. La dynamique de cette Union dans un contexte d'"Etat européen" démuné de prérogatives et de légitimité essentielles a entraîné incontestablement dans ce domaine une "désescalade" fiscale.

II. LA FISCALITE SUR LA CONSOMMATION

Portant tantôt le nom d' "impôts sur les biens et services", tantôt celui d' "impôts liés à la production et à l'importation", la "fiscalité indirecte", dans les économies développées, désigne surtout l'ensemble des charges fiscales pesant sur la consommation. Les principales d'entre elles sont les accises et la T.V.A., respectivement impôts "spécifiques" et "généraux" sur la consommation. Ces deux impôts diffèrent actuellement, tant par leurs taux que par leur structure, entre les douze Etats Membres. Ces différences font actuellement encore l'objet de formalités fiscales aux frontières intérieures de la Communauté afin que chaque produit soit bien frappé des taxes en vigueur dans le pays de sa consommation. Le système actuellement en vigueur dans toute la C.E.E. consiste donc à **exonérer les biens de fiscalité indirecte à l'exportation et à leur appliquer les impôts du pays où ils sont importés**. Reviennent ainsi, acutellement, au Trésor de chaque Etat Membre les recettes correspondant à la consommation finale enregistrée sur son propre territoire.

Ce petit rappel permet de comprendre pourquoi la fiscalité indirecte s'est inévitablement trouvée, depuis 1985, au coeur du débat sur l'harmonisation fiscale liée à l'ouverture des frontières intérieures du Grand Marché Européen.

Mais les recettes de fiscalité indirecte ont également été au coeur d'autres débats au cours des années quatre vingt : ceux qui débouchèrent sur d'importantes réformes fiscales dans la plupart des pays de l'O.C.D.E. La fiscalité indirecte, dans ces débats-là, fut surtout perçue comme le meilleur moyen de permettre des baisses importantes de fiscalité directe sans créer ou aggraver de trop grands déficits budgétaires grâce à des taxes (nouvelles ou plus fortes) sur la consommation.

La Belgique représente un cas intéressant à la croisée de ces deux conceptions de la fiscalité indirecte. L'Euro-harmonisation y fut abondamment invoquée pour justifier l'accroissement des impôts sur la consommation alors qu'en fait, les mesures prises ces dernières années s'inscrivaient plutôt dans le cadre des "grandes convergences" des politiques fiscales de l'O.C.D.E. On examinera successivement ce propos et ses conséquences en Belgique dans les points II.1 et II.3, lesquelles conséquences ne sont pas étrangères au climat de "désescalade fiscale indirecte" ayant imprégné le processus d'euro-harmonisation au cours de la même période, comme nous tentons de le montrer au point II.2. L'exercice est périlleux, mais les perspectives budgétaires que cette situation implique aujourd'hui pour la Belgique ne le sont pas moins.

Les prémices de la réforme fiscale belge

Les événements récents et les perspectives actuelles en matière de fiscalité indirecte en Belgique ont été largement déterminés par la réforme fiscale belge organisée par la loi du 7 décembre 1988. Celle-ci s'est clairement placée dans deux perspectives générales dépassant non seulement le cadre de la politique nationale, mais aussi celui de la Communauté Européenne :

- Primo, les grandes convergences des politiques fiscales de nombreux pays membres de l'O.C.D.E.
- Et secundo, l'harmonisation des fiscalités européennes.

Ces deux processus furent des références importantes des travaux préparatoires à cette réforme, comme en atteste le rapport de la Commission royale chargée de faire des propositions pour une large réforme fiscale en 1986.

Convergence des politiques fiscales indirectes dans l'O.C.D.E.

Le "Rapport de la Commission royale d'harmonisation et de simplification de la fiscalité" déposé en 1987 débute, en effet, par un panorama des réformes fiscales qui eurent lieu au cours des années 80 dans les pays de l'O.C.D.E. Il résume comme suit l'évolution des politiques de fiscalités indirectes se dégageant de ces réformes¹ : "allègement des impôts sur les revenus et augmentation corrélative des impôts de consommation."

Cette "convergence significative" dans de nombreuses politiques fiscales de l'O.C.D.E. consiste, en fait, à vouloir "stabiliser ou inverser la tendance à l'accroissement des impôts sur le revenu en les rééquilibrant par une progression des taxes sur la consommation"². Il ne s'agit donc pas de mesures de fiscalité indirecte ayant des objectifs particuliers (allocatifs ou redistributifs). Il s'agit uniquement de collecter les moyens nécessaires à d'autres mesures fiscales ou budgétaires.

Les exemples suivants des politiques fiscales indirectes au cours des années quatre vingt dans les pays de l'O.C.D.E. sont donnés par le rapport de la Commission Royale :

- en 1979, le Royaume-Uni a doublé le taux de TVA et réduit les taux de l'impôt personnel sur le revenu ;
- en 1986, la Nouvelle Zélande a introduit une taxe similaire à la TVA et réduit l'impôt personnel sur le revenu ;
- en 1986-87, introduction de la TVA en Grèce, au Portugal, en Espagne et en Turquie;
- au Japon, introduction de la TVA au 1er janvier 1988 ;
- en 1986, les Pays-Bas ont augmenté le taux de T.V.A.

Contrairement à ce qui se passait antérieurement, la plupart des pays de l'O.C.D.E. ont commencé, en outre, à indexer sur l'inflation les droits d'accises sur les alcools, le tabac et les huiles minérales afin d'éviter l'érosion de cette source de recettes fiscales."

Projets d'euro-harmonisation fiscale européenne

Dans le même rapport préparatoire à la réforme fiscale, sont exposés les grands principes de la réforme proposée pour la Belgique. Le sixième de ces principes est l'"harmonisation (...) avec les systèmes en vigueur chez nos principaux partenaires et avec les directives ou projets de directives de la C.E.E." (p. 41). Ce rapport, datant de début 1987, rappelle toutefois que le processus d'harmonisation européenne en matière de politiques fiscales reste embryonnaire et qu'il n'est même pas encore possible de l'anticiper pour d'autres fiscalités que l'impôt indirect. Pour ces derniers, le rapport prônait essentiellement l'alignement des droits d'accises belges (qui

1. Bulletin de documentation - Ministère des Finances - Belgique - numéro 5 - mai 1987 - p. 15.

2. idem pp. 17 et 53.

étaient en 1987 beaucoup plus faibles qu'aujourd'hui) sur le niveau moyen de la C.E.E., ainsi qu'un réaménagement de la tarification de la T.V.A. à trois taux (6, 20, 25 %). Cette proposition était guidée par le triple objectif suivant :

- **Simplification de l'impôt** : en réduisant le nombre de taux de T.V.A.;
- **Neutralité accrue de l'impôt** : en "décourageant les glissements fiscaux entre produits de substitution soumis à des taux divergents";
- **Augmentation de la recette des impôts indirects** : pour "apporter une partie de la marge de manoeuvre nécessaire pour procéder à une réforme significative de l'impôt des personnes physiques."

C'est ainsi qu'apparaît clairement, dans les prémices d'une réforme fiscale particulière, la conjonction d'une tendance lourde observée dans les réformes des pays de l'O.C.D.E. au cours des années 80 (tendance à alléger les impôts sur les revenus en accroissant ceux pesant sur la consommation) et d'une référence occasionnelle à l'harmonisation européenne. L'une et l'autre de ces perspectives générales sont décrites aux points II.1 et II.2 de ce chapitre.

II.1 Les hausses récentes de fiscalité indirecte en Belgique

L'un des choix communs aux réformes fiscales des années 80 en Belgique et dans d'autres pays de l'O.C.D.E., fut donc d'accroître la pression fiscale indirecte afin d'alléger les impôts sur le revenu tout en tentant de maintenir constante la pression fiscale totale, choix motivé par une observation historique du renversement de la part relative des impôts indirects dans les recettes fiscales de l'Etat au cours des deux précédentes décennies.

II.1.1 La pression fiscale indirecte belge en 1987

La part des impôts indirects dans le prélèvement était, en effet, passée, en 22 ans, de 37 % à 25 % en Belgique, de 39 % à 33 % dans la C.E.E. et de 37 % à 30 % dans l'O.C.D.E. Ceci dit, rapporté au niveau du P.I.B., l'impôt indirect est resté d'une étonnante stabilité structurelle pendant 22 ans en Belgique. Un niveau quasi constant de 11 % du P.I.B. y fut, en effet, prélevé sur les biens et services, avec une part quasi invariable de 7 % d'impôt général (T.V.A.) et un contenu aussi stable de 4 % en impôts spécifiques (accises). Le tableau suivant montre qu'en 1987, le poids de la T.V.A. dans le P.I.B. belge était du même ordre que la moyenne communautaire (7 %) alors que les recettes d'accises étaient 2 % plus faibles (4 %).

Tableau 4 - Pressions fiscales indirectes en 1987

(Rubr. O.C.D.E.)	En % du P.I.B.	Belgique	C.E.E.	O.C.D.E.
(5000)	Total impôt indirect	11	13	12
(5110)	Impôt général (T.V.A.)	7	7	6
(5120)	Impôt spécif.(accises)	4	6	6
-	Total prélèvement	46	41	39
	En part du prélèvement	Belg.	C.E.E.	O.C.D.E.
(5000)	Total impôt indirect	25	33	30
(5110)	Impôt général (T.V.A.)	16	18	16

Source : O.C.D.E. : Statistiques des recettes publiques des pays membres.

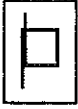
II.1.2 Les relèvements des taux d'accises en Belgique

Suite à la réforme fiscale belge organisée par la loi du 7 décembre 1988, plusieurs relèvements des taux d'accises belges furent décidés. C'est ainsi que la charge fiscale indirecte en Belgique passa d'environ 25 % du total de la pression fiscale et parafiscale en 1987 (voir tableaux 1) à 28 % en 1989 : elle retrouva ainsi en deux ans son poids fiscal (interne) de 1975. Elle s'élève à quelque 720 milliards en 1989. Etant maintenant du même ordre de grandeur que l'Impôt sur les Personnes Physiques (I.P.P.) et égal au quadruple de l'Impôt des Sociétés (I.Soc.) C'est donc un flux économique d'une importance considérable.

Ce mouvement de hausse globale de fiscalité indirecte par des mesures prises tout au long des années 1989 et 1990 est conforme à l'accord initial de l'actuel gouvernement. Et le texte de cet accord se réfère explicitement à l'harmonisation européenne des impôts indirects :

" ... C.4.2 La réforme fiscale sera financée complémentaiement par l'adaptation des **accises, en référence à l'harmonisation européenne des impôts indirects**. Le gouvernement veillera à ce que le fuel de chauffage domestique ne soit imposé davantage." (p.25)

Toutefois, au moment de la conclusion de cet accord, il n'y avait encore aucune contrainte européenne d'harmonisation pour 1992. Seuls des projets existaient, encore à l'état semi-définitif puisque les premiers projets de directives élaborés par la Commission (1987) ont été remplacés par un ensemble de propositions de directives dont les dernières furent déposées ce 19 septembre 1990 (voir plus loin).



Une référence très sélective à l'Euro-harmonisation

La "référence" vise donc les premiers projets de directive mais il faut noter que le gouvernement s'est inspiré de cette "référence" de façon vraiment très sélective. En effet, il a, tout d'abord, veillé à ne pas harmoniser l'accise sur le fuel domestique. En d'autres termes, la Belgique étant l'un des deux seuls pays de la C.E.E. à ne pas avoir une telle accise, une euro-harmonisation lui en imposerait une inévitablement. Mais, en attendant, bien que cette mesure eût fourni une marge de manoeuvre appréciable pour financer la réforme de fiscalité directe, le gouvernement a préféré ne pas anticiper sur son harmonisation.

C'est donc, en quelque sorte, d'une euro-harmonisation des accises anticipée "à la carte" qu'il s'agit. En outre, le réaménagement de T.V.A. à trois taux suggéré par les travaux préparatoires à la réforme fiscale, qui aurait réduit la singularité du système fiscal belge (à sept taux !) en Europe, n'a pas été effectué non plus. Les taux de T.V.A. les plus élevés frappant notamment des produits de luxe en Belgique (33 %) n'ont donc pas été abaissés.

En définitive, les hausses fiscales indirectes qui ont eu lieu en Belgique depuis 1987 se sont donc inspirées de façon très sélective d'un alignement sur certaines moyennes de taux d'accises européen et n'ont, en aucun cas, suivi à la lettre les divers projets de directives d'harmonisation fiscales indirectes exposés au point suivant.

II.2 L'harmonisation européenne de la fiscalité indirecte

II.2.1 La question posée par l'Acte Unique

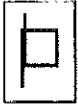
L'Acte Unique de la Communauté européenne, entré en vigueur le 1er juillet 1987, contient un ensemble de modifications à ses traités de base que l'on peut considérer comme très importantes et que les Douze n'ont acceptées qu'à la perspective de bénéficier en retour, chacun, des avantages du marché intérieur. Les articles 13 et 17 de l'Acte Unique, notamment, modifient le traité C.E.E. en y introduisant les dispositions suivantes :

"Article 13. - Le traité C.E.E. est complété par les dispositions suivantes :

"Article 8A. - La Communauté arrête les mesures destinées à établir progressivement le marché intérieur au cours d'une période expirant le 31 décembre 1992. (...). Le marché intérieur comporte un espace **sans frontières** intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité."

"Article 17. - L'article 99 du traité C.E.E. est remplacé par les dispositions suivantes :

"Article 99. - Le Conseil, statuant **à l'unanimité** sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects **dans la mesure où** cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 8A."



L'Acte Unique implique donc l'harmonisation des législations relatives aux T.V.A. et droits d'accises dans la mesure où cela est nécessaire pour que s'ouvre le marché intérieur d'ici 1992. Mais il ne précise pas cette mesure et laisse planer toute l'ambiguïté qui a permis la naissance des deux conceptions de l'harmonisation décrite en introduction à la présente note : d'en haut et d'en bas.

Quelle est cette mesure ? Jusqu'où faut-il harmoniser les taux avant l'ouverture des frontières ? C'est à la Commission qu'il appartient de répondre à ces questions laissées ouvertes par l'accord de l'Acte Unique, en formulant au Conseil ses propositions de directives d'harmonisation des fiscalités indirectes. Une première proposition de réponse fut élaborée sous la responsabilité de Lord COCKFIELD en 1987. Elle ne fit pas l'unanimité, loin de là. La réponse définitive est encore inconnue, mais elle verra le jour avant 1993 sous la responsabilité de Madame SCRIVENER.

II.2.2 L'harmonisation des accises

La Commission avait déposé en août 1987 un ensemble de propositions d'harmonisation des fiscalités indirectes. En matière d'accises (tout comme en matière de T.V.A.), celles-ci s'inspiraient d'une approche extrêmement pragmatique en **proposant comme taux objectifs unique pour l'ensemble de la Communauté au 31 décembre 1992 des moyennes arithmétiques des taux d'imposition alors en vigueur dans tous les pays** de la Communauté (le "alors" étant daté du 1er avril 1987). Ces divers taux des Etats Membres présentaient, produit par produit, une variance considérable. La perspective d'une transition entre les taux existants et le taux moyen proposé comme objectif harmonisé posa, pour chaque produit, à plusieurs Etats Membres "des problèmes pratiques considérables notamment à l'égard des recettes fiscales"¹. C'est en ces termes que la Commission justifia, en décembre 1989, l'abandon des taux moyens adoptés comme taux harmonisés dans les premières propositions communautaires. "Eu égard à cette situation" la nouvelle orientation définie par la Commission dès octobre 1989 opte pour une approche flexible basée sur des "taux minima" et des "taux objectifs" pour la plupart des produits soumis à l'accise : "Ces taux minima assurent le rapprochement minimum des droits sur le tabac, l'alcool et l'essence, nécessaire à l'abolition des frontières. Ils sont inférieurs aux taux uniques de 1987 et seront obligatoires dans toute la Communauté à partir du 1er janvier 1993"¹.

Le fait que ces taux minima soient, pour la plupart, inférieurs aux taux uniques de 1987 est un premier signe de désescalade fiscale, non pas dans la pratique, mais dans les prémices de l'euro-harmonisation des fiscalités indirectes : les premières propositions ayant des taux jugés trop élevés, la Commission les a revus à la baisse. Et les baisses de taux illustrées au tableau 5 pour les huiles minérales annoncent une **baisse** correspondante **d'espérance budgétaire** en 1993 pour les Etats Membres, entre les projets de Lord COCKFIELD (août 1987) et ceux de Madame SCRIVENER (décembre 1989). A moins qu'il n'y ait compensation par effet d'élasticité aux prix, ce qui reporterait le coût budgétaire sur un coût social infligé à l'environnement.

1. COM(89)526 Final - Bruxelles, le 19 décembre 1989. Proposition modifiée de Directive du Conseil concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales.

Tableau 5 - Proposition de taux d'accises sur les huiles minérales déposées par la C.E.E. pour une harmonisation au 31.12.1992

Produits soumis à l'accise	Proposition d'août 1987 (écus)	Proposition de décembre 1989 (écus)	Comparaison (écart en %)
Essence avec plomb (1000 l)	340	337	- 1 %
Essence sans plomb (1000 l)	310	287	- 7 %
Gasoil routier (1000 l.)	177	195 à 205	+ 10 %
Gasoil de chauffage (1000 l.)	50	47 à 53	- 6 %
Fuel lourd (1 t.)	17	16 à 18	- 6 %

Dans le cas de l'essence sans plomb, c'est paradoxalement "pour renforcer l'argument environnemental en sa faveur" que le taux minimum retenu par la proposition d'octobre 1989 se situe 7 % au-dessous du taux objectif proposé en août 1987. La Commission dit, en effet, rencontrer "l'argument environnemental" dans sa communication du 19 décembre 1989, en proposant un différentiel de 50 écus entre l'essence sans plomb et l'essence avec plomb (alors que cette différence n'était que de 30 écus dans sa proposition d'août 1987) pour encourager la substitution entre ces deux produits. Il est permis de se demander si "l'argument environnemental" n'aurait pas été mieux rencontré en décembre 1989 par le maintien du taux minimum proposé pour l'essence sans plomb au niveau (7 % supérieur) du taux objectif qui avait été proposé par elle en août 1987, quel que soit le différentiel entre les deux essences. Dans la révision actuelle du projet de la Commission, l'effet d'encouragement de la consommation d'essence ne fera-t-il pas plus de dégât à l'environnement que l'effet de substitution entre essences avec et sans plomb ? (Il est vrai que ces questions ont partiellement changé de perspective depuis la crise du Golfe...).

Dans le cas du gasoil routier, une hausse significative est constatée (+ 10 %) entre les propositions de 1987 et celles de 1989. Il est à noter, toutefois, que la consommation de gasoil routier concerne principalement les utilisateurs industriels et commerciaux. Les taux minima repris dans la deuxième colonne du tableau 6 sont ceux de la proposition de la Commission **sur le rapprochement des taux** d'accises datant du 19 décembre 1989. Le parlement européen refusa jusqu'ici de donner un avis sur ces propositions sans connaître les propositions de la Commission **sur la structure des accises** : définition précise des produits visés et des exonérations envisagées. Celles-ci viennent d'être déposées (le 19 septembre 1990) et des exonérations sont demandées pour le gasoil des chemins de fer ainsi que le carburant pour les transports commerciaux aériens et maritimes.

Pour les combustibles pétroliers, les taux minima proposés en décembre 1989 marquent tous deux un net recul (- 6 %) par rapport aux propositions de mai 1987. Cependant, ce recul ne va pas jusqu'à annuler les accises en question comme c'est le cas actuellement en Belgique. Pour les autres produits que les huiles minérales (alcools, vins, bières, cigarettes, cigares, tabacs) les écarts à la baisse entre taux proposés en 1987 et 1989 par la Commission sont encore plus importants que pour les huiles minérales. C'est dû au fait que la variance des taux actuellement appliqués dans les divers pays de la Communauté est plus élevée encore pour les produits non pétroliers que pour les huiles minérales. Rappelons que la plus grande partie des recettes d'accises (55 % en Belgique) proviennent de la consommation des produits pétroliers.

II.2.3 L'harmonisation de la T.V.A.

"Conformément aux objectifs visés par l'article 99, rappelés dans l'exposé des motifs de chacune des directives successives qui ont conduit à la généralisation du système de la T.V.A., les propositions de la Commission dans le domaine de la fiscalité indirecte introduisent les **mesures strictement nécessaires à l'abolition des frontières et des contrôles qui y sont exercés**. Ce rappel constitue un point de départ indispensable si l'on veut comprendre la logique et la portée réelle de ces propositions."¹ Point de départ indispensable pour comprendre deux fondements de la proposition de 1987 qui sont, en fait, deux contraintes a priori sur cette proposition.

Les fondements initiaux de l'euro-harmonisation

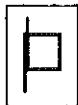
La première de ces deux contraintes découle d'une interprétation stricto sensu sur le plan fiscal de l'expression de l'article 8A : "Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures". **Ceci suppose que pour le 31.12.1992 soient abolies toutes les frontières fiscales et non pas qu'elles soient seulement simplifiées ou déplacées**. Dans l'euro-harmonisation projetée en 1987, cette interprétation écartait donc d'emblée, à court terme comme à long terme, le maintien d'un système taxant les biens **dans le pays de destination**. Ce système était écarté parce qu'il conserve l'actuelle discrimination existant entre livraisons intérieures à un pays (soumises au système de taxation normale) et livraisons à d'autres Etats Membres (bénéficiant de détaxation à l'exportation, laquelle exportation est actuellement contrôlée à la frontière). Par contre, l'approche de l'harmonisation défendue par la Commission en 1987 se fonde sur un système taxant, **dans les pays d'origine**, les biens exportés exactement de la même façon que les biens produits et livrés à l'intérieur de ce même pays.

La seconde restriction explicitement formulée par la Commission dans l'approche de ses propositions d'harmonisation de 1987 fut également l'objet de nombreuses critiques : "Il faut dire clairement que le "paquet" actuel n'est **pas destiné à atteindre un système fiscal idéal pour la Communauté** mais un projet tendant à l'élimination des frontières fiscales." (Cette question est abordée dans l'introduction de ce papier). Le critère de politique économique pris en compte est l'équilibre budgétaire des Etats Membres. Tant les fourchettes de T.V.A. que les moyennes arithmétiques de taux proposées par la Commission sont en effet déterminés en veillant, de façon purement pragmatique, à ce que l'écart entre taux extrêmes ne crée pas, en 1992, d'insupportables différences de prix entre Etats Membres (limitrophes surtout), mais en veillant également à minimiser les perturbations budgétaires par rapport à la situation actuelle. Un principe que la Commission définissait en 1987 comme le "minimum of disturbances for the maximum of Member States".

La question de la souveraineté

Paradoxalement, le débat sembla tout d'abord ignorer la question de l'abolition des frontières fiscales pour ne s'intéresser qu'à **la question de la souveraineté des pays membres** et aux limites qu'y apporteraient les projets de directive fiscale de 1987. C'est à travers la critique du "clearing system", imaginé par les propositions de 1987 que fut posée la question de l'émer-

1. Communications de la Commission et proposition de directives du Conseil relatives au rapprochement des taux et à l'harmonisation des structures des impôts indirects : COM(87), n° 320 à 328, août 1988.



gence d'une fiscalité supra-européenne. L'approche "pays d'origine" des propositions de directives sur l'harmonisation de la T.V.A. déposées initialement par la Commission envisageait en effet la création d'une sorte de grand compte supranational par lequel aurait automatiquement transité une somme de flux budgétaires nationaux équivalent à environ un tiers du montant actuellement versé par les Etats pour les ressources propres de la C.E.E. Certes ce montant est faible mais, en filigrane de ce débat, se posait néanmoins la question des extensions éventuelles de ce mécanisme vers des possibilités d'autofinancement communautaire sur base de fiscalité indirecte. Le "clearing system" imaginait un système de compensation grâce auquel les gouvernements exportateurs nets ayant encaissé un surplus de recette de T.V.A. aurait versé ce surplus à ce compte, d'où il aurait été redistribué aux trésors des pays importateurs nets. Au travers de ce compte, le gouvernement du "pays d'origine" d'un bien aurait ainsi transmis la recette correspondant à la consommation d'un bien au gouvernement du "pays de destination" où aurait finalement eut lieu cette consommation, et les recettes de T.V.A. encaissées in fine dans chaque pays auraient bien gardé leur caractère de fiscalité sur la consommation enregistrée dans chaque pays.

Les discussions du "clearing system" s'embourbèrent rapidement dans des considérations d'une haute technicité dont une seule chose se dégagait plus ou moins clairement : qu'il soit géré ou non par la Commission, aucun Etat Membre n'était pressé de voir naître ce grand compte supranational organisant des compensations plus ou moins automatiques à partir de prélèvements directs sur les fiscalités indirectes nationales.

Pourquoi faut-il harmoniser la T.V.A. ?

Quoi qu'il en soit, le nouveau système proposé était strictement inapplicable si subsistaient, après ouverture des frontières, les différences de taux existant actuellement entre pays membres. Le risque de détournement de trafic est évident pour les non-assujettis qui s'organiseraient rapidement pour s'approvisionner dans les pays aux taxes les plus faibles. Quant aux assujettis, bien que la T.V.A. leur soit remboursée, ils doivent la préfinancer et achèteront donc aussi de préférence leurs fournitures dans les pays qui les taxeront aux taux les plus faibles. Mentionnons également le cas des assujettis exonérés (banques, assurances, etc...) qui, pour achat de biens d'investissement, seront d'autant plus sensibles aux différences de taux de T.V.A. qu'ils ne peuvent déduire la taxe. Sans harmonisation des taux, après ouverture des frontières, la T.V.A. risquerait donc de devenir un instrument de distorsion de concurrence et de détournement de trafic. Pour éviter cela, il fallait que les taux allant de 38 % (pour certains biens "de luxe" en Italie) à 0 % (pour certains produits "de première nécessité" en Grande-Bretagne) soient harmonisés. L'harmonisation fondée sur l'approche pragmatique décrite plus haut est partie en 1987 de l'exemple des Etats-Unis (où les écarts entre "sales taxes" entre Etats peuvent atteindre 7 à 8 points) pour proposer un système à deux taux flexibles.

Selon les propositions de 1987, cette flexibilité s'inscrirait dans deux fourchettes : 14 à 20 % pour le taux normal et 4 à 9 % pour le taux réduit. Le taux réduit s'appliquera aux biens suivants :

- les produits alimentaires, à l'exclusion des boissons alcoolisées;
- les produits énergétiques pour le chauffage et l'éclairage;
- les livraisons d'eau;
- les produits pharmaceutiques;
- les livres, journaux et périodiques;
- les transports de personnes.

Pour fixer le taux réduit, il ne faut pas perdre de vue que deux Etats Membres appliquent actuellement un taux zéro à la plupart sinon à la totalité des biens et services "de première nécessité" qui figurent dans la liste des biens qui doivent être taxés au taux réduit. Pour cette raison, "en vue de l'inclusion de certains secteurs sensibles dans cette fourchette de taux (par exemple le secteur culturel)", la Commission recommandait que les Etats Membres fixent leur taux dans la moitié inférieure de la fourchette.

Une euro-harmonisation révisée

Deux des trois orientations adoptées par la Commission sur proposition de Madame SCRIVENER le 17 mai 1989 modifient sensiblement les propositions de 1987 relatives à l'harmonisation de la T.V.A. (la troisième était celle d'une révision à la baisse des accises - voir II.2.1).

Elles ne mettent pas en cause la réalisation, **à terme**, d'un système de circulation de marchandises grevées de T.V.A. dans le grand marché intérieur. Par contre, pour permettre cette réalisation, il y est proposé d'éliminer les désaccords et difficultés budgétaires qui s'y opposent en introduisant une **phase transitoire** et en proposant un traitement plus pragmatique de plusieurs opérations grevées de T.V.A.

Un premier aspect de la "phase transitoire" de cette nouvelle approche proposait de donner, dès le 1er janvier 1990, un coup d'accélérateur au processus d'harmonisation fiscale en choisissant d'accroître la pression exercée par les mécanismes de concurrence dans le commerce frontalier sur les fiscalités indirectes nationales dans l'esprit d'une harmonisation fiscale "par le bas". Ainsi, entre janvier 1990 et fin 1992, les franchises de T.V.A. aux frontières auraient quadruplé (et en accises elles auraient doublé). Cette mesure aurait "préfiguré les franchises illimitées et la liberté d'achat, taxe payée, qui seront la règle dans le marché intérieur à partir de 1993". Cette proposition ne fut pas reçue, le gouvernement belge, notamment, s'y opposant catégoriquement compte tenu des pertes actuelles de l'ordre d'une dizaine de milliards à la frontière belgo-luxembourgeoise suite à l'exploitation très systématique des franchises existant actuellement.

En second lieu, la Nouvelle Approche proposait d'exclure une série d'opérations commerciales particulières du mécanisme de compensation. En d'autres termes, cette série d'opérations seraient, "au moins tant que les taux ne sont pas suffisamment rapprochés", taxées aux taux et conditions de fiscalité indirecte dans le pays de destination de la marchandise. Feraient ainsi exception à la règle voulant que les marchandises circulent grevées de T.V.A. dans le Grand Marché :

- les ventes par correspondance;
- les ventes d'automobiles;
- les achats des collectivités publiques, banques et assurances;
- les opérations d'entreprises liées au sein d'un même groupe et installées dans des Etats Membres différents.

Une euro-harmonisation transitoire

Sur base de cette nouvelle approche, le Conseil des ministres des Finances (ECO/FIN) aurait dû jouer un rôle déterminant en adoptant des "conclusions" fermes sur l'abolition des frontières fiscales. Mais ce Conseil n'est pas parvenu à définir une solution globale. Sa prise de position sur le "principe du pays de destination" est valable pour une période transitoire dont

l'échéance est relativement floue¹. Les moyens par lesquels sera réalisé l' "allègement des charges bureaucratiques" pour les entreprises (plus lourdes si on adopte un système basé sur les taux du pays de destination) sont encore vagues.

Le régime à mettre en place le 1er janvier 1993, qui sera assuré par la taxation du destinataire dans le pays de destination aux taux et conditions de ce pays, régira les opérations entre Etats Membres différents réalisés par les assujettis.

Mais les ventes à destination **des particuliers ou organismes exonérés ou non assujettis**, ne sont **pas** soumises à ce régime même si les acheteurs ne sont **pas** domiciliés dans le même Etat Membre que les vendeurs. Ceci posera donc, pour cette dernière catégorie de transactions transfrontalières, un problème de distorsion de concurrence et un risque de détournement de trafic commercial dans la mesure où subsisteront des différences de taux entre Etats (voisins notamment). Deux catégories d'opérations seront toutefois soumises à un traitement différencié afin de limiter ces risques de détournement de commerce des particuliers ou organismes exonérés ou non assujettis :

- "Les achats dans un autre Etat Membre de véhicules susceptibles d'être immatriculés seront soumis à la T.V.A. dans le pays de destination et au taux de ce pays (qui est le lieu de l'immatriculation)".
- "Pour les livraisons à distance destinées à un particulier ou un organisme exonéré ou non-assujetti établi dans un autre Etat Membre, le vendeur ou son représentant acquittera la taxe du pays de destination dès lors que le montant de ses ventes de cette nature dépassera certains seuils à fixer".

Un flou sur l'euro-harmonisation des taux

Quant au rapprochement des taux de T.V.A. (qui demeure une grosse source potentielle de détournement de trafic pour les non-assujettis après ouverture des frontières), seules les lignes de force d'un prochain compromis ont pu être tracées :

Le taux normal applicable à la plupart des biens et services ne devra pas, d'ici le 1er janvier 1993 :

- être réduit s'il est inférieur à 14 %; ni être relevé s'il est supérieur à 20 %;
- être réduit en deça de 14 %; ni être relevé au-dessus de 20 % s'il est compris entre 14 % et 20 %;

En outre, le Conseil a décidé que les 12 Etats membres rechercheront, d'ici le 31 décembre 1991, un accord inscrivant à l'intérieur des limites de 14 % à 20 % :

- soit une fourchette (éventuellement plus étroite) encadrant le taux normal;
- soit un taux normal minimum.

1. Alors que la "phase transitoire" proposée en mai 1989 par Madame Scrivener était antérieure à 1993, celle des conclusions d'Ecofin de novembre 1989 définit une "période limitée", un vague "moyen terme" dont la limite exacte sera fixée au plus tard le 31.12.1996.

Cette fourchette ou ce taux minimum serait applicable le 1er janvier 1993.

En conclusion, le taux normal de T.V.A. dans la Belgique de l'Europe 92 est donc actuellement soumis à la contrainte communautaire d'inclusion dans une fourchette de 14 % à 20 %. Au plus tard le 31 décembre 1991 (n.d.l.r. : après les élections en R.F.A.), il sera soumis à une fourchette plus étroite, ou à un seuil qui pourrait être supérieur à 14 %.

II.3 Les perspectives de fiscalité indirecte en Belgique

II.3.1 En matière d'accises

Le tableau 6 permet de situer plus exactement les taux d'accise actuels en Belgique par rapport au dernier (19.12.1989) projet de la Commission. On constate que les accises actuelles belges sur l'essence avec plomb sont de 0.64 F/l inférieures aux taux minima proposés par la Commission. Par contre, celles sur l'essence sans plomb sont déjà légèrement supérieures à ces minima. Quant au diesel, il est aujourd'hui porteur d'une accise supérieure au taux minimum projeté par la Commission. Dans l'ensemble, on peut donc dire que le gouvernement belge ne dispose plus d'aucune marge de manoeuvre budgétaire sur la fiscalité des carburants "en référence à l'harmonisation européenne".

Par contre, le gouvernement dispose d'une marge sur la fiscalité des combustibles pétroliers; les taux minima proposés par la Commission sont de 2.02 F/l et 688 F/tonne respectivement. Ils figurent au tableau 6. Cette marge de manoeuvre se réalisera si les frontières fiscales de la Communauté s'ouvrent effectivement le 1er janvier 1993 parce que des taux d'accises minima seront alors obligatoires dans toute la Communauté européenne. Ceci dit, les discussions en cours sur ces propositions de taux ne sont pas encore arrivés à un accord, mais celui-ci devrait intervenir avant la fin de 1990.

Tableau 6 - Taux d'accises actuels en Belgique comparés aux derniers projets de taux minima pour 1992

	Taux actuels	Taux harmonisés (19.12.1989)
Essence super (F/l)		
avec plomb	13.85	14.49
sans plomb	12.40	12.34
Diesel (F/l)	8.60	8.39
Gasoil de chauffage (F/l)	-	2.02
Fuel lourd (F/tonne)	-	688
Alcool pur (F/l)	635	481
Produits intermédiaires (F/l)	252	322
Vin tranquille (F/l)	14.7	4.0
Vin mousseux (F/l)	23.80	(moy.p.)7.10
Cigarettes (en % du p.v. de la cigarette populaire)	66.4 %	64.2 %

En résumé, la seule marge de manoeuvre positive dont disposerait le gouvernement en 1993 en matière d'accises serait, d'après les actuels projets d'harmonisation, localisée sur les combustibles pétroliers.

II.3.2 En matière de T.V.A.

Quant à la T.V.A., la clause de "standstill" acceptée jusqu'ici par tous les pays membres de la C.E.E. décide que le taux normal applicable à la plupart des biens et services ne devrait pas être diminué en deça de 14 % ni relevé au-dessus de 20 %, d'ici au 1er janvier 1993. Mais passé cette date, l'option définitive qui devra être prise n'aura pas nécessairement la forme de cette fourchette. Plusieurs éventualités sont envisagées. Parmi celles-ci, les deux éventualités d'un taux normal minimal de 14 % ou bien de 16 %. La Belgique appliquant des taux de 25 % et de 33 %, ceux-ci devraient alors vraisemblablement disparaître au profit d'un taux inférieur à 20 %. En valeur absolue, les moins-values budgétaires correspondant à une adaptation à 19 %¹ seraient du même ordre de grandeur que les recettes budgétaires correspondant aux accises sur les combustibles pétroliers. Cependant, aucun de ces projets n'a encore de caractère définitif. Bien que la perspective de passer de sept taux à deux taux de T.V.A. ait le mérite incontestable de la simplicité, elle présente aussi les inconvénients suivants :

- C'est la large gamme de taux actuels (du taux zéro aux taux de luxe) qui fait de la T.V.A. une forme de fiscalité légèrement progressive par rapport à la consommation. En réduisant cette gamme, on risque de modifier la fiscalité dans un sens anti-redistributif.
- En réduisant le nombre de taux disponibles, on diminue encore les possibilités d'utiliser aussi la T.V.A. comme un instrument de fiscalité différentielle au service de la protection de l'environnement ou d'autres objectifs liés à la réduction des coûts sociaux.

II.4 Conclusions partielles

Tout comme les récentes baisses de fiscalité sur l'épargne, les accroissements de pression fiscale indirecte enregistrés en Belgique ces dernières années ont un caractère exemplaire. Mais, dans ce cas, il ne s'agit pas d'un déplacement de souveraineté vers un lieu supra-national n'exerçant pas cette souveraineté, bien que les décisions de hausses d'accises aient été justifiées par une référence explicite à l'euro-harmonisation.

Ces décisions de hausses de la fiscalité indirecte semblent, en fait, avoir été essentiellement déterminées par l'exemple des politiques fiscales menées au sein de l'O.C.D.E. au cours des années quatre vingt. Une convergence significative de ces politiques consistait à inverser la tendance à la hausse de la fiscalité sur les revenus grâce à un transfert de pression fiscale sur la consommation.

A cet autre niveau de supra-nationalité (l'O.C.D.E.), il s'agit moins d'une contrainte technique d'harmonisation fiscale que d'un courant d'idées dominantes en matière de politique éco-

1. 19 % présenterait un différentiel de 3 % qui serait encore supportable au cas où le seuil du taux normal communautaire serait fixé à 16 %.

nomique. Ce courant faisait, jusqu'à présent, de la fiscalité indirecte un instrument essentiellement consacré à alimenter le budget de l'Etat. Quant aux propositions d'Euro-harmonisation successives relatives à l'accise et la T.V.A., elles ont pour seul objectif économique jusqu'ici, à quelques nuances près, de permettre l'ouverture des frontières du Grand Marché de 1992 à la date prévue. Dans un cas comme dans l'autre, des mouvements considérables des pressions fiscales indirectes ont été enregistrés ou sont envisagées sans que soient systématiquement mis en évidence des objectifs économiques propres à cette forme de fiscalité.

En d'autres termes, bien que la fiscalité indirecte soit l'outil par excellence d'une politique de différenciation des prix permettant d'apporter des modifications fondamentales au modèle de consommation des pays développés, bien que ces modifications soient à l'ordre du jour vu l'état de l'environnement, les changements considérables de fiscalité indirecte en cours semblent, avoir été, jusqu'ici, dominés par d'autres objectifs économiques. Le rôle de la fiscalité différentielle dans la politique de l'environnement reçoit actuellement une attention croissante dans les travaux et recommandations de l'O.C.D.E. Il est donc permis de se demander s'il ne convient pas de conserver une certaine distance critique par rapport aux propositions de directives européennes actuelles relatives à l'harmonisation des fiscalités indirectes compte tenu des enjeux de la politique de l'environnement. Et ce, d'autant plus que l'euro-harmonisation de la fiscalité indirecte semble avoir connu certains reculs depuis les propositions de 1987.

En effet, pour la T.V.A. comme pour les accises (qui sont le mieux appropriées pour jouer le rôle d'éco-taxes) la Commission propose soit de fixer des seuils de taux, soit de les encadrer dans des fourchettes. Au départ (1987) ces seuils et ces fourchettes devaient refléter dès le 1er janvier 1993 une certaine forme de moyenne européenne. Or, au cours des débats de la fin des années quatre vingt ces propositions ont été progressivement revues à la baisse et les taux minima en matière d'accise proposés aujourd'hui sont clairement inférieurs aux taux proposés en 1987. Il y a donc eu, en matière d'accises, un "recul fiscal" de l'euro-harmonisation. Pour la T.V.A., la question est plus complexe. Le rapprochement des taux à l'intérieur de fourchettes ou au-dessus d'un seuil, voie d'une convergence vers une forme de moyenne communautaire, est un principe acquis, dont on ne peut pas dire qu'il signale un "recul fiscal" global en matière de T.V.A. pour l'ensemble de l'Europe (même s'il en va différemment pour la Belgique). Mais l'abandon progressif du principe "de la taxation au pays d'origine" proposé initialement par la Commission pourrait poser dans le grand marché unique après 1992 des problèmes de contrôle de perception de la taxe qui semblent encore loin d'être résolus.



III. CONCLUSION

L'échéance de l' "Europe 92" est très proche. Le conseil européen (29 et 30 mars 1985) en a formulé lui-même l'objectif : "réaliser un marché unique pour 320 millions de consommateurs en abolissant les barrières de toutes natures (fiscales notamment) créant ainsi un environnement plus propice à la stimulation de l'entreprise, de la concurrence et des échanges". Cet objectif économique prioritaire semble avoir réussi à faire percevoir les impôts indirects et les impôts sur les revenus de l'épargne comme des "entraves fiscales" plutôt que comme des instruments de la politique économique ou, plus généralement, des ressources importantes pour le fonctionnement de l'Etat.

Des convergences significatives mettent en évidence l'enclenchement d'un processus de désescalade fiscale, déjà très avancé dans le cas de la fiscalité sur les revenus de l'épargne, en gestation dans le cas des impôts indirects. Ce processus pourrait menacer la capacité des Etats à assurer leurs fonctions essentielles. Il n'est pas absurde de se demander si d'autres pans du pouvoir étatique ne sont pas également en passe d'être mis à mal par une sorte de "dérégulation silencieuse".

La réalisation du grand marché promet d'importants gains d'efficacité mais lance également une série de défis. Ceux-ci tiennent d'une part aux nécessités les plus traditionnelles de gestion d'un espace économique d'une taille comparable à celui des Etats-Unis, d'autre part à des problèmes nouveaux qui ne pourront être abordés qu'au niveau communautaire (politique de l'environnement, politique est-européenne notamment en matière de développement, d'immigration, etc...). En d'autres mots, cet espace économique qui émerge doit être doté, plus que tout autre et plus que jamais, d'une politique économique.

Pour ce faire, les instances européennes doivent en avoir les moyens tant institutionnels que financiers. Et si la politique économique choisie consiste justement à l'en priver, une option de cette importance ne devrait-elle pas légitimement résulter du plein exercice d'une souveraineté européenne ?

Autrement dit, quelque cinq cents jours ouvrables avant l'ouverture du Grand Marché Intérieur, la réalisation de l'Europe économique et monétaire n'exige-t-elle pas la création d'une Europe politique avec une certaine urgence ?

