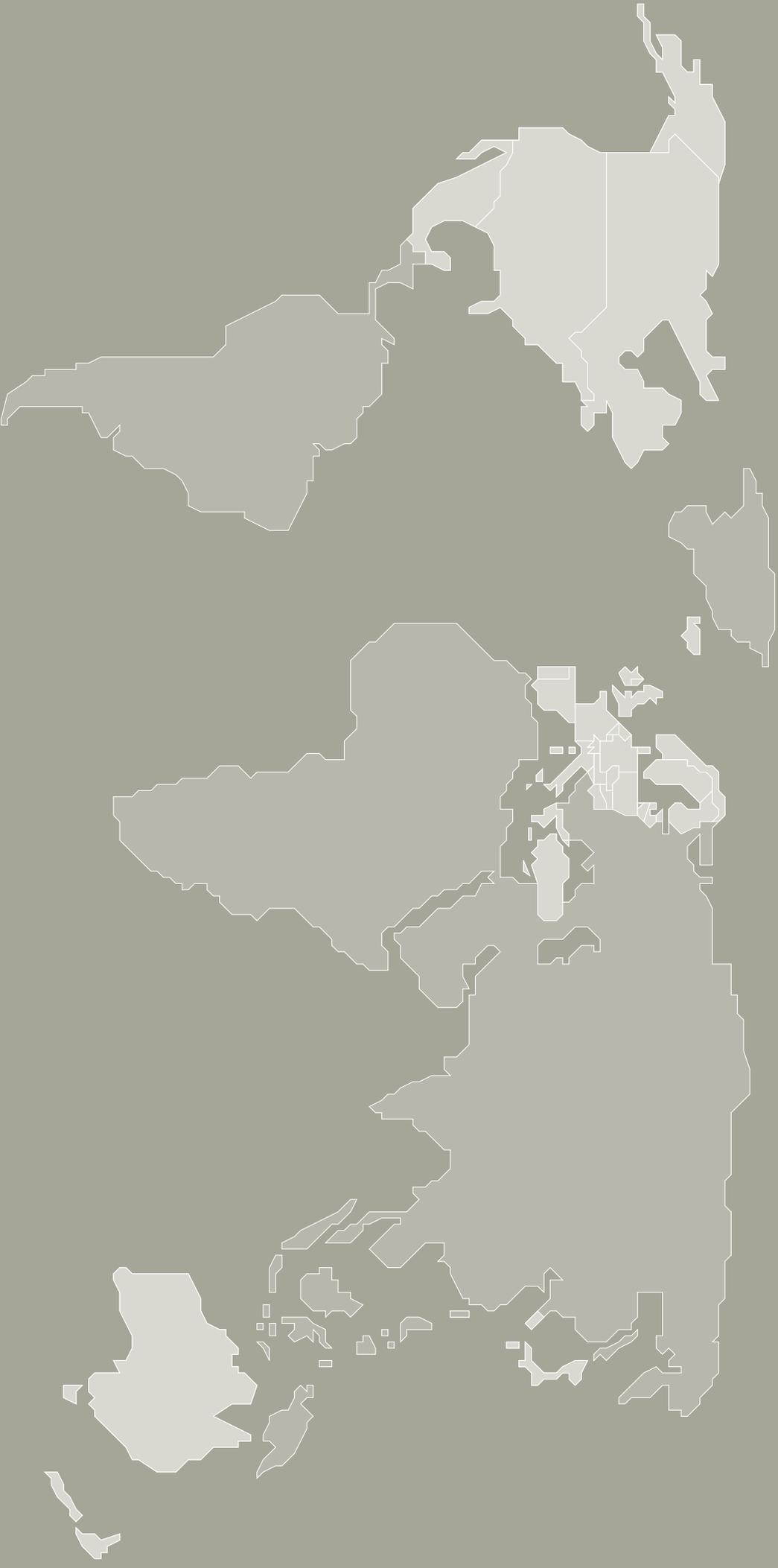


dynamique fiscale et concurrence internationale

comparaison des principales réformes et implications pour la suisse



Les systèmes fiscaux nationaux sont à la croisée des chemins entre l'Etat, l'économie, l'individu et la société. Les attentes envers une fiscalité efficace et équitable sont multiples et pas toujours concordantes. Dans chaque pays, l'aménagement du système fiscal lève également un coin de voile sur la manière de vivre dans une société donnée et sur la conception de l'Etat de ses citoyens. Le paysage fiscal international se trouve cependant depuis quelques années dans une phase de mutation profonde et accélérée. Des systèmes fiscaux classiques, ayant fait leurs preuves depuis longtemps, sont de plus en plus remis fondamentalement en question et, en partie, réformés pour répondre aux nouveaux défis. Des modèles qui, il y a encore quelques années, passaient pour théoriques et trop radicaux, sont aujourd'hui mis en pratique ou discutés en tant qu'alternatives sérieuses. En dépit des efforts d'harmonisation au niveau supranational, la concurrence fiscale internationale – et l'élargissement de l'Union européenne aux pays de l'Est en témoigne – n'a jamais été aussi vive.

Après les recommandations de l'économie en l'an 2000 pour un nouveau régime financier (*«Concept fiscal pour la Suisse»*), nous sommes heureux, avec cette étude, d'apporter une nouvelle contribution à la discussion sur l'évolution et l'aménagement du système fiscal suisse: *«Dynamique fiscale et concurrence internationale. Comparaison des principales réformes et implications pour la Suisse»* se veut à la fois état des lieux et programme. L'étude montre les principales tendances qui se dégagent dans le domaine de la fiscalité au plan international ces dernières années et, à travers des comparaisons au-delà des frontières nationales, elle veut stimuler la réflexion sur nos propres conceptions de la fiscalité et sur les priorités à donner en ce domaine. L'ambition de *«Dynamique fiscale et concurrence internationale»* est de donner une vue d'ensemble systématique, d'aiguillonner notre conscience, de nous motiver et – au vu des exigences actuelles de politique fiscale – nous aider, espérons-le, à prendre les bonnes décisions.



Thomas Staehelin
Président de la Commission
financière et fiscale



Pascal Ginetetta
Membre de la direction

	Executive Summary	4
1	Introduction	9
1.1	Situation de départ en Suisse	9
1.2	Objectif et méthode	9
1.2.1	Objet de l'étude et méthode d'analyse	10
1.2.2	Problèmes rencontrés lors de l'analyse	10
1.2.3	Conséquences pour l'analyse	11
1.3	Structure du rapport	11
2	Tour d'horizon des réformes	12
2.1	Problèmes principaux entravant une politique fiscale efficace	12
2.2	Résumé de l'analyse par pays	13
2.3	Efforts internationaux	46
2.3.1	Efforts d'harmonisation de l'UE	46
2.3.2	Conséquences de l'élargissement de l'UE à l'Est	49
2.3.3	Travaux de l'OCDE	49
2.3.4	Autres efforts déployés au niveau international	50
3	Tendances internationales en matière de fiscalité	52
3.1	Evolution de la quote-part fiscale des pays de l'OCDE	52
3.1.1	Evolution de la quote-part fiscale selon la statistique de l'OCDE	52
3.1.2	Éléments négligés par la quote-part de l'OCDE	54
3.2	La structure des systèmes fiscaux nationaux	57
3.3	Changements apportés aux systèmes fiscaux	61
3.4	Imposition des sociétés	64
3.5	Imposition des particuliers	74
3.6	Problèmes spécifiques de l'imposition des revenus du capital	83
3.6.1	Aménagement du système fiscal visant à éviter la double imposition économique des dividendes	83
3.6.2	Les différents types de revenus du capital	85
3.7	Imposition du patrimoine	90
3.8	Impôts indirects	98
3.9	Evolution des cotisations sociales	102
4	Conclusions	104
4.1	Interprétation des développements internationaux	104
4.2	Implications pour la Suisse	107
5	Annexes	110
5.1	Participants à l'étude	110
5.2	Bibliographie	110
5.3	Tableaux chiffrés des illustrations	112
5.4	Abréviations	123

1	Elaboration du rapport	11
2	Evolution du domaine fiscal au niveau européen (tour d'horizon)	47
3	Evolution de la quote-part fiscale selon la statistique de l'OCDE en pour cent du BIP	53
4	Eléments de financement étatique non compris dans la quote-part fiscale de l'OCDE	55
5	Répartition des recettes fiscales par catégories d'impôts (en pour cent, 2001)	58
6	Catégories d'impôts rapportées au PIB (en pour cent, 2001)	60
7	Facteurs influençant la caractérisation d'un système fiscal	62
8	Evolution de la quote-part d'impôt sur les entreprises en pour cent du PIB	65
9	Taux agrégés de l'impôt sur les bénéfices	67
10	Evolution des taux d'imposition du bénéfice depuis 1996 (en pour cent)	68
11	Taux nominaux de l'impôt sur le bénéfice dans les nouveaux Etats membres de l'UE (en pour cent)	68
12	Critères déterminant l'ampleur de la charge fiscale effective des entreprises	70
13	Vue géographique des taux d'imposition agrégés sur le bénéfice en 2004	73
14	Evolution de la quote-part d'impôt sur le revenu en pour cent du PIB	75
15	Critères déterminants pour la charge fiscale effective des personnes physiques	76
16	Charge fiscale moyenne sur le salaire brut	77
17	Taux fiscaux marginaux pour les revenus du travail élevés	79
18	Configuration du système fiscal par rapport au problème de la double imposition économique	84
19	Imposition effective des dividendes	87
20	Evolution de la quote-part d'impôt sur le patrimoine en pour cent du PIB	91
21	Catégories d'impôts sur le patrimoine	92
22	Taux d'imposition sur le capital, la fortune et les transactions 2003 (en pour cent)	94
23	Taux d'imposition sur la fortune des personnes physiques (en pour cent)	95
24	Vue géographique des tarifs généraux de TVA 2004	97
25	Evolution de la quote-part d'impôt sur les biens et les services en pour cent du PIB	99
26	Taux généraux de TVA dans les pays de l'OCDE en pour cent	101
27	Evolution de la quote-part des cotisations sociales en pour cent du PIB	103

Le présent rapport passe en revue d'importantes réformes fiscales mises en œuvre par les pays de l'OCDE. Il présente une vue d'ensemble des principales révisions et modifications qui ont lieu depuis 1998 en matière d'imposition des sociétés et des personnes physiques, en s'intéressant plus particulièrement aux impôts directs pratiqués par les Etats membres de l'ex-Europe des Quinze ainsi que par l'Australie, le Japon, la Nouvelle-Zélande, la Norvège et les Etats-Unis en comparaison avec la Suisse. Il aborde aussi les développements touchant les impôts indirects, ainsi que l'évolution de la fiscalité dans un certain nombre de pays d'Europe de l'Est. Son but est de mettre en évidence des tendances générales afin d'en tirer des conclusions utiles pour l'aménagement futur du système fiscal suisse.

Au cours de ces dernières années, des pressions de plus en plus fortes se sont exercées pour réformer les systèmes fiscaux nationaux. Ces pressions sont d'abord d'origine **externe**, dans la mesure où la compétition entre économies nationales passe aussi par la fiscalité. La mobilité transfrontalière de plus en plus grande des contribuables et des facteurs de production sont un défi pour les régimes fiscaux nationaux et place les Etats concernés dans la nécessité d'agir. De plus, les politiques fiscales nationales sont fortement sollicitées par les efforts d'harmonisation en cours au sein de l'UE et de l'OCDE. Et le récent élargissement de l'UE aux pays de l'Est augmente encore la pression qui s'exerce sur les systèmes fiscaux des Etats de l'UE-15.

Mais les régimes fiscaux subissent aussi une pression de **l'intérieur**. Celle-ci a diverses causes:

- D'abord, les citoyens sont toujours plus nombreux à vouloir des systèmes fiscaux plus transparents et plus efficaces. Ils demandent en outre une simplification généralisée des impôts, p. ex. en ce qui concerne les barèmes fiscaux et le calcul de la substance fiscale.
- Ensuite, l'idée que le système fiscal, dans de nombreux cas, ne constitue pas un moyen adéquat de concrétiser d'autres objectifs politiques est de plus en plus répandue. La multiplicité de ces objectifs surcharge le système et entraîne des distorsions du comportement économique tant des entreprises que des personnes physiques.
- De plus, la question de la répartition optimale des tâches et des compétences fiscales entre l'Etat central et les collectivités locales, en vue d'assurer la meilleure efficacité possible des prestations publiques, se pose de plus en plus souvent dans les Etats à structure fédérale comme dans les Etats centralisés.
- Enfin, la coexistence de divers types d'impôts, sujets et objets fiscaux entraîne des doubles impositions qui ne sont plus tolérables ni tolérées.

Il est vrai que les développements de la politique fiscale d'un pays ne peuvent guère être transposés directement dans un autre, car les systèmes fiscaux nationaux sont toujours le reflet de l'Histoire et des particularismes nationaux. On peut toutefois lire dans les réformes fiscales entreprises par d'autres pays des **développements et des tendances** et en tirer des incitations pour améliorer son propre système. Dans les Etats démocratiques, l'aménagement du régime fiscal résulte d'un processus d'optimisation permanent, qui impose cependant à ces Etats des contraintes économiques et sociales. On constate par exemple que, sous l'effet de la concurrence liée à la globalisation, ils font un usage plus intense que précédemment de leur liberté de manœuvre en matière fiscale. On observe aussi un renversement de tendance au titre de la quote-part fiscale, qui a baissé depuis 1990 dans de nombreux pays. Jusqu'ici, des modifications véritablement radicales de systèmes fiscaux n'ont eu lieu qu'isolément: système des «trois boîtes fiscales» aux Pays-Bas, imposition duale séparée des revenus du travail et du produit du capital en Scandinavie («modèle nordique»); essai de modèle d'imposition basé sur la consommation en Croatie, modèle de la «flat tax» (impôt proportionnel, ou taux unique) en Slovaquie et dans d'autres pays. Compte tenu des difficultés d'application et des problèmes d'acceptabilité politique, la plupart des pays ont toutefois procédé à de multiples mesures individuelles et réformes partielles, qui se sont traduites ici et là par une réorganisation fondamentale de l'imposition (p. ex. en Irlande, en Belgique et aux Etats-Unis). Le souci de réformes a fait de nets progrès d'une manière générale; de

même, des concepts radicaux et des idées novatrices font aujourd'hui l'objet de discussions très sérieuses, quand ils ne sont pas expérimentés dans des projets pilotes ou en voie d'application, et parfois aussi retirés dans certains cas (p. ex. modèle d'imposition basé sur la consommation en Croatie).

En ce qui concerne **l'imposition des sociétés**, les principaux constats peuvent se résumer comme suit: les petites économies nationales en particulier (p. ex. l'Irlande, les Pays-Bas, la Belgique, le Danemark, l'Autriche), ainsi qu'un certain nombre de pays de l'Est nouvellement membres de l'UE, affrontent la concurrence fiscale internationale souvent à l'aide de **baisses de barèmes** (p. ex.: diminution drastique de l'impôt sur les sociétés en Irlande, introduction d'une «flat tax» sur les bénéfices des sociétés ainsi que sur les revenus et la consommation en Slovaquie, réductions tarifaires en Pologne, en Hongrie, en République tchèque et en Autriche). La plupart des autres pays n'ayant guère pu se soustraire à cette pression tarifaire, cela s'est traduit par une baisse généralisée des taux des impôts sur les bénéfices (avec en contrepartie un élargissement partiel de l'assiette fiscale). Pour l'entreprise, l'imposition joue un rôle important dans le choix d'un lieu d'implantation. A cet égard, les éléments qui lui paraissent particulièrement importants sont les réglementations fiscales concernant les amortissements, l'évaluation des actifs, l'imputation des pertes, la prise en compte d'une perspective centrée sur le groupe, l'imposition des dividendes, l'affectation du capital propre et du capital emprunté, la prévention de la double imposition internationale ainsi que les réglementations et allègements spéciaux prévus pour des activités particulières. La plupart des Etats se sont lancés dans cette compétition, sachant se montrer parfois très souples pour aménager des règles plus favorables aux entreprises (p. ex. la Belgique, le Danemark, l'Irlande, le Luxembourg, les Pays-Bas, l'Autriche, mais aussi l'Italie, la Suède et l'Espagne). Si la compétition fiscale a quelque peu été bridée par les efforts de l'OCDE et de l'UE visant à mettre fin aux «pratiques fiscales dommageables», elle continue néanmoins de jouer un rôle déterminant dans la décision des entreprises de s'implanter ou de rester dans un pays.

Au chapitre de **l'imposition des personnes physiques**, il est plus malaisé de discerner des tendances bien précises compte tenu de la multiplicité et de l'hétérogénéité des systèmes fiscaux. Dans de nombreux pays, les personnes physiques sont taxées plus lourdement que les entreprises. C'est dû à la mobilité variable des particuliers d'une part et aux objectifs de la politique fiscale d'autre part: on se montre davantage soucieux d'aménager une fiscalité attrayante aux entreprises que d'offrir des allègements aux personnes physiques. En règle générale, le gros de la charge fiscale est supportée par les revenus moyens et supérieurs, les barèmes étant basés sur un modèle progressif. La charge globale pesant sur les individus varie aussi beaucoup d'un pays à l'autre, notamment parce que les systèmes d'assurances sociales et de cotisations diffèrent passablement. En outre, les gouvernements sont souvent contraints de tenir compte de circonstances et de facteurs de nature politique, surtout en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques (intérêts particuliers, calculs électoraux). Il est toutefois à relever que l'on s'emploie un peu partout à diminuer les impôts prohibitifs, qui freinent la motivation au travail, de même qu'à prendre des mesures d'allègements ciblées en faveur des familles et des couches sociales défavorisées. Un impôt général sur la fortune apparaît comme dépassé.

Le prélèvement en parallèle d'un impôt sur les revenus et d'un impôt sur les sociétés aboutit à la **double imposition économique** des bénéfices redistribués par les sociétés de capitaux (imposition du bénéfice des entreprises et du dividende reçu par l'actionnaire). La plupart des pays ont mis au point des formules pour éviter ou du moins atténuer cette double imposition, l'allègement compensatoire pouvant être accordé à l'investisseur comme à l'entreprise. Le but est surtout d'obtenir que les bénéfices réalisés ne soient pas thésaurisés mais distribués et ainsi réinjectés dans le circuit économique. Une autre formule a le vent en poupe: le **système d'imposition dual**, qui taxe séparément le revenu du travail et le produit du capital («dual income tax system», ou «modèle nordique»). Ce modèle applique au revenu du travail un taux progressif et au produit des capitaux (sensiblement plus mobiles) un taux inférieur, le plus souvent proportionnel.

Le débat sur la combinaison idéale entre impôts directs et impôts indirects semble parvenu à son terme dans les Etats de l'UE. Dans les impôts indirects, **l'imposition sur la consommation** générale joue un rôle majeur. S'y ajoutent toutefois des impôts sur la consommation et impôts énergétiques spéciaux (en partie avec effet incitatif), très largement répandus eux aussi. Le système de la TVA a été introduit un peu partout dans le monde. Parmi les pays de l'OCDE, seuls les Etats-Unis et le Canada n'appliquent pas encore un impôt sur la consommation uniforme. Pour les Etats de l'UE, les prescriptions européennes sont déterminantes dans ce domaine: le taux minimum de 15% leur est imposé et le recours aux barèmes d'exception est limité. La TVA occasionne des tâches administratives parfois pesantes aux entreprises. Indépendamment de cela, il semble que l'on prenne un peu partout conscience du fait que des taux de TVA élevés entraînent des distorsions et sont préjudiciables à l'économie (notamment dans le secteur des services financiers).

En dehors des aspects quantitatifs du système fiscal, **les facteurs intangibles** (dits «soft») jouent aussi un rôle important. Le climat fiscal étant un atout comparatif important, la quasi totalité des pays s'efforcent d'améliorer la sécurité juridique et les possibilités de planification (p. ex. à l'aide de renseignements préalables contraignants), ainsi que la collaboration entre autorités et contribuables (en particulier les entreprises). A l'inverse, des modifications permanentes du système fiscal (parfois même avec effet rétroactif), et l'incertitude juridique qu'elles suscitent sont très préjudiciables à l'attractivité d'une place économique.

A partir du recensement des adaptations fiscales mises en œuvre dans les pays de l'OCDE, recensement qui a servi de base à l'élaboration de ce rapport, il a été possible de dresser les constats que voici sur **les tendances fondamentales qui se manifestent en politique fiscale** (thèses):

Thèses concernant les systèmes fiscaux dans leur ensemble

- D'une manière générale, les systèmes fiscaux sont complexes et le resteront
- La concurrence entre systèmes fiscaux hétérogènes restera déterminante à l'avenir
- La politique fiscale des différents pays doit tenir compte de la mondialisation
- L'incertitude concernant l'harmonisation des systèmes fiscaux au sein de l'UE devrait demeurer entière
- Pour les petits pays, offrir un site fiscalement attrayant est à la fois une nécessité et une chance
- Les facteurs intangibles, dits «soft» (par exemple le climat fiscal) sont des critères de qualité particulièrement importants

Thèses concernant divers types d'impôts

- La tendance est aux impôts sur la consommation et aux prélèvements sociaux élevés
- Les taux d'imposition appliqués aux entreprises tendent à se réduire et l'assiette fiscale tend à s'élargir, du moins partiellement
- Le revenu du travail et le produit du capital sont de plus en plus souvent imposés séparément
- La double imposition économique des bénéfices distribués est atténuée presque partout
- On observe de plus en plus fréquemment des allègements ciblés de l'imposition du revenu du travail
- Les amnisties fiscales ne traitent que les symptômes

Thèses concernant les tendances de société par rapport à la fiscalité

- La sensibilité des citoyens aux questions fiscales croît avec le temps
- La volonté des gouvernements de procéder à des réformes fiscales se renforce d'une manière générale
- Des appels de plus en plus pressants à une simplification du système se font entendre
- Une politique des petits pas peut réduire la transparence du système

Nécessité de réexaminer la politique fiscale en Suisse

La présente étude a pour but, à partir d'observations empiriques, de tirer des conclusions concernant la **position fiscale de la Suisse sur le plan international**, afin de déterminer des **domaines d'intervention**. Sur la base du «Concept fiscal pour la Suisse» publié en 2000, les constats que voici s'imposent:

1. La concurrence internationale entre sites, liée à la mondialisation et à une mobilité accrue, a engendré une *grande dynamique internationale* dans le domaine fiscal. La Suisse ne peut ignorer cette évolution. Malgré les efforts d'harmonisation menés par les organisations internationales (UE, OCDE, ONU), une tendance à l'optimisation des espaces fiscaux nationaux libres est perceptible.
2. Au vu de la rapidité des évolutions constatées à l'étranger, la Suisse est *menacée d'immobilisme*. D'importants projets de réforme sont en suspens, mais sont difficilement réalisables (ex: rejet du paquet fiscal le 16 mai 2004). Pour un petit pays entretenant des liens économiques aussi étroits avec l'étranger, toute pétrification du système fiscal pourrait être fatale tant à son économie qu'à sa politique de croissance.
3. Afin de résister à la concurrence internationale dans ce domaine, la Suisse doit développer ses *points forts* et exploiter la *marge d'autonomie fiscale* dont elle dispose de manière ciblée, en pleine connaissance des évolutions internationales et des réformes en cours à l'étranger.
4. Des projets de réformes radicaux tels que ceux qu'ont élaborés certains nouveaux pays de l'UE ne sont guère envisageables en Suisse. C'est pourquoi il convient de procéder *par étapes* pour atteindre les buts reconnus comme étant les bons, *mais néanmoins avec systématique*, en tenant compte des particularités du système politique suisse (notamment la politique de concordance et la structure fédéraliste du pays).
5. La présente étude s'attaque au *mythe de l'immuabilité de la position fiscale suisse*, tant en ce qui concerne les avantages comparatifs (mobilité croissante) que la charge fiscale générale (quote-part fiscale, y compris les prélèvements obligatoires et les taxes). La Suisse doit continuer de se mesurer aux meilleurs en matière de politique fiscale. Certes, sa position est encore en partie relativement bonne, mais les tendances suscitent l'inquiétude. Sans mesures visant à inverser le cours des choses, la relégation en ligue inférieure menace.
6. Aucun pays de l'OCDE n'a connu une *croissance des dépenses aussi explosive* que la Suisse. A ce problème vient s'ajouter le défi démographique, vrai casse-tête de politique financière. C'est pourquoi la Suisse doit tout faire pour parvenir à maîtriser ses dépenses et réduire la quote-part de l'Etat par une politique de croissance cohérente. C'est ainsi seulement qu'elle arrivera à créer la marge de manœuvre financière nécessaire pour entreprendre les réformes fiscales qui s'imposent.
7. Le *fédéralisme financier de la Suisse, unique en comparaison internationale avec celui des Etats-Unis*, doit être aménagé de manière à devenir plus efficace (éventuelles redondances parmi les structures étatiques des cantons) et les espaces fiscaux libres doivent être pleinement mis à profit pour améliorer l'attrait du pays. La concurrence fiscale est souhaitable, tant des points de vue économique que de politique financière; elle débouche sur une meilleure utilisation des ressources publiques.

8. La Suisse ne se situe *que dans la moyenne en ce qui concerne l'imposition du revenu des personnes physiques, avec toutefois de grandes différences d'un canton à l'autre*. L'imposition de la famille (élimination de la «pénalisation» du mariage), des actionnaires (double imposition économique) et l'aménagement des taux fiscaux sont autant de domaines offrant un champ d'action. Il s'agit de réduire l'imposition des revenus frappant la classe moyenne (atténuation de la progressivité de l'impôt notamment) parallèlement au maintien d'une pratique fiscale proche du citoyen.

9. Ces dernières années, la Suisse a *perdu son avance* en matière de taux d'imposition des entreprises (notamment sous la pression de l'Irlande et des nouveaux pays de l'UE). Les *taux fiscaux ayant une importante fonction de signal*, la Suisse a tout intérêt à améliorer sa position et à abaisser ses taux. En outre, il faut absolument apporter des corrections au niveau de l'assiette fiscale (p. ex. élargissement de la déduction des pertes, prise en compte d'une perspective centrée sur le groupe, allègements ciblés pour la recherche et le développement) et au niveau de la suppression des impôts indépendants du rendement (impôt sur le capital, droits de timbre, droits de mutation, etc.).

10. La Suisse est l'un des derniers pays de l'OCDE à encore pratiquer auprès de l'actionnaire une *double imposition économique intégrale* des bénéfices des entreprises distribués sous forme de dividendes. C'est un handicap qu'il importe de supprimer rapidement. La tendance internationale consiste, comme pour d'autres revenus, à imposer de manière atténuée les revenus du capital auprès de l'investisseur. Aussi longtemps que subsistera un impôt sur la fortune, il ne pourra être question d'imposer les gains en capital ou les gains de participations.

11. La Suisse est l'un des rares pays de l'OCDE à prélever un impôt général sur la fortune des personnes physiques à l'échelon des cantons et des communes. Ces impôts sur la substance sont dépassés. L'abolition de la double imposition économique entre le capital et la fortune auprès de l'actionnaire est urgente.

12. *Les avantages fiscaux comparatifs de la Suisse qui ont fait leurs preuves pour les entreprises exerçant leurs activités sur le plan international* (sociétés holdings, sièges généraux de groupes et sociétés de services) doivent être soigneusement maintenus. Le réseau des conventions de double imposition (CDI) doit être encore étendu et amélioré, en renonçant à des réglementations nuisibles. Il y a enfin lieu d'abandonner les pratiques handicapantes (p. ex. droit de timbre d'émission et de négociation).

13. Le *taux de TVA modéré* que connaît la Suisse est un avantage comparatif important qu'il *faut à tout prix conserver*. Il convient en outre d'améliorer les modes de prélèvement de la TVA et de les aménager de façon à simplifier la vie des entreprises. Il serait bon de libéraliser la pratique actuelle et d'instituer une «culture de ruling».

1.1 Situation de départ en Suisse

En Suisse, la charge fiscale générale a augmenté à un rythme supérieur à la moyenne des pays industrialisés au cours des quinze dernières années, même si, dans l'absolu, la charge fiscale peut paraître relativement basse en comparaison internationale. Cependant, compte tenu de la structure de financement particulière du système social suisse, il faut observer que tous les prélèvements obligatoires ne sont pas pris en considération dans la quote-part fiscale officielle. Ainsi, la charge fiscale totale et effective de l'économie suisse est, aujourd'hui déjà, bien plus élevée qu'on le pense généralement. Une forte augmentation des besoins financiers des assurances sociales étant d'ores et déjà prévisible, il faut craindre une hausse massive des impôts si les corrections correspondantes ne sont pas adoptées. Exemple en matière d'imposition des entreprises, le modèle suisse (taux bas, règles pour des régimes spéciaux, bon climat fiscal) a déjà cédé du terrain suite au développement de solutions attrayantes dans de nombreux petits Etats, en particulier dans l'UE élargie. L'intensification de la concurrence entre les sites économiques et l'émergence de nouveaux modèles commerciaux, mais aussi les efforts déployés par l'UE et l'OCDE pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable placent la politique fiscale suisse face à de nouveaux défis.

Le système fiscal suisse s'est construit au fil du temps. Aujourd'hui encore, il possède de nombreux atouts reconnus qui ont fait leurs preuves. Par contre, il renferme aussi des faiblesses identifiées depuis longtemps que l'intensification de la concurrence mondiale entre les sites économiques fait ressortir davantage. La pression constante pour une augmentation des dépenses limite la marge de manœuvre en politique financière tandis qu'une multitude d'affectations entravent la transparence du système fiscal.

La prospérité de notre pays repose sur les épaules d'entreprises novatrices et d'individus performants. Elle dépend en outre, pour une grande part, des investissements directs de la Suisse à l'étranger ainsi que de l'attrait de notre place financière. La législation fiscale, historiquement attrayante, et la clémence du climat fiscal par rapport à celui d'autres pays font que la Suisse est considérée plus particulièrement comme un site intéressant pour les multinationales et comme un pays de résidence avantageux pour les particuliers fortunés. Il importe de prendre soin de ces avantages propres au site économique. Face à l'évolution rapide des conditions-cadres fiscales dans de nombreux autres Etats, notre pays doit anticiper les nouvelles tendances et rapidement mettre en œuvre les réformes nécessaires. Il ne suffit plus de défendre uniquement des avantages fiscaux existants, la Suisse doit adopter une stratégie offensive pour optimiser l'attrait fiscal de son site économique grâce à des solutions novatrices tenant compte de l'évolution des conditions-cadres internationales.

1.2 Objectif et méthode

La présente étude analyse et compare les réformes fiscales survenues dans d'autres pays par le biais d'une comparaison transversale systématique des changements annuels. Elle fournit une base de données permettant de dégager des tendances majeures internationales en vue du débat sur la fiscalité en Suisse, mais ne prétend pas à l'exhaustivité. L'analyse se fonde sur les observations réalisées à partir des données accessibles, sur un choix de paramètres pertinents pour des comparaisons et sur une durée d'observation significative.

Les observations doivent permettre d'identifier de manière précoce les domaines d'intervention dans le système fiscal suisse et de donner une impulsion aux réformes nécessaires. L'étude vise, en outre, à encourager le dialogue sur le thème de la fiscalité sur la base de faits relatifs aux évolutions constatées dans les autres Etats.

1.2.1 Objet de l'étude et méthode d'analyse

A notre connaissance, il existe très peu d'études comparatives systématiques donnant une vue d'ensemble des changements survenus dans les systèmes fiscaux des différents pays de l'OCDE¹. Nombre d'études se concentrent sur un pays ou sur un thème spécifique. En règle générale, elles ne tiennent pas suffisamment compte de la dynamique internationale et temporelle globale. Les comparaisons internationales sont souvent des analyses extrêmement techniques et quantitatives quand elles ne comparent pas les aspects fiscaux essentiellement du point de vue juridique, négligeant les dimensions économique et financière. Le grand public a donc rarement accès à des informations relatives aux politiques fiscales présentées sous une forme compréhensible et synthétique.

Les réformes et changements majeurs examinés sont ceux survenus entre 1998 et 2004 dans les systèmes fiscaux des quinze premiers membres de l'UE et de quelques autres pays de l'OCDE susceptibles de revêtir une importance pour la Suisse. Les 21 pays ci-après ont été examinés: l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Danemark, l'Espagne, les Etats-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Grande-Bretagne, l'Irlande, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, la Nouvelle-Zélande, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, la Suède et la Suisse. La présente analyse s'intéresse en priorité aux impôts directs. Les changements survenus au niveau des impôts indirects ont été pris en compte dans la mesure où ils étaient connus et significatifs. Les développements survenus dans les pays d'Europe de l'Est ont été saisis lorsqu'ils étaient de nature particulière (Pologne, République tchèque, Estonie, Croatie, Russie, Slovaquie, Hongrie).

La première phase de l'analyse a pris la forme d'entretiens avec des experts de manière à définir le cadre de recherche et déterminer la méthode de saisie des données. Celle-ci a eu lieu dans la deuxième phase de l'analyse. L'échéance pour les changements majeurs a été fixée au 1^{er} octobre 2004. Les principales sources d'informations utilisées sont la banque de données de l'International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), à Amsterdam, ainsi que d'autres publications spécialisées. Des entretiens avec d'autres experts ont eu lieu ultérieurement dans le but de vérifier les données (notamment avec des experts fiscaux nationaux, des universitaires spécialistes du droit fiscal, des représentants de ministères nationaux des finances et d'organisations économiques ainsi que des correspondants économiques internationaux), ainsi qu'à la Division des affaires de droit fiscal international et de double imposition de l'Administration fédérale des contributions (AFC). La troisième phase correspond à la rédaction du rapport et à l'interprétation des données recueillies. Un groupe de spécialistes fiscaux réputés a suivi la réalisation de la présente étude (cf. annexe 5.1).

1.2.2 Problèmes rencontrés lors de l'analyse

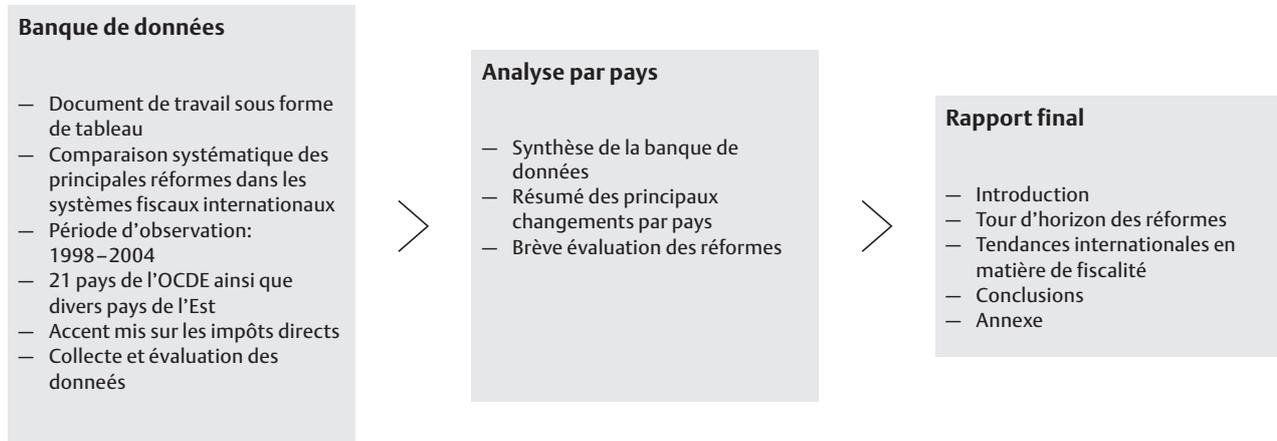
L'objet de l'étude est d'une telle complexité qu'il n'est guère possible de réaliser une étude exhaustive. Les systèmes fiscaux changent en permanence. Il est difficile de cerner la dynamique de nombreux changements isolés ou de la présenter de manière actualisée en continu. De nombreux pays ne procèdent qu'à des réformes fiscales mineures, d'ailleurs les changements de systèmes empruntent souvent la voie des petits pas intégrés dans le processus ordinaire d'établissement du budget. Il est certes capital de se concentrer sur les véritables éléments de réforme, mais l'évaluation de la pertinence se révèle souvent difficile.

La faible comparabilité des systèmes fiscaux constitue un autre problème. En effet, les systèmes fiscaux sont très hétérogènes et fortement marqués par des particularités nationales. En conséquence, les comparaisons possibles sont soit très générales, soit

¹ Le rapport Ruding II de la Commission européenne (2001) s'efforce de combler cette lacune et compare de manière exhaustive les systèmes fiscaux des Etats membres de l'UE (sachant que la dynamique des changements n'est pas mise en avant). Une autre étude de la Commission européenne (2003) compare les changements survenus entre 1995 et 2001, mais plutôt dans le sens d'un résumé et seulement pour les pays membres de l'UE jusqu'en 2002. L'OCDE planifie aussi la publication d'un rapport sur les réformes fiscales à la fin 2004.

Figure 1

Elaboration du rapport



détaillées, mais circonscrites à une question bien précise. A cela s'ajoute l'imperfection des critères utilisés pour évaluer et comparer la charge fiscale effective des sociétés et des particuliers (l'OCDE et les experts ont travaillé à l'élaboration de tels modèles ces dernières années). En outre, lors de réformes nationales et internationales, les systèmes fiscaux servent souvent les objectifs politiques les plus divers, ce qui peut entraver la procédure d'évaluation.

1.2.3 Conséquences pour l'analyse

Face aux problèmes évoqués, la présente étude adopte une approche pragmatique et imposant de s'accommoder de certaines lacunes. Il s'agit, sur la base des réformes jugées importantes, de dégager les tendances principales observées dans les pays étudiés et de les interpréter. Partant, le présent rapport ne présente que la pointe de l'iceberg. Il repose sur un document de travail détaillé (analyse par pays) qui regroupe les principaux changements par pays et par année. Ces changements ont été saisis dans une vaste banque de données comparatives.

1.3 Structure du rapport

Le chapitre 2 propose une vue d'ensemble des principales observations empiriques résumées de l'analyse par pays. Il présente concrètement les modifications majeures des politiques fiscales nationales réalisées au cours des six dernières années dans un grand nombre de pays de l'OCDE. Les explications se fondent sur les documents de travail détaillés relatifs aux différents pays (analyse par pays) et sur l'importante banque de données.

Le chapitre 3 montre – sur la base de l'enquête empirique détaillée au chapitre 2 – les développements internationaux les plus importants en matière de politique fiscale, en particulier en ce qui concerne l'évolution des formes d'impôts.

Le chapitre 4 propose une interprétation de ces développements fondamentaux et s'interroge sur leur signification concrète pour la Suisse. Sur cette base, le rapport tire des conclusions sur la situation fiscale de la Suisse dans le monde et sur les mesures de politique fiscale à mettre en œuvre.

Ce chapitre aborde certains problèmes fondamentaux faisant obstacle à une politique fiscale efficace. Il résume dans leurs grandes lignes les réformes fiscales essentielles des pays sous revue. Vient ensuite une illustration des développements au niveau des institutions supranationales, en particulier les directives et mesures européennes en matière de droit fiscal ainsi que les initiatives de l'OCDE.

2.1 Problèmes principaux entravant une politique fiscale efficace

La conduite d'un système fiscal est une entreprise complexe. En effet, les politiciens chargés de la fiscalité sont constamment appelés à relever des défis. Les aspects ci-après en particulier peuvent entraver la mise en œuvre de mesures positives avérées:

- **Processus de décision politico-économique:** Les réformes fiscales échouent souvent faute de faisabilité politique, en raison des objectifs fixés à court terme ou du traitement privilégié de certains intérêts particuliers. Des pas plus importants, parfois considérés à tort comme favorisant une partie des contribuables au détriment des autres, nécessitent une action soudée et déterminée ainsi qu'un travail d'information en profondeur. Souvent, les réformes fiscales ont une incidence sur la croissance et la prospérité seulement après un certain temps. Par conséquent, leur mise en œuvre est souvent menacée par les coûts financiers à court terme.
- **Focalisation sur les aspects juridiques:** Dans la conception de l'Etat libéral, les impôts représentent une obligation qui ressort de l'autorité souveraine des citoyens. Le système fiscal doit donc satisfaire les principes de l'Etat de droit et il est de ce fait très fortement imprégné de règles juridiques. Ainsi, les éléments technocratiques risquent de dominer généralement les aspects économiques. L'impact des réformes sur l'ensemble de l'économie est parfois négligé et les réformes radicales peuvent échouer en raison de questions purement juridiques.
- **Priorité aux besoins financiers liés aux dépenses:** Garantir financièrement des tâches étatiques toujours plus nombreuses réduit la marge de manœuvre de la politique fiscale. Les attentes envers l'Etat en matière de prestations sont souvent élevées, mais il est rare que la responsabilité individuelle et la disposition à payer des individus égalent ces attentes. Cela aboutit à des contradictions de politique financière.
- **Limites du rendement des impôts:** La mobilité des contribuables et de leur capital pose des limites pratiques à la perception des impôts. Une politique fiscale caractérisée notamment par des objectifs de redistribution excessifs, des incitations négatives dues à des augmentations d'impôts, une transparence insuffisante ou des charges fiscales en hausse constante augmente la résistance aux impôts et empêche l'Etat de s'assurer, comme il est en droit de l'attendre, des revenus fiscaux sur la durée. Ces aspects incitent les contribuables à adapter leur comportement, à adopter des stratégies différentes et, dans certains cas, à recourir à l'évasion fiscale. Ainsi, le rendement théorique souhaité des impôts n'est généralement pas atteint dans la réalité. Les tentatives étatiques de correction de ces comportements par des prescriptions fiscales supplémentaires et leur application pointilleuse à l'excès entraînent des distorsions du système de sorte que l'exécution échoue faute de faisabilité.
- **Distorsions inhérentes au système et mauvaises incitations:** L'idéal serait que le système fiscal intervienne une seule fois. De plus, il devrait influencer le moins possible les décisions (des entreprises), autrement dit être neutre. En réalité, l'aménagement effectif du système fiscal engendre fréquemment des distorsions économiques qui provoquent une affectation non optimale des ressources, de mauvaises incitations en termes de prestations, des effets négatifs en termes d'allocations et la double imposition du fait que le capital ou le revenu est ponctionné une seconde fois, ou du fait que certaines activités, formes juridiques ou structures financières sont avantagées sur le plan fiscal à de multiples reprises ou de manière spécifique. Il existe en particulier toujours de bonnes raisons, difficiles à réfuter du point de vue politique, pour pratiquer des allègements d'impôt spécifiques, souvent au profit d'intérêts

- particuliers. Mais une politique de redistribution excessive (p. ex., impôts progressifs, impôts sur la fortune) cimente aussi les dépendances institutionnelles, difficiles à briser même si elles nuisent à l'économie.
- **Complexité du système fiscal:** Le nombre des impôts et des réglementations spéciales, mais aussi la complexité de la matière, les aspects technocratiques et le chevauchement de plusieurs autorités fiscales ayant chacune sa pratique administrative, tendent à déstabiliser, voire à irriter le contribuable. Le fait d'associer des objectifs fiscaux à d'autres objectifs politiques est en partie responsable du manque de transparence des systèmes fiscaux et de leur complexité.

2.2 Résumé de l'analyse par pays

L'analyse des données révèle que seuls un petit nombre de pays ont procédé à des réformes en profondeur: la majorité des Etats privilégient les petits pas, à savoir des adaptations techniques annuelles. Dans certains pays, le terme de «réforme fiscale» est employé pour désigner des adaptations marginales du système pour des raisons de tactique électorale.

Les pages ci-après se limitent aux éléments de réforme centraux du point de vue économique et tentent de montrer dans quelle mesure ils améliorent ou non le système fiscal. Il faut souligner qu'un jugement définitif des systèmes fiscaux étrangers est pratiquement impossible pour un observateur extérieur. Il faut aussi remarquer qu'il existe parfois un décalage dans le temps entre l'adoption des lois nationales pertinentes et l'effet des réformes correspondantes. Aussi les changements sont-ils attribués si possible à l'année de leur entrée en vigueur. L'analyse reflète la situation en octobre 2004. Les pays en transition d'Europe de l'Est n'ont pas fait l'objet d'une analyse détaillée systématique. Seuls les éléments principaux ponctuels sont mis en évidence.

UE-15 et pays choisis de l'OCDE

page		page	
14	Allemagne	29	Irlande
16	Australie	30	Italie
17	Autriche	31	Japon
18	Belgique	32	Luxembourg
19	Danemark	33	Norvège
20	Espagne	34	Nouvelle-Zélande
22	Etats-Unis	35	Pays-Bas
24	Finlande	36	Portugal
25	France	37	Suède
26	Grande-Bretagne	38	Suisse
28	Grèce		

Pays d'Europe de l'Est en transition (données ponctuelles uniquement)

page		page	
40	Bulgarie	42	Pologne
40	Chypre	43	République tchèque
41	Croatie	43	Roumanie
41	Estonie	44	Russie
42	Hongrie	44	Serbie
42	Lettonie	45	Slovaquie

1997

— Abolition de l'impôt général sur la fortune (qui existe toutefois encore formellement)

1998

— Suppression de la taxe professionnelle sur le capital d'exploitation

— Elargissement de la base de calcul

— Réduction du supplément de solidarité, de 7,5% à 5,5%

— Augmentation de la TVA de 15% à 16%

1999

Loi sur la modification des impôts de 1999

— Réduction du barème de base de l'impôt sur le revenu, de 25,9% à 23,9% et relèvement du seuil d'exonération

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices thésaurisés, de 45% à 40% au début 2000

Réforme fiscale écologique de 1999

— Augmentation graduelle de l'impôt sur les huiles minérales

— Introduction d'un nouvel impôt sur l'électricité

2000

Réforme fiscale de 2000

— Abaissement du barème de l'impôt sur le revenu, de 23,9%–53% à 22,9%–51% et planification d'une réduction progressive à 15%–42% jusqu'en 2005

— Relèvement du seuil d'exonération

— Introduction d'une imposition minimale des personnes physiques par la fixation d'une limite supérieure à la compensation entre revenus actifs et passifs ainsi que par la limitation de l'imputation des bénéfices et des pertes des différentes catégories de revenus

— Réduction de moitié du montant exonéré des revenus de l'épargne

— Introduction ou augmentation de divers crédits d'impôt («tax credits») pour les particuliers (pour les enfants, la prévoyance vieillesse, les propriétaires)

— Abaissement uniforme du barème de l'impôt sur les sociétés, de 30% (pour les bénéficiaires non distribués) ou de 40% (pour les bénéficiaires distribués) à 25% début 2001

— Remplacement du système de pleine imputation par une procédure d'exonération (méthode de taxation de la moitié des revenus)

— Exonération fiscale des bénéficiaires d'aliénation sur les participations des entreprises dès 2002

— Amélioration des conditions d'application aux entreprises dépendantes (maîtrise financière suffisante)

— Traitement différencié des reports de pertes dans le futur et dans le passé aux fins de garantir une imposition minimale

— Durcissement des règles concernant la sous-capitalisation (financement d'entreprises par des tiers)

— Durcissement des règles d'amortissement

2001

Loi de 2001 sur les droits de mutation

— Abaissement du barème de l'impôt sur le revenu, de 22,9%–51% à 19,9%–48,5%

— Abaissement de l'impôt sur le rendement des dividendes, de 25% à 20%

— Abaissement de 10% à 1% de la limite des participations dites qualifiées en mains privées

— Allègements au chapitre de la déduction fiscale pour l'impôt à la source des artistes étrangers

2002

— Augmentation de l'allocation familiale et de l'abattement personnel pour les enfants et introduction de possibilités de déductions supplémentaires des frais de prise en charge des enfants

— Développement des allègements fiscaux au titre de la prévoyance vieillesse

— Introduction d'un nouvel impôt à la source de 15% sur les prestations de construction

2003

Loi de solidarité en faveur des victimes des inondations du 13.09.2002

— Report de la deuxième phase de la réforme fiscale 2000 (nouvelle réduction des barèmes de l'impôt sur le revenu à 47%–17%) au début de 2004 au lieu de début 2003

— Augmentation temporaire de l'impôt sur les sociétés à 26,5%

Loi sur la modification de l'impôt 2003

— Durcissement des règles sur le financement des sociétés par des tiers en Allemagne, application également à des situations purement internes

— Exigences accrues (obligations légales) en matière de documentation des prix de transfert

— Nouvelle réglementation du report des pertes

— Suppression des sociétés préalablement dépendantes ou des sociétés dépendantes comptant plusieurs maisons mères

Autres points débattus en 2003 (pas encore intégralement mis en œuvre)

— Loi de réduction des allègements fiscaux 2003 (ce projet de loi a pour l'essentiel échoué, certaines mesures ont été débattues dans le cadre de la corbeille II)

— Réforme du financement des communes ou de la taxe professionnelle 2003 (renvoi de la discussion pour cause de résistance politique)

— Loi sur la modification de l'impôt 2003 et loi sur la modernisation des investissements en vigueur depuis début 2004

— Suppression d'allègements fiscaux particuliers (propositions Koch/Steinbrück: accord obtenu)

— Discussion sur le renforcement de l'impôt sur les successions et la réactivation de l'impôt sur la fortune (projet pour le moment abandonné)

— Introduction d'un impôt forfaitaire sur l'amortissement des intérêts (plans abandonnés dans un premier temps, postulat toujours pendant)

2004 (en partie en discussion)

— Amnistie fiscale (pour 2004/2005)

— Nouvelle réduction des barèmes de l'impôt sur le revenu, de 19,9%–48,5% à 16%–45%

— Réduction des forfaits des pendulaires

— Limitation de la prime d'accès à la propriété

— Abaissement du montant d'épargne exonéré

— Introduction d'un impôt minimal par la limitation de la déductibilité des pertes dans l'impôt sur le revenu, sur les sociétés et dans la taxe professionnelle

— Modification générale de l'imposition des revenus sous forme d'intérêts (pas de prélèvement libératoire; en discussion)

— Elimination de l'impôt sur le changement de domicile (en discussion, exigence de la Commission européenne)

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés, de 26,5% à 25%

— Limitation dans les règles de financement des sociétés par des tiers (§ 8a loi sur l'imposition des sociétés)

— Imposition forfaitaire des dividendes et des bénéfices d'aliénation à hauteur de 5% des rendements

— Hausse de l'impôt sur le tabac

Divers modèles de réforme en discussion

— Simplification radicale du système fiscal (modèle dit «Merz», fondé sur la proposition dite «Kirchhof»)

— Introduction d'un «système nordique» selon le modèle dit du «conseil des Sages»: imposition proportionnelle séparée des revenus du capital sur la base d'un barème de 30% qui, dans l'idéal, devrait correspondre au barème de l'impôt des sociétés dans le but d'éliminer la double imposition des dividendes. De plus, l'imposition du revenu du travail, à un taux maximal proche de celui frappant le revenu du capital (p. ex. 35%), permettrait de limiter la progressivité

— Modèle Rose: introduction de ce qu'on appelle l'impôt simplifié (modèle de l'impôt direct sur la consommation)

— Simplification et allègement du droit fiscal par l'élimination des corps étrangers, selon le «projet de Cologne du professeur Lang»

— Flat Rate Tax: le conseil scientifique du Ministère des finances a proposé le passage à un impôt à taux unique, de 30%, sur tous les revenus

2005 (en partie planifié)

— Mise en œuvre de la troisième phase de la réforme fiscale 2000 (réduction du barème de l'impôt sur le revenu, de 16%–45% à 15%–42%)

— Loi sur l'imposition des revenus des rentes vieillesse: introduction d'un impôt sur les rentes avec exonération parallèle des cotisations de prévoyance vieillesse

— Abolition du traitement fiscal spécial des assurances vie en capital

— Promotion fiscale du capital-risque

Appréciation générale

Particuliers: l'imposition maximale est élevée, bien qu'une réduction soit prévue dans le cadre de la réforme 2000. Si l'on prend en considération tous les prélèvements obligatoires (y compris sociaux), la charge fiscale marginale des contribuables atteint 64% (dès EUR 30 000). La moralité fiscale tend à diminuer fortement.

Entreprises: la réforme 2000 devrait rapprocher le système d'imposition des sociétés et la charge fiscale qui en résulte des standards internationaux. Pourtant, à court terme, l'attrait du pays s'est peu modifié, car de nombreux avantages liés à l'activité internationale ont à nouveau été supprimés. Les taux ont certes diminué, mais l'élargissement de l'assiette a considérablement détérioré la capacité concurrentielle (p. ex. réglementation concernant les pertes, taux applicables aux holdings; fiscalité marginale encore élevée). A quoi vient s'ajouter la charge supplémentaire liée à la taxe professionnelle.

Vue d'ensemble: le remplacement de la procédure d'imputation complète par la méthode de taxation de la moitié des revenus ou d'exonération dans le cadre de la loi sur les baisses d'impôt a introduit un changement fondamental de système; il est d'une importance comparable aux modifications structurelles apportées en 1967 (introduction de la TVA) et en 1977 (introduction de la procédure d'imputation). Les diverses lois d'application ont entraîné de nombreux durcissements et diverses complications qui chargent le système. La situation comparative de l'Allemagne dans la concurrence ne s'est que marginalement modifiée. Le système fiscal allemand freine toujours la croissance. La forte volatilité de la législation et l'absence de sécurité juridique ou de prévisibilité du système représentent un important handicap. Ce qui nuit à l'Allemagne, ce sont moins les impôts sur le revenu que l'imposition toujours élevée des entreprises en comparaison internationale et des charges sociales considérables. Les charges sociales de prévoyance vieillesse ont toutefois quelque peu diminué sous l'effet de répartition provoqué par la réforme fiscale écologique. L'amnistie fiscale en cours depuis début 2004 ne rencontre pas l'écho souhaité. Il faut en chercher la raison dans la solution prévue pour les fortunes déclarées ainsi que dans l'insécurité persistante relative à l'évolution de la législation fiscale. Certaines dispositions concernant l'imposition des entreprises et des particuliers sont toujours en conflit avec le droit européen.

Dans les années 1980

— Introduction d'un impôt sur les gains en capital

2000

Réforme fiscale 2000

— Allègement de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques. Taux minimum abaissé de 20 à 17%, taux moyen de 34–43% ramené à 30–42%, taux maximum maintenu à 47%

— Soutien aux familles (simplification du système actuel comportant 12 mesures diverses, réduit à trois formes d'encouragement; p. ex. introduction d'allocations familiales non imposables, remplacement de certains montants exonérés pour enfants, etc.)

— Allègements de l'impôt sur les gains en capital sous forme d'une division par deux de l'assiette fiscale (seuls 50% des gains en capital des investisseurs privés sont taxés, de sorte que le taux maximum effectif est de 24,5%; seuls deux tiers des gains des fonds de pensions sont nouvellement imposés; introduction d'exceptions supplémentaires)

— Abaissement de 15% à 10% de l'impôt sur les gains en capital pour les PME et les caisses de pension

— Réduction de 36% à 34% de l'impôt sur les sociétés

— Suppression de l'amortissement accéléré

— Adaptation de l'imposition des «trusts»

— Suppression de l'impôt sur le chiffre d'affaires du commerce de gros («Wholesale Sales Tax») et introduction d'un impôt sur la consommation «Good and Services Tax» (GST)

2001

— Abaissement de 34% à 30% de l'impôt sur les sociétés

— Introduction de règles sur la sous-capitalisation («thin capitalization») et la délimitation entre capital propre et capital emprunté, et réglementation des structures hybrides

— Exonération des intérêts d'obligations d'émetteurs étrangers domiciliés en Australie

— Introduction d'un régime fiscal simplifié pour les petites entreprises (simplification des règles fiscales d'évaluation et d'amortissement)

2002

— Simplification de la méthode d'imputation des dividendes pour les entreprises

— Introduction d'un régime de consolidation

2003

— Allègement modéré de l'impôt sur le revenu (fourchettes)

— Modification de l'imposition des groupes

2004 (partiellement planifié)

— Baisse de l'impôt sur le revenu (réforme annoncée, voir sous 2005)

— Modifications de large portée au chapitre de l'imposition internationale des sociétés (meilleures conditions pour les multinationales australiennes; en particulier, règles CFC pour gains en capitaux et fonds étrangers, dits «FIF»)

— Introduction de l'exonération générale des dividendes étrangers versés aux entreprises australiennes (régime mère-filiale limité)

— Modernisation du réseau de conventions de double imposition

— Adaptation des règles de consolidation (avec effet partiellement rétroactif)

2005 (partiellement planifié)

— Baisse de l'impôt sur le revenu par un élargissement des tranches de revenus supérieures, afin que le taux d'imposition maximal ne dépasse pas 30% pour la plupart des travailleurs. Dès le 1^{er} juillet 2005, le plus élevé des cinq niveaux de progressivité de l'impôt débutera à AUD 70 000 au lieu de AUD 80 000

Appréciation générale

Particuliers: La charge de l'impôt sur le revenu a diminué, bien qu'elle demeure élevée. La réforme fiscale 2002 était axée en priorité sur la classe moyenne et les familles, principalement les familles à salaire unique. Les allègements programmés pour 2004/2005 équivalent à quelque AUD 14,7 mrd

Entreprises: Le système australien entraîne des distorsions, car il traite différemment les entités juridiques (sociétés, trusts et assurances). En général, les décisions d'investir se prennent dans une optique fiscale plutôt que sur la base de considérations d'économie d'entreprise. Une réforme a permis de réduire sensiblement le taux de l'impôt sur les sociétés. Le but des nouvelles règles de consolidation de 2003 était de simplifier et d'assouplir le système; pourtant, certains se demandent si l'opération n'a pas rendu plus complexes les conditions-cadres de l'acquisition et de la vente d'entreprises.

Vue d'ensemble: Avant 2000, le système fiscal australien avait la réputation d'être très complexe. Face à la concurrence que se livrent les économies de la zone Asie-Pacifique, il a souvent été mentionné comme un facteur négatif de taille. Cette faiblesse tenait aussi bien à la multiplicité des impôts qu'au niveau élevé, en comparaison régionale, des taux appliqués aux sociétés et aux gains en capital des personnes physiques. Avec la réforme fiscale 2000, l'Australie a vécu l'une des plus grandes transformations de son histoire: les taux ont été d'une manière générale massivement réduits, et l'impôt sur les gains en capital ainsi que les règles de l'amortissement soumis à une réforme approfondie. Cette réforme et l'introduction simultanée d'un impôt de consommation national ont modifié la structure fiscale en faisant progresser la composante des impôts sur la consommation. En résumé, on espère que ces adaptations rendront le système fiscal plus efficace et productif et qu'elles feront disparaître un certain nombre de distorsions.

Première moitié des années 1990

— Modification radicale de la structure des impôts:

— Suppression de la taxe professionnelle, de l'impôt sur la fortune (1994) et d'autres impôts

— Introduction de l'imposition finale du revenu du capital et de l'impôt communal

— Augmentation de l'impôt sur les sociétés de 30% à 34%

— Simplification de l'impôt à la source sur les dividendes et les intérêts au taux unique de 22%

— Augmentation répétée d'impôts sur la consommation spécifiques

— Augmentation de l'impôt sur les huiles minérales et introduction d'impôts sur l'électricité et le gaz naturel en 1995/1996

— Elargissement de l'assiette fiscale, surtout par la limitation des règles d'amortissement et d'imputation des pertes et l'augmentation de l'impôt à la source sur les dividendes et les intérêts de 22% à 25% entre 1995 et 1997

2000

Réforme fiscale 2000

— Baisse des impôts sur le salaire et sur le revenu par une modification des barèmes et des tranches de revenus

— Passage d'un système uniforme de crédit d'impôt à un système variable

— Introduction de l'impôt sur les gains en capital

— Introduction d'un barème fractionné d'imposition des bénéficiaires des entreprises: 25% sur les bénéficiaires thésaurisés et 34% sur les bénéficiaires distribués

— Renforcement du capital propre par la prise en compte d'une rémunération fictive

— Augmentation de la franchise en cas de cession d'entreprise

— Réduction des pertes imputables et introduction d'un report de pertes pour une durée illimitée (7 ans max. auparavant)

— Augmentation des allègements fiscaux pour les dépenses en faveur des apprentis et de la recherche

— Suppression de la discrimination entre l'imposition des fonds d'investissement autrichiens et étrangers

— Augmentation des impôts sur l'électricité, les voitures, les camions et le tabac

Mesures concernant le marché des capitaux

— Nouvelles règles d'imposition des stock-options

— Suppression des droits de négociation (transactions boursières)

2001

— Adaptations mineures de l'assiette fiscale, dans la comptabilité fiscale, les modalités d'amortissement et la réglementation relative aux pertes

2002

— Introduction d'un nouveau modèle de prévoyance vieillesse fiscalement favorisé

— Introduction d'une déduction pour les coûts de R&D

— Incitations fiscales ciblées pour la construction afin de stimuler la croissance

2004

«Petite réforme»

— Allègements fiscaux modérés en faveur des particuliers

— Adaption du régime appliqué aux sociétés holdings

— Augmentation de l'abattement pour la recherche

— Réduction de moitié du taux d'imposition des bénéficiaires thésaurisés des sociétés de personnes

2005

«Grande réforme»

— Introduction d'une nouvelle méthode de calcul de l'impôt sur le revenu pour les différentes tranches de revenus («Formel-Tarif») et restriction à 4 tranches de revenus (au lieu de 5)

— Augmentation de l'abattement de base à EUR 15 770

— Réduction de l'impôt sur les entreprises de 34% à 25%

— Suppression de l'exonération pour le report de réserves latentes, en contrepartie amortissement sur 15 ans de la valeur de l'entreprise passée à l'actif en cas d'acquisition

— Traitement préférentiel des intérêts lors de l'augmentation de capital propre

— Passage d'un traitement complexe des entreprises dépendantes à une imposition simple et attrayante de groupe

— Suppression d'impôts mineurs

— Amnistie fiscale prévue pour le premier semestre 2005

Appréciation générale

Particuliers: La réforme de 2000 a allégé les impôts frappant les ménages surtout. La tendance à alléger avant tout les impôts des tranches de revenus inférieures et des familles a renforcé une progressivité jugée dissuasive. La priorité de la réforme 2005 est de réduire les impôts des tranches de revenus moyennes et supérieures par l'introduction d'une formule («Formel-Tarif») simplifiant le calcul et atténuant la progression. Le taux d'imposition maximal autrichien, qui atteint quelque 50% en comparaison internationale, restera malgré tout très élevé. Cela vaut également pour les charges salariales.

Entreprises: Modifié, le régime des holdings est considéré comme une réussite. L'Autriche devrait ainsi intéresser ces sociétés. La diminution drastique de l'impôt sur les sociétés prévue pour 2005 aura certainement un effet positif. L'Autriche possède aussi un régime d'imposition des groupes attrayant en comparaison internationale. Les conditions fiscales se sont donc considérablement améliorées – même si l'on tient compte de la suppression de l'exonération lors du report de réserves latentes et de l'allègement sur les intérêts lors de l'augmentation de capital propre.

Vue d'ensemble: La réforme fiscale de 2000 n'a pas modifié la structure du système fiscal. Sa grande complexité est toujours critiquée, et sa simplification réclamée d'urgence. En réponse, deux réformes ont été lancées, l'une modeste, en 2004, et l'autre importante, en 2005. Ainsi, la réforme amène un allègement attendu de longue date – au vu de la dynamique des pays d'Europe de l'Est – et ne constitue pas une réforme du système. Le fait que le système fiscal autrichien soit aussi considéré comme un levier important de la politique sociale reste problématique.

1995–1999

— Hausse tendancielle de la charge fiscale des personnes physiques: suppression de l'indexation automatique des avantages fiscaux, introduction d'un impôt de crise de 3% pour tous les types de revenus et d'un supplément de solidarité sur les revenus personnels, y compris les pensions

— Diverses mesures dans le domaine de l'imposition des sociétés: élimination de la limitation dans le temps de la compensation des pertes et élargissement de l'assiette fiscale par le renforcement des règles de capitalisation («thin capitalisation»), par la redéfinition des revenus d'intérêts afin de prévenir les abus et par le durcissement des conditions de report des pertes lors de la reprise d'entreprises ne réalisant pas de bénéfices.

— Lancement du paquet de réformes 2000–2006 (cf. aussi 2001)

— Nouveau régime favorable pour les stock-options

2001

— Remaniement du fédéralisme financier dans le sens d'une décentralisation accrue de la souveraineté fiscale.

Plan gouvernemental en 6 points

1. Moratoire fiscal
2. Réintroduction de l'indexation des barèmes fiscaux
3. Abolition progressive de l'impôt de crise
4. Abaissement du montant du précompte professionnel pour l'impôt
5. Réforme de l'imposition des personnes physiques (échelonnée sur 4 ans, voir ci-dessous)
6. Réduction supplémentaire de la pression fiscale, p. ex. par la diminution du nombre de barèmes d'imposition, par l'augmentation des abattements ou par l'adaptation des dépenses déductibles

Réforme de l'imposition des personnes physiques

— Abolition des deux taux fiscaux les plus élevés (nouveau 50% au lieu de 52,5% et 55%)

— Adaptation des classes d'impôt (extension des tranches d'imposition des 2e et 3e classes)

— Introduction de crédits d'impôt sous condition d'emploi («Non-Wastable Tax Credits») pour les plus bas revenus (EUR 440 dès 2002)

— Améliorations fiscales pour les parents avec enfants (déductions fiscales pour les enfants, en particulier pour les familles monoparentales)

— Réduction du supplément de crise de 3% à 2%, puis à 1% jusqu'à abolition définitive en 2003

— Égalité fiscale des couples mariés et non mariés

— Incitations fiscales à un comportement écologique

— Amélioration de l'imposition des personnes expatriées

2003

— Abolition du supplément de crise

— Adaptation des règles concernant les stock-options

— Incitations fiscales pour les investissements dans des fonds ou des plans d'épargne

Réforme de l'imposition des sociétés

— Réduction de l'impôt effectif sur les sociétés de 40,17% à 33,99% (pour un taux nominal ramené de 39% à 33%; baisse à 30% planifiée à moyen terme)

— Abaissement du barème réduit pour les PME, de 28,84% à 24,25%

— Élargissement de l'assiette fiscale par un durcissement des règles d'amortissement et de dotation en capital (règles de capitalisation destinées à prévenir la sous-capitalisation)

— Introduction d'un impôt à la source de 10% sur bonis de liquidation et en cas de rachat par l'entreprise de ses propres actions

— Suppression de quelques possibilités de déductions (surtout des impôts et taxes régionaux) et d'anomalies du système fiscal

— Adaptation du régime mère-filiale

— Modification du «Advance Ruling System»

— Adaptation des règles de consolidation

— Instauration d'une taxe au tonnage sur le fret des compagnies de navigation

— Introduction de la notion de «réserve d'investissement»

2004

— Amnistie fiscale

Jusqu'en 2010

— Suppression des «centres de coordination», élément non seulement considéré nuisible du régime fiscal, mais qui passe également depuis le 18 février 2003 pour une aide illicite de l'Etat. Nouvelle structure approuvée par la Commission européenne en mai 2004

Appréciation générale

Particuliers: La charge fiscale a plutôt eu tendance à augmenter jusqu'en 1999 mais, depuis lors, un paquet d'allègements a été voté pour les années suivantes. La réduction substantielle de la charge fiscale intervenue en 2001 s'est surtout concentrée sur les classes inférieures et moyennes de revenus.

Entreprises: La baisse des barèmes a déjà été annoncée en 2000. Jusqu'alors, la Belgique était l'un des pays qui ne couplait pas ses baisses de barème à une extension de l'assiette fiscale. Même si les taux nominaux peuvent paraître très élevés, la charge effective était très souvent bien plus faible en raison de nombreuses possibilités de déductions spéciales. La pression à la baisse des barèmes était plutôt dictée par des motivations psychologiques. Le gouvernement tenait à apparaître comme un site plus attrayant afin de favoriser les investissements étrangers directs.

Vue d'ensemble: La politique fiscale de la Belgique a tout d'abord été dictée par les critères de Maastricht qu'il s'agissait de prendre en considération. Ce n'est qu'en 1999 qu'un plan de réforme fiscale pluriannuel a été lancé; sa mise en œuvre devrait s'étendre sur les années 2000–2006. La Belgique est et restera un site attrayant pour les sociétés holdings. Son système fiscal occupe une bonne position dans la concurrence internationale et il s'est constamment modernisé, notamment par un régime mère-filiale compétitif (concernant en particulier l'imposition des gains en capital) ainsi que par l'absence de «règles de CFC» formelles (il existe toutefois des règles sur les abus). Les centres belges de coordination et l'imposition attrayante des personnes expatriées ont longtemps été d'importants atouts pour attirer les entreprises étrangères. La Belgique doit modifier son régime des centres de coordination sous la pression de l'UE, mais elle s'est efforcée, avec ses récents projets de réforme, de rendre également son système fiscal plus attrayant et plus simple pour ses résidents. L'amnistie fiscale a rencontré un succès modéré jusqu'au milieu de l'année 2004.

Réformes fiscales de 1987 et 1994

— Introduction d'un système d'imposition dual progressif avec traitement séparé des revenus du travail et de ceux du capital

— Réduction progressive du barème des revenus du travail jusqu'en 2002: (niveau I à 44,3% (48% en 1986 et 50,6% en 1993), niveau II à 49,7% (62,4% en 1986 et 58,2% en 1993), niveau III à 63,3% (73,2% en 1986 et 68,7% en 1993)

— Réduction progressive du barème de l'impôt sur les sociétés (base 50%): en 1990 à 40%; en 1991 à 38%, en 1993 à 34% et jusqu'en 2001 à 30%

— Introduction d'une nouvelle forme d'impôt écologique sur la consommation

1997

— Abolition de l'impôt sur la fortune

1998

— Modification du champ d'application de l'impôt sur les transactions boursières

1999

Réforme fiscale 1999–2002 («Paquet Whitsun»)

— Réduction des barèmes sur les revenus du travail: niveau I à 45,2% (anc. 50,6%); niveau II à 50,7% (anc. 58,2%) et niveau III à 62% (anc. 68,7%)

— Nouvelle réglementation de l'imposition des revenus des actions/obligations destinées à la prévoyance vieillesse

— Réduction du barème d'imposition des sociétés à 32%

— Libéralisation de la réglementation fiscale pour les sociétés holdings (les bénéfices obtenus à l'étranger et les dividendes danois sont exonérés; cette règle ne s'applique pas aux pures holdings financières)

— Durcissement des règles de CFC et des règles de capitalisation

— Durcissement du devoir de documentation concernant les prix de transfert à l'intérieur d'un groupe

— Modernisation des règles d'amortissement

— Augmentation progressive des impôts sur la consommation des produits énergétiques (essence, mazout, électricité, gaz et charbon) jusqu'en 2002

— Suppression du droit de timbre sur les ventes d'actions (0,5%)

2000

— Doublement l'abattement pour les couples dans l'imposition des gains en capital (jusqu'à DKK 234 600)

— Remplacement de l'imposition de la valeur locative par un impôt foncier local, non déductible (1%)

2001

— Augmentation de l'impôt à la source sur les revenus des dividendes (de 25% à 28% jusqu'à DKK 38 500 et au-delà de 40% à 43%)

— Réduction du barème des sociétés à 30%

— Durcissement du régime holding (sous la pression de l'UE) par l'introduction d'un impôt à la source sur les dividendes versés à des sociétés non domiciliées au Danemark (en dehors de l'UE ou dans des pays non liés au Danemark par des conventions de double imposition)

— Suppression de la déductibilité des «primes d'assurances captives»

— Elargissement de l'assiette fiscale par la réduction des taux maximaux d'amortissement

— Durcissement des règles de CFC

2002

«Nouvelle loi sur la promotion économique 2002»

— Réduction des barèmes sur le revenu du travail: au niveau I de 45,2% à 44,3% et au niveau II de 50,7% à 49,7% et légère augmentation au niveau III, de 62% à 63,3% (dernière mise en application des réformes de 1987/1994/1999)

— Réduction de l'imposition des revenus des obligations pour la prévoyance vieillesse, de 26% à 15%

— Régime mère-filiale: réduction du seuil de participation pour les dividendes

— Simplification et amélioration de la transparence en matière de règles CFC

— Introduction du report illimité des pertes (précédemment limité à 5 ans)

— Extension des possibilités de déduction des coûts de R&D en rapport avec des institutions de recherche publiques

— Introduction d'un régime spécial concernant la navigation

— Modifications administratives dans la TVA

2003

— Abaissement des impôts sur l'alcool

— Possibilité de demander une décision de taxation anticipée («advance rulings») aussi au niveau local

2004

— Réduction de l'impôt sur le revenu du travail par l'élargissement des tranches de revenus de la zone médiane

— Introduction d'un crédit d'impôt lié à l'emploi

Mesures planifiées

— Durcissement des règles relatives aux prix de transfert

— Adaptation des règles de capitalisation

— Introduction d'un impôt à la source de 30% sur les revenus sous forme d'intérêts versés à des entreprises associées (n'appartenant pas à l'UE)

— Modification de l'assiette fiscale des valeurs patrimoniales immatérielles

— Délimination et imposition d'une «société transparente»

— Déduction fiscale supplémentaire de 50% pour les projets de R&D

— Révision des règles de consolidation transfrontalières (une commission d'experts a été convoquée en mars 2004, le rapport est attendu pour octobre)

— Eventuelle limitation des possibilités d'impôts communaux en discussion

Appréciation générale

Particuliers: Avant la réforme de 1994, l'assiette fiscale était très réduite et le barème très élevé. Le revenu imposable des personnes physiques englobait tous les types de revenus. Il existait diverses distorsions dues à certaines failles du système et possibilités de déductions, p. ex. de revenu négatif du capital. Les barèmes fiscaux ont été sensiblement abaissés depuis 1999, mais la charge fiscale est toujours très élevée (le Danemark se situe au deuxième rang du classement mondial), ce qui incite les personnes très qualifiées à émigrer. Le système d'imposition et de prestations sociales du pays incite davantage aux loisirs qu'au travail. Une réforme serait urgente et bénéficierait d'un large soutien, mais elle est différée pour des raisons purement budgétaires. Le Danemark est réputé pour son niveau élevé d'efficacité dans l'informatisation administrative. La procédure de renseignement sur le précompte (appelée aussi «ruling») a été étendue également aux individus.

Entreprises: L'un des avantages du système réside dans le fait qu'il n'existe qu'un seul barème d'impôt sur les sociétés. L'introduction du régime pour les holdings a attiré de nombreuses entreprises étrangères (notamment des Pays-Bas et des Etats-Unis), mais ce système a engendré des abus consistant à transférer des bénéfices de pays de l'UE vers des zones offshore (le Danemark a été le premier pays à éliminer l'imposition du bénéfice des filiales étrangères). Les règles de consolidation internationale permettent une prise en compte transfrontalière des pertes des filiales. Le régime des holdings a été durci en 2001 pour les entreprises de pays non liés par des conventions de double imposition; il en a été de même des règles d'imposition des groupes et de celles concernant les prix de transfert.

Vue d'ensemble: Le Danemark a été le premier pays à avoir partiellement réalisé le modèle nordique dans sa réforme fiscale de 1987, mais il n'est ensuite jamais allé aussi loin que les trois autres pays scandinaves. Dans sa réforme de 1994, il a opté pour une autre approche et s'est surtout efforcé d'aménager son système fiscal dans un sens neutre, c'est-à-dire de le rendre exempt d'incitations négatives ou positives en termes de comportement. Les adaptations apportées en 1987, 1994 et 1999 allaient toutes dans la même direction: élargir l'assiette, réduire le taux d'imposition maximal, éliminer les failles du système et introduire de nouveaux impôts à caractère écologique. L'un des buts de ces réformes visait aussi à soulager davantage les revenus du travail et à faire porter une charge plus importante sur les taxes environnementales. En 2001, le gouvernement a décrété un «gel fiscal». Dans l'ensemble, la sécurité de la planification et la qualité des services proposés par les autorités se sont améliorées.

1995

Réforme de la fiscalité des entreprises (entrée partiellement en vigueur le 1.1.1996):

- Barème sur les sociétés inchangé à 35%, mais élargissement de l'assiette fiscale
- Introduction de règles CFC
- Modification des règles sur la sous-capitalisation, sous la forme d'une hausse de la quote-part fonds étrangers/capital propre de 2:1 à 3:1
- Modification des règles sur les prix de transfert
- Allongement de la période de report des pertes de 5 à 7 ans
- Nouvelle définition de la fraude fiscale et des peines en cas de violation des dispositions fiscales
- Réduction des contributions sociales des employeurs de 31,6% à 29,6%
- Relèvement du taux de TVA de 15% à 17%

1997

- Introduction d'un impôt de prime d'assurance risque de 4%
- Introduction d'un impôt réduit pour les PME (30%)

1998

- Réduction du nombre des tranches d'imposition de 10 à 8
- Augmentation des déductions fiscales pour les familles et les enfants
- Augmentation de la déduction maximale des cotisations de prévoyance vieillesse de 15% à 20%
- Réduction généralisée de l'impôt à la source de 25% à 18%, mais hausses ciblées pour les professions libérales de 15% à 20%, pour les conseils d'administration de 30% à 40% et introduction d'une taxe anticipée de 15% pour la location des surfaces commerciales
- Augmentation du crédit d'impôt pour la production cinématographique de 10% à 20%
- Nouvel impôt sur les fonds de placement
- Régime fiscal spécial pour certaines villes (p. ex. Saint-Jacques-de-Compostelle)
- Simplification du calcul des impôts des sociétés individuelles
- Augmentation de l'impôt de prime d'assurance risque de 4% à 6%
- Augmentation de quelques taxes
- Introduction d'un impôt sur la consommation d'électricité
- Hausse de l'impôt sur le tabac

1999

Réforme de l'impôt sur le revenu de 1998/1999

- Nouvelle réduction du nombre des tranches d'imposition à 6
- Réduction généralisée des barèmes: le taux maximal est ramené de 56% à 48%, le taux de base de 20% à 18%
- Hausse de l'abattement de base sur le revenu
- Abolition de nombreuses déductions, remplacées par un abattement de base uniforme
- Révision des périodes de paiement pour l'impôt sur le revenu
- Introduction d'un système séparé d'imposition à la source de 25% pour les non-résidents
- Réduction de l'impôt à la source sur les revenus des intérêts de 25% à 18%
- Augmentation de l'impôt à la source sur les baux commerciaux de 15% à 18%
- Introduction d'un impôt à la source sur les gains en capital de 20%
- Nouvelle classification des prestations d'assurance, qui entrent dans la catégorie des revenus d'investissement (et non plus des gains en capital)
- Adaptation de l'imposition des prestations salariales accessoires, ce qui revient à étendre le revenu imposable
- Suppression de l'impôt de 2% de la propriété à usage propre
- Limitation de la déductibilité des hypothèques et des charges d'intérêts
- Introduction de mesures plus sévères contre l'évasion fiscale
- Allongement de la période de report des pertes de 7 à 10 ans

2000

- Augmentation des déductions de versements en faveur de la prévoyance vieillesse
- Elargissement de l'exonération de certaines prestations d'assurance
- Augmentation de l'abattement pour les revenus perçus à l'étranger
- Réduction de l'impôt sur les gains en capital de 20% à 18%
- Réduction de l'impôt à la source sur les dividendes et les revenus de licences de 25% à 18%
- Réduction de l'impôt à la source sur les baux commerciaux de 18% à 15%
- Exonération des entreprises de l'impôt à la source sur les revenus des intérêts d'emprunts d'Etats de pays de l'OCDE
- Introduction du régime mère-filiale pour les dividendes et les gains en capital pour les participations étrangères, en remplacement du crédit d'impôt indirect
- Amélioration du régime des sociétés holdings (dites «ETVE»)

— Amélioration et extension du champ d'application du régime d'imposition spécial pour les PME

— Extension de la déduction pour les investissements de R&D, les projets universitaires et les innovations technologiques

— Prolongation de la période de report des crédits d'impôt et des pertes non utilisés (en relation avec l'imposition internationale) de 7 à 10 ans

— Adaptation du régime spécial des Iles Canaries (dit «ZEC»)

— Augmentation de la déduction pour les investissements de construction visant à maintenir la valeur des logements

— Suppression du régime spécial de TVA dans le commerce de détail

2001

— Hausse de l'abattement de base consenti sur le revenu

— Incitations fiscales d'encouragement à la prévoyance vieillesse individuelle

— Réduction de l'impôt à la source sur le revenu des artistes, des athlètes et des toreros de 25% à 20% et de 40% à 35% sur les indemnités des conseils d'administration

— Réduction de l'impôt à la source sur les dividendes, les revenus des intérêts et les gains en capital pour les étrangers de 25%/35% à 18%

— Allègements fiscaux ciblés pour les PME

— Simplification administrative substantielle pour le régime fiscal appliqué aux sociétés holdings (dites «ETVE») et le régime fiscal M&A

— Introduction de nouvelles règles en relation avec le régime spécial de l'impôt sur les sociétés dans les cas de fusions, scissions, etc.

2002

— Introduction d'un nouveau système de péréquation financière et fiscale entre l'Etat central et les régions

— Mesures fiscales pour faciliter la constitution du fonds de retraite

— Augmentation de EUR 3 à 5 mio. de la limite de chiffre d'affaires donnant droit au taux réduit de l'impôt sur les sociétés (30%) pour les PME

— Introduction d'une déduction forfaitaire du bénéfice imposable correspondant à 17% des gains en capital si le prix de vente de la société est réinvesti dans des biens à usage commercial

— Amélioration fiscale pour la constitution de fonds de retraite (réduction du taux d'imposition si les sociétés cotisent en faveur d'employés qui n'atteignent pas un certain seuil de revenu)

— Introduction de nouvelles possibilités de déduction pour les bénéfices réinvestis

— Suppression de la double imposition des dividendes et des gains en capital internationaux par le biais d'une réduction du seuil de participation déterminant

— Allongement de la période de report des pertes de 10 à 15 ans

— Introduction de nouvelles incitations fiscales spéciales pour les activités de R&D et les innovations technologiques

— Allongement de la durée d'amortissement des valeurs patrimoniales immatérielles («goodwill») de 10 à 20 ans

— Introduction de l'amortissement du «goodwill» financier d'acquisitions étrangères

— Modification de l'imposition des groupes dans le sens d'une réduction du seuil de participation déterminant de 90% à 75%, de sorte que des établissements étrangers peuvent aussi désormais être la société mère.

— Introduction d'un système d'imposition au tonnage dans le transport maritime

— Introduction d'un nouvel impôt sur les hydrocarbures

2003

— Limitation des tranches d'imposition à 5 (au lieu de 6), et réduction des taux: taux maximal ramené de 48% à 45%, taux de base de 18% à 15%

— Nouveau taux d'imposition des gains en capital, de 15% au lieu de 18% à partir d'une durée de conservation d'au moins un an

— Abolition de l'imposition sur les bénéfices accumulés dans les fonds de placement (si le bénéfice est réinvesti dans un autre fonds)

— Suppression de la déduction fiscale des intérêts hypothécaires et introduction d'un nouvel abattement pour le logement

— Nouvelles exonérations pour les familles avec enfants ou autres personnes à charge dans le ménage et allocations pour femmes actives avec enfants

— Incitations fiscales pour encourager l'emploi et la propriété

— Exonération des participations de l'impôt sur la fortune (dès 5% du capital-actions au lieu de 15% auparavant)

— Allègement fiscal en cas de revenu irrégulier (40% – au lieu de 30% – exonérés sur 2 ans)

— Nouvelle imposition du bénéfice des entreprises résultant de la vente de capital fixe (bénéfice extraordinaire) de 15% seulement (au lieu du taux normal de 35%), si le prix de vente dans l'entreprise est réinvesti dans des biens à usage commercial; la déduction forfaitaire du bénéfice imposable s'accroît dans ce cas à 20% du gain en capital, au lieu de 17%

— Elévation de la limite du chiffre d'affaires de 5 mio. à 6 mio. EUR. Leur donnant droit au taux réduit (30%) de l'impôt sur les sociétés pour les PME

— Crédits d'impôt spéciaux pour les PME

— Imposition spéciale des entreprises familiales et nouveau régime pour les sociétés à responsabilité limitée (régime «SLNE»)

— Nouveau régime fiscal spécial pour les entreprises actives principalement dans la location d'immeubles

— Suppression du régime fiscal spécial pour sociétés transparentes, et remplacement par un régime spécial dit des «sociétés patrimoniales» qui les place sur la même base d'imposition que les particuliers

— Durcissement des dispositions sur les prix de transfert

— Mesures en faveur des employeurs qui occupent des mères, sous la forme d'une déductibilité des contributions de soutien aux crèches (10%)

— Introduction d'un crédit d'impôt environnemental

2004

— Introduction d'un régime d'imposition très attrayant en faveur des expatriés (25%)

— Nouvelle limitation de l'exonération pour les paiements d'intérêts à des étrangers

— Modification des règles sur la sous-capitalisation pour les pays de l'UE et modification des règles CFC

— Définition plus fine du régime mère-filiale («imposition égale» définie de manière plus claire)

— Exception pour la taxe d'émission (seulement pour les paiements en espèces)

— Extension des déductions pour la R&D et l'innovation

— Nouvelle réglementation concernant les crédits d'impôt pour les cotisations aux plans de retraite

— Nouveau système de sanctions contre la fraude et les infractions fiscales

En discussion

— Réduction de l'impôt sur les sociétés

— Réduction du taux maximal de l'impôt sur le revenu

— Augmentation des impôts sur les revenus des capitaux

Appréciation générale

Particuliers: L'impôt sur le revenu a fait l'objet d'une réforme en profondeur en 1999, qui s'est traduite par des simplifications et des allègements significatifs. La réduction moyenne s'est élevée à 11%. Elle approchait les 30% pour les revenus les plus bas et 6% pour les revenus les plus hauts. Les allègements intervenus dans l'impôt sur le revenu ont encouragé avant tout la consommation. En 2004, un régime d'imposition en faveur des expatriés, attrayante en comparaison internationale, a été mise en place.

Entreprises: La réforme de 1995 avait pour but d'améliorer la neutralité fiscale et de réduire les coûts du système juridique. Depuis 1995 surtout, les investissements de R&D, les PME et les activités internationales ont bénéficié d'allègements fiscaux. Le régime des sociétés holdings est encore un instrument relativement peu connu, mais extrêmement intéressant en comparaison internationale. Le régime mère-filiale a été amélioré et son champ d'application plus clairement défini. Il est également prévu de soutenir les sociétés qui s'engagent pour la construction, la location et la vente de logements privés.

Vue d'ensemble: Le système fiscal a été modifié en profondeur à trois reprises (1985, 1995 et 1998). Les réformes et les baisses générales d'impôts des dernières années ont eu pour effet de simplifier et d'aménager de manière plus neutre le système fiscal. Des incitations en faveur de l'emploi, de l'épargne et des investissements ont été créées. De plus, il a été possible d'élargir quelque peu les compétences fiscales des régions. Depuis 1999, les gains en capital bénéficient d'un régime privilégié. L'Espagne tente activement de se positionner face à la concurrence fiscale internationale et a créé l'un des régimes sur les sociétés holdings les plus attrayants d'Europe. Le succès, pourtant, est resté mesuré. L'Espagne a conclu un nombre considérable de CDI, notamment avec les pays d'Amérique du Sud. Les mesures décidées en 2003 s'inscrivent dans le droit fil des réformes antérieures. Avec le changement de gouvernement au printemps 2004, il reste à voir si la politique fiscale prendra un nouveau tournant. Les contributions sociales restent très élevées en comparaison internationale.

1981

— Abaissement du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 70% à 50% à l'échelon fédéral (à cela s'ajoutent cependant les «State and Municipal income taxes»)

1986

Réforme générale de la fiscalité

— Abaissement du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 50% à 28% et relèvement simultané du taux minimal de 11% à 15%; réduction du nombre de tranches (de 14 à 2, avec relèvement des seuils d'exonération)

— Hausse de l'impôt sur les gains en capital de 20% à 28%

— Réduction de l'impôt sur les sociétés de 46% à 34%

— Introduction d'un impôt minimal sur les bénéfices des sociétés

— Suppression de nombreux avantages fiscaux (exclusions et amortissements spéciaux)

1990

— Relèvement du taux maximal de l'impôt sur le revenu (impôts fédéraux) de 28% à 31%

1993

— Relèvement du taux maximal de l'impôt sur le revenu (impôts fédéraux) de 31% à 39,6%

— Relèvement du taux de l'impôt sur les sociétés de 34% à 35%

1998

«Internet Tax Freedom Act»

— Moratoire temporaire pour l'exonération du commerce électronique (accès et activités sur Internet), qui a expiré en automne 2001. Les nouvelles mesures sont contestées, en raison notamment de la complexité du système de taxation indirecte aux États-Unis (env. 7000 juridictions différentes en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires).

2001

«The Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001» (EGTRRA)

— Mesures limitées dans le temps:

— Abaissement de l'impôt sur le revenu des particuliers jusqu'en 2006 par l'introduction d'un tarif minimal de 10%; le taux de 15% demeure inchangé, mais seulement pour les revenus plus élevés; les taux suivants (28%, 31%, 36% et 39,6%) sont en revanche progressivement abaissés à 25%, 28%, 33% et 35%

— Allègement spécial pour les couples mariés et les familles avec enfants par la suppression de la «pénalisation» du mariage, l'introduction de nouveaux abattements et le relèvement des crédits d'impôts

— Mesures spéciales d'incitation fiscale en faveur de la formation et de l'investissement dans les plans de prévoyance individuels (dits «IRA»)

— Abaissement de l'impôt sur les gains en capital à 18%, resp. 8% sous réserve d'une durée minimale de détention de cinq ans

— Réduction temporaire des impôts sur les successions et les donations ainsi que des «GSTT» sous la forme d'un «Phasing out» jusqu'en 2009 (réintroduction en 2010)

2002

«Job Creation and Worker Assistance Act of 2002» (JCWAA)

Programme d'allégements fiscaux visant à stimuler l'économie américaine après les événements du 11 septembre 2001 (en vigueur jusqu'en 2005/2006):

— Amortissements accélérés

— Possibilité de reporter les pertes d'exploitation nettes sur cinq ans plutôt que sur deux ans

— Exceptions dans le cas de l'imposition des revenus de financement actif des sociétés étrangères contrôlées (sociétés «CFC»)

«The American Competitiveness and Corporate Accountability Act of 2002»

— Mesures destinées à améliorer la compétitivité des entreprises américaines (règles de détail)

— Mesures visant à empêcher que les revenus générés sur le territoire des États-Unis soient transférés sur des places extraterritoriales («inverse transactions»).

— Simplification de l'imposition des revenus étrangers

2003

«Jobs and Growth Tax Relief Reconciliation Act of 2003» (JGTRRA)

Renforcement des mesures de réduction d'impôts instaurées l'année précédente et introduction de mesures supplémentaires (loi expirant au plus tard en 2008):

— Réduction anticipée des tarifs et relèvement de divers abattements fiscaux

— Substantiels crédits d'impôts pour les familles à bas revenu et pour les enfants

— Simplification des modalités d'amortissement pour les biens privés

— Réduction massive du taux d'imposition des dividendes (en lieu et place de l'imposition progressive fondée sur les barèmes d'imposition du revenu des particuliers) et des gains en capital (au lieu des barèmes de 20%/10%) à 15%; tarif réduit de 5% applicable aux ménages à bas revenu

— Déductibilité accrue des investissements des entreprises

2004 (en partie en discussion)

«Foreign Sales Corporations» / «Extraterritorial income exclusion regimes»

Abolition du régime d'aide fiscale à l'exportation (dit régime «FSC» / «ETI») critiqué par l'OMC comme aide illégale à l'exportation. Le projet a été accepté à l'automne 2004 par les deux chambres du Parlement américain, après l'entrée en vigueur des sanctions côté UE (droits de douane de sanction de 5%, relevés tous les mois)

— 2^e projet: réduction de l'impôt sur les sociétés, de 35% à 32% pour les entreprises qui produisent aux USA en compensation de l'abolition du régime ETI; dans le même temps, nombreuses modifications en faveur des multinationales, notamment:

— Réforme de la taxe minimum alternative («AMT»)

— Poursuite du programme d'incitation à l'investissement

— Introduction de mesures «dites anti-inversion»

— Limitation des transactions «dites SILO»

— Nouvelles propositions relatives au dépouillement des bénéficiaires «dites earnings-stripping»

— Actualisation des règles applicables à certains véhicules de placement

— Réglementation généreuse pour le rapatriement des bénéficiaires «parqués» à l'étranger pendant un an au taux d'imposition préférentiel de 5,25%

Mesures prises dans le cadre du budget 2005

— Prorogation jusqu'en 2010 des mesures destinées aux particuliers expirant à fin 2005:

— Augmentation des déductions pour enfants

— Suppression de la pénalisation des contribuables mariés dans le cadre de l'impôt sur le revenu

— Élargissement vers le haut de la tranche d'impôt la plus basse (taux d'imposition de 10%)

Appréciation générale

Particuliers: La réforme fiscale fondamentale de simplification en 1986 a longtemps porté ses fruits. Cependant, 4 réformes fiscales ont été entreprises entre-temps, qui ont finalement ramené le taux max. à 35% et le nombre de tranches d'imposition est passé de 2 à 6. La simplification n'a pas été conduite jusqu'au bout. Un cap important a été franchi en 2003 avec la nette réduction de la double imposition économique.

Entreprises: La fiscalité des entreprises est dans une situation différente en raison du principe de neutralité applicable à l'exportation de capitaux. Il n'y a pas eu de grands changements. Les taux d'imposition marginaux des sociétés demeurent relativement élevés en comparaison internationale, ce qui incite certaines entreprises à rechercher activement des moyens d'éluider l'impôt. Le système d'imposition des revenus extraterritoriaux (ETI) a dû également être adapté, et les deux chambres du Parlement américain ont débattu longtemps du projet de loi.

Vue d'ensemble: Le système fiscal américain, de type fédéraliste, offre à chaque État une certaine autonomie dans l'élaboration de sa politique fiscale, même si le poids des impôts fédéraux est plus important. L'analyse porte principalement sur la fiscalité à l'échelon national, mais les observations qui en découlent – notamment au niveau de l'évolution des tarifs fédéraux – doivent être relativisées en regard de la multiplicité des impôts locaux («State and local income taxes») qui présentent des échelles de progression et des possibilités de déduction très diversifiées. Si le régime fiscal national applicable aux entreprises n'a pas connu de bouleversement durable au cours de la période sous revue, la situation est différente dans le secteur de l'imposition sur le revenu, qui a subi de notables modifications (trois nouvelles lois entre 2001 et 2003). À noter que ces lois ont un caractère temporaire.

1993

Réforme fondamentale de 1993 «Le modèle nordique de l'imposition du revenu»

Introduction d'un système de pleine imputation pour l'imposition des sociétés

Introduction d'un régime dual de taxation du revenu des personnes physiques, avec imposition séparée des revenus du travail et de ceux du capital (faible imposition proportionnelle des revenus du capital, de 28%, et imposition progressive des revenus du travail)

Élargissement de l'assiette fiscale

Abolition de l'impôt communal et de l'impôt ecclésiastique pour les sociétés de capitaux

1994

Réformes sociales de 1994 avec accent sur la promotion de la famille

Cette réforme a surtout été aménagée au niveau de la fiscalité. Ainsi, divers abattements ont été introduits pour les enfants et l'exonération générale des bas revenus a été progressivement relevée, de manière substantielle.

Changement du mode de taxation indirecte: passage de l'ICHA à la TVA

1999

Allègement de l'impôt sur le revenu du travail par l'élargissement des tranches d'imposition et réduction de 0,5 point des taux d'imposition, le barème le plus élevé demeurant lui inchangé

Introduction d'un système d'imposition particulier pour les sportifs

Élargissement de l'assiette fiscale par la réduction du taux d'amortissement

Extension des règles d'exception des CFC

Adaptation de l'imposition des prêts accordés à un associé

2000

Allègement de l'impôt sur le revenu du travail par la réduction des barèmes nationaux de 0,5 point et augmentation des déductions forfaitaires communales et nationales

Augmentation de l'impôt sur tous les dividendes et rendements d'intérêts versés aux résidents ainsi que de l'impôt à la source sur les dividendes versés aux non-résidents, de 28% à 29% (toutefois, les résidents sont ensuite totalement exonérés de l'impôt sur les dividendes par un crédit d'impôt)

Adaptation de l'imposition de transition des dividendes étrangers pour les entreprises

Abolition du régime spécial des personnes expatriées

Relèvement du barème de l'impôt sur les sociétés, de 28% à 29%

Augmentation des impôts sur l'immobilier et l'énergie

2001

Allègement de l'impôt sur le revenu du travail par la réduction des barèmes nationaux de 1 point et par l'augmentation de la déduction pour emploi standard ainsi que par l'adaptation des classes de revenus

Adaptation marginale de l'imposition des stock-options

Réintroduction du régime spécial des personnes expatriées

2002

Réduction de l'impôt sur le revenu par une augmentation de l'abattement de base, la réduction des barèmes nationaux de 1 point environ, l'augmentation de la déduction communale forfaitaire et la réduction des prélèvements sociaux

Introduction d'un système d'imposition fondé sur le tonnage pour les entreprises de navigation

2003

Réduction des barèmes nationaux maximaux de l'impôt sur le revenu de 0,5 point (pour compenser l'inflation)

Augmentation de l'imposition de l'énergie

2004

Allègement de l'impôt sur le revenu par la réduction des barèmes de 1% et l'augmentation de l'abattement de base pour les bas revenus ainsi que l'augmentation des bonifications pour enfants

Amélioration du régime des sportifs

Prorogation de l'imposition forfaitaire des personnes expatriées

Abaissement des impôts sur l'alcool et le tabac

2005

Nouvelle classification de l'imposition des revenus issus des rentes en tant que revenu du capital plutôt que revenu du travail et durcissement des conditions/possibilités de déductions dans la prévoyance vieillesse

Abaissement du barème de l'impôt sur les sociétés de 29% à 26%

Remplacement du système d'imputation pour la taxation des dividendes et des gains en capital par un système forfaitaire d'exonération pour les personnes physiques; d'où éloignement partiel par rapport au «Dual Income Tax»

Réduction du barème des revenus du capital, de 29% à 28%

Octroi de nouvelles exceptions et réduction du barème d'imposition des gains en capital des entreprises, de 29% à 28%

Durcissement du système d'amortissement

En discussion

Abolition de l'impôt sur la fortune nette et en remplacement taxation de la seule fortune immobilière (pas encore de dispositions concrètes)

Appréciation générale

Particuliers: Ces dernières années, il n'y a pas eu de changements majeurs dans le domaine de l'impôt sur le revenu. La charge fiscale est toujours élevée, caractérisée par une forte progression (compte tenu des impôts locaux et ecclésiastiques, la charge maximale se situe autour de 58%), bien que le gouvernement ait réduit les impôts sur le revenu du travail depuis 1997. Toutefois, la charge totale n'a été que marginalement réduite, car d'autres impôts ont augmenté pendant cette période (p.ex. impôt sur l'énergie, l'immobilier et le revenu du capital). Les mesures prises devraient surtout bénéficier aux petits revenus, non seulement pour des raisons de répartition, mais aussi pour des raisons de politique de l'emploi.

Entreprises: Les barèmes nominaux appliqués aux entreprises et aux revenus du capital sont bas; ils devraient être réduits encore une fois en 2005. Les changements prévus pour 2004/2005 concernant les entreprises et les impôts sur le capital devraient se traduire pour l'économie par des allègements de l'ordre de EUR 550 mio. L'assiette fiscale est plutôt large.

Vue d'ensemble: La Finlande se caractérise par une assiette fiscale relativement large et, dans l'ensemble, la charge fiscale est forte, surtout en ce qui concerne les impôts directs sur le revenu du travail et les impôts sur la consommation (4^e rang de la quote-part fiscale des pays de l'OCDE). L'introduction du modèle nordique en 1993 était visionnaire. Une grande réforme est envisagée pour 2004/2005.

1991/1996

— Introduction de la contribution sociale généralisée (CSG) en 1991, de la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) en 1996, et d'une contribution sociale spéciale de 2%

1995

— Introduction d'une surtaxe de 10% à l'impôt sur les sociétés

— Relèvement de la TVA de 18,6 à 20,6%

1997

— Hausse de l'impôt sur les sociétés par une contribution additionnelle de 15% (la surtaxe totale atteint 25%)

— Les hausses de 1995 et 1997 ont fait passer le taux de l'impôt sur les sociétés de 33,33% à 41,67%

1998

— Augmentation de la CSG

— Révision des règles sur les prix de transfert

1999

— Réduction de la surtaxe sur l'impôt sur les sociétés de 15% à 10%

— Le taux de l'impôt sur les sociétés passe ainsi de 41,67% à 40%

— Réduction du crédit d'impôt «Avoir fiscal» pour les dividendes versés aux sociétés, ramené de 50% à 45%

— Introduction d'une contribution sociale sur les bénéficiaires des sociétés (CSBS) au 1.1.2000

2000

— Réduction du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 54% à 53,25% (abaissé par étapes jusqu'en 2003)

— Abolition de la surtaxe de 15% à l'impôt sur les sociétés

— Le taux de l'impôt sur les sociétés passe ainsi de 40% à 36,66%

— L'avoir fiscal pour les dividendes versés aux sociétés passe de 45% à 40%

— Réduction progressive de la taxe professionnelle par une exonération partielle des montants salariaux

— Taux général de TVA ramené de 20,6% à 19,6%

2001**Réforme fiscale 2001–2003**

— Baisse de l'impôt sur le revenu (allègement progressif dans toutes les classes jusqu'en 2003: de 3,5 points dans les deux classes les plus basses et de 2,5 points dans les deux classes au-dessus; le taux maximal passe de 53,25 à 52,75%; suppression des modifications brutales des taux d'imposition marginaux)

— Abolition de la CSG et de la CRDS en faveur des bas revenus

— Introduction de la prime pour l'emploi (PPE) pour les bas revenus («non-wastable»)

— Réduction progressive de la surtaxe de 10% à l'impôt sur les sociétés à 3%

— Le taux de l'impôt sur les sociétés passe ainsi de 36,66% à 34,3%

— Introduction d'un taux spécial de 25% pour certaines PME

— Abaissement du seuil de participation dans le régime mère/filiales pour les dividendes et les gains en capital

— L'avoir fiscal pour les dividendes versés aux sociétés (sans société mère) est ramené de 40% à 25%

— Durcissement des règles sur les amortissements accélérés d'actifs mobiles

— Abolition de la vignette automobile pour les particuliers (correspond à l'impôt sur les véhicules à moteur dans d'autres pays)

— Introduction d'une taxe sur les sociétés pétrolières et gazières (impôt à la source) en compensation de la réduction de l'impôt sur l'huile de chauffage

2002

— Baisse de 5% de l'impôt sur le revenu dans toutes les classes (réduction du taux maximal de 52,75% à 50,11%)

— Assouplissement des règles régissant les restructurations, en conformité avec la directive sur les fusions de l'UE

— Baisse de l'avoir fiscal pour les dividendes versés aux sociétés de 25% à 15%

— Abaissement à 15% du taux spécial accordé à certaines PME

2003

— Réduction des contributions sociales

— Introduction de crédits d'impôt pour les particuliers

— Réforme des avantages fiscaux de la taxe d'habitation

— Exonération de la taxe professionnelle sur les nouveaux investissements productifs des entreprises limitée à 18 mois

— Abaissement de l'avoir fiscal pour les dividendes versés aux sociétés de 15% à 10%

— Relèvement en plusieurs étapes de l'impôt sur le tabac

2004

— Baisse de 3% des taux de l'impôt sur le revenu: 6,83% au lieu de 7,05%, 19,14% au lieu de 19,74%, 28,26% au lieu de 29,14%, 37,38% au lieu de 38,54%, 42,62% au lieu de 43,94% et 48,09% au lieu de 49,58%

— Création d'un 2e pilier sous forme d'avantages fiscaux pour la prévoyance vieillesse

— Introduction de crédits d'impôt spéciaux pour les familles

— Régime fiscal attrayant pour les expatriés

— Introduction de nouveaux régimes fiscaux pour les «business angels» et les entreprises innovantes

— Relèvement de 15% à 16% du taux d'imposition perçu sur les intérêts de placements à revenu fixe (plus 10% de contributions sociales) et adaptations dans le régime des exceptions

— Abolition de l'avoir fiscal et du précompte pour les dividendes (pour les entreprises en 2004; pour les particuliers en 2005)

— Introduction d'un prélèvement exceptionnel d'une année (25%) sur la distribution des bénéfices non imposés (peut être imputée)

— Modification de l'imposition des groupes

— Introduction d'un report illimité des pertes (au lieu de 5 ans) et simplification de la définition du terme de «perte»

— Octroi d'une exonération fiscale limitée sur les gains en capital découlant de la vente de PME (jusqu'au 31.12.2005)

— Réduction du taux de TVA pour l'hôtellerie et la restauration à 5,5%

— Exemption limitée de l'impôt sur les donations (jusqu'au 31.05.2005) pour les donations jusqu'à EUR 20'000 aux descendants en ligne directe

2005

La CSG est portée de 6,2% à 6,6% pour les pensions de retraite et autres revenus similaires et de 7,5% à 8,2% sur les revenus du patrimoine et les produits de placement; élargissement marginal de l'assiette

Passage du système de l'imputation au système d'exonération de l'imposition pour moitié

Suppression de la taxe d'égalisation

La contribution sociale de solidarité est portée de 0,13% à 0,16% du chiffre d'affaires des sociétés (pour un chiffre d'affaires supérieur à EUR 760 000)

Abolition totale de la surtaxe restante de 3%, de façon que l'imposition sur les sociétés soit abaissée à 33,3% en 2006

Prolongation de l'exonération de la taxe professionnelle pour les nouveaux investissements jusqu'à fin 2005

Hausse de la taxe d'apprentissage de 0,5% à 0,68% de la masse salariale brute jusqu'en 2007

Exonération pour les PME (jusqu'à 150 mio. EUR de capitalisation) du droit de timbre de négociation

Hausse des déductions pour le personnel de maison pour l'impôt sur le revenu

Planifié (en partie en discussion)

Réforme de la taxe professionnelle (il ne s'agit pas d'abolir la taxe, mais plutôt de modifier l'assiette fiscale)

Abolition éventuelle ou réduction de l'impôt sur les grandes fortunes

Amnistie fiscale: proposition de l'UMP (en décembre 2003) d'introduire jusqu'en 2006 une amende variant entre 2,5% et 6% (controversée, pas encore adoptée)

Hausse à 100 000 EUR de l'abattement de l'impôt sur les successions (proposition du gouvernement)

Appréciation générale

Particuliers: Les baisses d'impôts intervenues depuis 2001 ont profité en premier lieu aux particuliers, notamment aux plus bas revenus. Une réduction modérée des taux d'imposition maximaux a toutefois aussi été opérée. En 2002, le gouvernement a laissé entendre que l'impôt sur le revenu pourrait diminuer d'un tiers dans les cinq années suivantes. Jusqu'à présent, seul un tiers de cet objectif ambitieux a pu être réalisé. Les autorités s'efforcent aussi de lutter contre l'évasion fiscale, surtout auprès des employés très qualifiés. Seuls 50% environ des contribuables paient l'impôt sur le revenu. En revanche, la CSG a une base beaucoup plus large (bas revenus exceptés), car tous les contribuables doivent s'en acquitter. En d'autres termes, la CSG tend à se substituer à l'impôt sur le revenu, dans le sens d'une augmentation de la première et d'une diminution du second.

Entreprises: Les allègements ont bénéficié avant tout aux petites entreprises et n'ont guère profité aux grandes sociétés. Le taux de l'impôt sur les sociétés est certes passé de 42% à 34,3%, mais des surtaxes existent en parallèle. La charge fiscale reste par conséquent très lourde. Les multinationales cherchent à éviter la France pour des raisons fiscales, sauf si des motifs commerciaux plaident en faveur d'une implantation dans ce pays. L'assiette fiscale s'est élargie. En ce qui concerne le régime mère-filiale et le système d'imposition des sociétés, la France se rapproche des pratiques européennes (passage du système de l'imputation au système d'exonération de l'imposition pour moitié). Le gouvernement entreprend de grands efforts dans le domaine des régimes spéciaux (p. ex. sociétés de services). Les règles sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC) acquièrent de plus en plus d'ampleur. Les autorités s'emploient à améliorer le climat fiscal par de meilleurs renseignements fiscaux et une diminution de l'arbitraire et de l'influence politique.

Vue d'ensemble: Après vingt années de hausse continue de la fiscalité, la France affiche l'une des charges fiscales les plus élevées de l'UE (env. 44% du PIB). La politique fiscale a servi trop souvent des objectifs conjoncturels ou des intérêts électoraux. Un programme ambitieux de baisse de la fiscalité sur plusieurs années est actuellement en discussion. La question de savoir s'il provoquera un renversement général de tendance reste ouverte. En raison d'un déficit budgétaire élevé, la baisse de l'impôt sur le revenu prévue pour 2005 a été reportée d'un an. Quelques-unes des mesures prises avant 2001 étaient trop peu ciblées. Le lancement du mouvement de baisse en 2001 a été largement salué, mais il se heurte déjà à des restrictions financières. A l'origine de ce mouvement de réforme figurent – outre des raisons électorales – l'exode croissant des capitaux, des considérations conjoncturelles ainsi que les exemples de réductions fiscales prévues ou réalisées dans les pays voisins (surtout Allemagne, Grande-Bretagne, Italie et Belgique). Le système fiscal français contient toujours un grand nombre d'impôts spéciaux et des contributions sociales très élevées en comparaison internationale. La comparaison de la charge fiscale en France avec celle d'autres pays est ainsi biaisée. La TVA est également très élevée.

Grande-Bretagne

Réforme fiscale de 1984

Abaissement de l'impôt sur les sociétés de 52% à 35%

Dégradation sensible des possibilités d'amortissement

1997

Abaissement de l'impôt sur les sociétés de 33% à 31%

1998

Réforme de l'imposition des gains en capital des particuliers: réduction du taux de 40% à 24%; simultanément, introduction d'un «taper-relief-system» et suppression de la déduction fiscale indexée: plus la durée de conservation est longue, plus l'imposition diminue. Certaines de ces règles (complexes) ne sont entrées en vigueur qu'en 2000.

Limitation de la déduction des intérêts hypothécaires

1999

Restructuration de l'impôt sur le revenu et réduction du taux appliqué à la classe fiscale la plus basse (nouveau taux de 10% au lieu de 20%, classe d'imposition très étroite, puis taux de base de 23%)

Restructuration des taux d'imposition des dividendes (deux taux)

Introduction d'une exonération pour les plans d'épargne et d'investissement («ISA») de prévoyance vieillesse

Introduction des «Working Families Tax Credits» («WFTC»)

Nouvel abaissement des taux de l'impôt sur les sociétés dans toutes les classes (de 21% à 20% jusqu'à £ 300 000; de 33,5% à 32,5% de £ 300 000 à 1 500 000; de 31% à 30% dès £ 1 500 000)

Abolition de l'impôt sur le revenu des capitaux et réduction du crédit d'impôt imputable

Abolition de la déduction fiscale préalable sur les dividendes des sociétés («ACT, «Advance Corporation Tax»). Elle est remplacée par un système de paiement trimestriel

De ce fait, remplacement du système de l'imputation partielle par un «shareholder relief system»

Adaptation des règles sur la double imposition des dividendes

Durcissement des dispositions contre les abus

Modification de l'imposition des succursales étrangères

2000

Le barème de base de l'impôt sur le revenu est ramené de 23% à 22%

Suppression de l'abattement de base pour les couples mariés

Introduction d'un taux d'imposition spécial de 10% sur les bénéfices modestes des entreprises

Nouvelle réglementation de l'imposition des groupes

Adaptation des règles CFC

Encouragement des investissements des PME

Abolition de la déduction des intérêts hypothécaires pour les personnes physiques

2001

Introduction du «Children Tax Credit»

Assouplissement des règles régissant le «on-shore-pooling» (regroupement de participations de sociétés peu imposées et de sociétés très imposées par l'intermédiaire d'une «mixer company» britannique, ce qui permet d'éviter la double imposition des dividendes étrangers); abolition en parallèle du «offshore-pooling» (recours à une «mixer company» étrangère)

Adaptation des règles CFC

Introduction d'un impôt spécial («Windfall Tax») pour les groupes d'approvisionnement privatisés

Introduction d'une taxe climatique spéciale («Climate Change Levy»)

Révision de l'impôt sur les jeux

2002

Augmentation du «Children Tax Credit»

Impôt sur les sociétés: abaissement des taux dans les trois classes d'imposition les plus basses (0% jusqu'à un bénéfice de £ 10 000; 23,75% de £ 10 001 à 50 000; 19% de £ 50 001 à 300 000)

Allègements fiscaux pour les groupes britanniques dans le domaine de l'impôt sur les gains en capital en cas de participations importantes; amélioration des possibilités de déduction pour le R&D; nouveau régime fiscal pour les valeurs patrimoniales immatérielles

Simplification de l'imposition des crédits, des produits dérivés et des plus-values sur devises

Modification des règles sur l'imposition des sucursales en mains étrangères

2003

Révision du système de «tax credit» (remplacement du «WFTC»; voir 1999) par deux «Non-Wastable Tax Credits» (dénommés «WTC» et «CTC»)

Introduction d'un «child trust» spécial

Imposition simplifiée des gains en capital

Soutien en faveur des PME

Modernisation des droits de timbre (pour les ventes d'immeubles et les sociétés de leasing)

Augmentation des taxes sur les cigarettes, le vin et la bière

Importance croissante des «group litigation orders», en conséquence de l'arrêt de la Cour européenne de justice dans l'affaire Marks&Spencer

2004

Extension des règles sur les prix de transfert et la sous-capitalisation aux transactions nationales

Exonération des allocations pour enfants (via l'employeur)

Projets de réforme 2004

Projet de simplification de l'imposition des sociétés dans trois domaines:

1. Adaptation des normes comptables à des fins fiscales au bilan commercial normal
2. Adaptation de la catégorisation complexe des revenus et des règles d'imposition différenciée («schedular system»)
3. Suppression des différences fiscales entre les sociétés commerciales et les sociétés d'investissement

En discussion

Adaptation de l'imposition des sociétés de leasing financier

Modification des marges d'évaluation de l'impôt foncier communal (plans concrets pas encore connus)

Allègements fiscaux pour les créations d'entreprises

Adaptation des règles d'imposition envers les «non-domiciled residents»

Colonies de la Couronne: pour sortir de la liste de l'OCDE des paradis fiscaux dommageables, l'île de Man prévoit de supprimer l'impôt sur les sociétés d'ici à 2006. Les îles de Jersey et de Guernesey feront de même d'ici à 2008. Une sensible hausse de l'impôt sur le revenu et des impôts indirects est prévue en compensation.

Appréciation générale

Particuliers: Depuis le changement de gouvernement en 1997, l'imposition des personnes physiques a été profondément modifiée. Des incitations fiscales, en particulier, ont été mises en place pour favoriser l'emploi («make work pay») et soutenir les familles. Avec les nouvelles allocations, les mesures de soutien en faveur des enfants devraient être séparées de celles en faveur des adultes. La Grande-Bretagne est également devenue un lieu de résidence attrayant pour les étrangers fortunés, qui peuvent demander le statut de «non-domiciled resident».

Entreprises: La Grande-Bretagne a la réputation d'imposer les sociétés de manière relativement modérée, les taux d'imposition ayant baissé sans discontinuer. Pourtant, les avantages fiscaux sont peut-être exagérés. En comparaison à d'autres pays européens, en effet, les possibilités de déductions et les avantages fiscaux sont très restreints. La hausse de divers petits impôts, en particulier, a contribué à accroître la charge fiscale (p. ex. les droits de timbre et l'impôt écologique). Le durcissement des règles sur les prix de transfert et les capitalisations et la difficulté de plus en plus grande à prévoir l'évolution de la fiscalité (trois propositions de réforme dans les années 2001, 2002 et 2003) sont d'autres facteurs négatifs. Enfin, les règles CFC jouent un rôle de bouclier contre la concurrence fiscale «dommageable» (du point de vue anglais). Elles sont adaptées régulièrement, mais une approche ciblée manque encore. Les nouvelles règles visant à limiter les «mixer companies» étrangères (2001) ont des conséquences sur l'imposition des sociétés possédant des filiales en Grande-Bretagne ou dont la société mère est britannique. Les modifications se répercutent aussi sur la distribution des dividendes et la planification fiscale, ce qui rend la Grande-Bretagne moins attrayante comme lieu d'implantation.

Vue d'ensemble: La Grande-Bretagne passe pour un pays ouvert aux réformes. Depuis la «grande normalisation des taux d'imposition», à la fin des années 1980, où des taux ont été ramenés de 98% à 50%, aucune réforme majeure du système fiscal n'a eu lieu. La charge fiscale globale a fortement progressé depuis 1997. Le taux de TVA, par exemple, a doublé depuis 1979. Les nombreuses mesures de ces dernières années ont plutôt constitué de petites hausses d'impôts masquées.

1987

— Abolition ou limitation de 282 traitements fiscaux spéciaux (sur 800)

1998

— Allègement marginal de l'impôt sur le revenu
— Relèvement de l'impôt à la source sur le revenu des intérêts des emprunts d'Etat de 7,5% à 10%
— Mise en œuvre des directives «fusions» et «mère/filiales» de l'UE
— Introduction d'une nouvelle flat tax de 17,5% sur 40% des réserves non imposables (12,5% pour les entreprises de construction)
— Introduction d'un droit de timbre sur les transactions boursières de 0,3% (actions)

1999

— Allègement marginal de l'impôt sur le revenu
— Suppression de l'impôt à la source de 10% sur le revenu des intérêts des emprunts d'Etat
— Réduction du taux spécial sur les «general partnerships» de 35% à 30%
— Réintroduction des réserves non imposables pour les investissements futurs
— Taux spécial pour les successions d'entreprises familiales jusqu'à fin 2000 (10% au lieu de 20%), puis exonération
— Baisse des impôts sur les combustibles et les carburants
— Abaissement temporaire de la TVA sur les nouvelles voitures, les tarifs téléphoniques et la consommation d'électricité
— Augmentation du droit de timbre sur les transactions boursières de 0,3% à 0,6%
— Abolition de l'impôt de transfert de 5% sur les sociétés d'actions enregistrées, non cotées

2000

— Hausse de l'abattement de base de l'impôt sur le revenu
— Imposition sur les gains en capital d'actions non cotées à hauteur de 5% du prix de vente (au lieu de 20% du gain net)
— Réduction de 20% à 15% du taux d'imposition sur le revenu des intérêts des sociétés

2001

— Abaissement du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 45% à 42,5%
— Abaissement du barème maximal de l'impôt sur les sociétés de 40% à 37,5% (3 barèmes en tout)
— Nouvel abaissement du taux de l'impôt spécial sur les «general partnerships» (OE) et les «limited partnerships» (EE) de 30% à 25%
— Taux d'imposition spécial pour les entreprises de construction étrangères
— Elargissement du crédit d'impôt pour les dividendes des filiales UE aux sociétés mères grecques
— Abolition de l'impôt spécial sur les transactions bancaires
— Abaissement du droit de timbre sur les transactions boursières de 0,6% à 0,3%
— Adaptation de l'impôt sur les successions et les donations

2002

— Abaissement du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 42,5% à 40%
— Abaissement du barème maximal de l'impôt sur les sociétés de 37,5% à 35% (plus que 2 barèmes en tout)
— Réduction temporaire du barème de l'impôt sur les sociétés de 35% à 34%, 33% ou 32,5%, en fonction de la croissance de l'emploi
— Incitations en faveur des fusions d'entreprises
— Règles spéciales pour soutenir les Jeux Olympiques
— Nouvelle manière de calculer le bénéfice imposable des entreprises de construction
— Introduction d'un impôt de 7% sur les pensions de titres («repos»)
— Suppression du droit de timbre de 1,2% sur le revenu du travail

2003

— Augmentation de l'abattement de base pour les familles avec enfants (en contrepartie, suppression de l'allocation pour enfants)
— Augmentation de la déduction des primes d'assurance payées en faveur des employés
— Modification des taux d'amortissement
— Exonération partielle des sociétés à responsabilité limitée détenues en partenariat et déductibilité des salaires en cas de paiement de cotisations sociales
— Exonération complète de crédits en souffrance
— Réduction de l'impôt sur le gain en capital pour les sociétés de leasing et les transferts de valeurs patrimoniales immatérielles de 25% et 30% à 20%

— Augmentation de l'impôt anticipé sur les droits cinématographiques et télévisuels de 10% à 20% et sur certaines activités spéciales de 17,5% à 20%

— Durcissement des règles sur l'imposition des sociétés offshore

— Egalité de traitement fiscal en faveur des fonds d'investissement UE

— Réduction de l'impôt sur les successions et les donations

2004

— Modification de la loi sur les investissements

— Révision de la procédure de contrôle fiscal

— Adoption d'une amnistie fiscale limitée dans le temps (amende fiscale de 3%)

Appréciation générale

Particuliers: Au cours des dernières années, le taux maximal a été abaissé à deux reprises et les classes d'imposition ont été adaptées de manière plutôt marginale. A la suite de l'augmentation substantielle de l'abattement en 2003, la majorité de la population grecque ne paie plus d'impôt sur le revenu.

Entreprises: Le taux a été réduit et simplifié à plusieurs reprises. De plus, l'impôt intégré sur les sociétés (les dividendes grecs sont entièrement exonérés au niveau de l'investisseur) a fortement influencé la politique de distribution des dividendes. Les autres mesures en matière d'imposition des sociétés concernent surtout les sociétés offshore et les sociétés à responsabilité limitée.

Vue d'ensemble: Aucune réforme fondamentale n'a eu lieu. La quote-part fiscale de la Grèce figure toutefois parmi les plus faibles des pays de l'UE. Les impôts indirects forment la majeure partie de la charge fiscale. L'impôt sur le transport maritime revêt une certaine importance (taxe au tonnage en remplacement de l'impôt sur les sociétés et divers autres régimes spéciaux). Au printemps 2004, le nouveau gouvernement a déclaré vouloir encourager les investissements et relancer l'économie par des baisses d'impôts ciblées. La fuite des capitaux et l'économie au noir continuent de peser sur la fiscalité. Le gouvernement espère que l'amnistie fiscale permettra de rapatrier EUR 20 mrd.

1999

Introduction d'un impôt uniforme sur les gains en capital de 20%, au lieu de 40%, et de 27% pour le taux réduit

Introduction d'un système généralisé de «tax credits» en remplacement de déductions fiscales («tax allowances»; début en 1999, développement jusqu'en 2001)

Réforme de l'imposition des entreprises

Abaissement du barème sur les revenus commerciaux de 32% à 28%. Un programme de réduction progressive de l'impôt sur les sociétés prévoit de ramener le taux de 32% (1998) à 12,5% (2003) en l'abaissant de 4 points chaque année

Durcissement de la méthode d'imputation

Suppression de la déduction fiscale préalable sur les sociétés (ACT, «Advance Corporation Tax»)

Réduction jusqu'en 2001 des impôts de consommation sur le kérosène, l'essence sans plomb et des agents énergétiques spéciaux écologiques

2000

Réduction du barème standard de l'impôt sur le revenu de 24% à 22% et du taux d'imposition marginal de 46% à 44%; élargissement des tranches d'imposition

Amélioration de la méthode d'imputation des pertes pour les partenariats et les particuliers

Abaissement du taux sur les revenus commerciaux de 28% à 24%, conformément au programme de réduction 1999-2003

Introduction d'un impôt spécial de 25% sur les revenus non commerciaux et certaines plus-values résultant de la vente de terrains

2001

Abaissement du barème standard de l'impôt sur le revenu de 22% à 20% et du taux d'imposition marginal de 44% à 42%. Les tranches de revenus sont restructurées

Incitations fiscales et soutien aux retraités et à la prévoyance vieillesse (en 2001, 2002 et 2003)

Passage du système d'imputation partielle au système classique d'imposition des sociétés, introduction d'un impôt à la source de 20% sur les dividendes et réduction de l'impôt à la source sur les revenus des intérêts de 22% à 20%

Abaissement du taux sur les revenus commerciaux de 24% à 20%, conformément au programme de réduction 1999-2003, et introduction d'un taux réduit de 12,5% si le bénéfice est inférieur à £ 254 000

Neutralité fiscale pour certains transferts de patrimoines à l'intérieur de l'UE

Traitement fiscal identique des succursales des pays de l'UE

Renforcement des mesures pour lutter contre l'évasion fiscale à partir de 2001

Le taux de la TVA est ramené de 21% à 20%

2002

Modification de la période fiscale, calquée sur l'année civile, plutôt que depuis avril

Abaissement du taux sur les revenus commerciaux à 16%, conformément au programme de réduction 1999-2003

Relèvement du taux de la TVA de 20% à 21%

Augmentation des impôts sur la consommation des carburants

2003

Dernière étape du programme de réduction progressive de l'impôt sur les sociétés, le taux sur les revenus commerciaux est ramené de 16% à 12,5%

Suppression du taux spécial de 10% sur les régimes dits spéciaux «IFSC/Shannon» et «Manufacturing» (périodes transitoires jusqu'en 2010 au maximum)

2004

Déclaration et imposition renforcées des «fringe benefits» par les employeurs

Régime mère/filiales pour les gains en capital (pour les participations qualifiées dans des pays de l'UE et ceux ayant une CDI)

Nouvel «onshore-pooling-system» pour l'imposition des dividendes étrangers afin d'alléger à hauteur des impôts payés à l'étranger

Réglementation spéciale (exonération) du droit de timbre en cas de transfert de la propriété intellectuelle (9%)

Introduction d'un nouveau crédit d'impôt pour les investissements en R&D (20% des coûts, avec possibilités de report sur les années suivantes)

Appréciation générale

Particuliers: La réduction de l'impôt sur les gains en capital de 40% à 20%, a constitué une étape importante. Dans le domaine immobilier et de la propriété foncière, en particulier, le marché s'est ranimé. L'imposition des stock-options a également été rendue plus attrayante. De plus, la réduction du taux de l'impôt sur le revenu à 20% (taux le plus bas) et à 42% (taux le plus élevé) a sensiblement amélioré la fiscalité, même si les contributions sociales ont dans le même temps été quelque peu augmentées (elles restent parmi les plus basses de l'UE). En dépit de la réintroduction du système «classique» d'imposition des sociétés, l'imposition effective des dividendes a pu être réduite sensiblement, car les taux ont diminué aussi bien au niveau des personnes physiques (modérément) qu'au niveau des entreprises (sensiblement).

Entreprises: Le changement le plus marquant dans le système fiscal irlandais a été la réduction massive du taux de l'impôt sur les revenus commerciaux, qui est passé de 32% à 12,5%. L'Irlande est ainsi un pays très attrayant pour les sociétés étrangères (en particulier des Etats-Unis). Cette réforme a permis à l'Irlande d'échapper à la pression de l'OCDE et d'abandonner les régimes fiscaux spéciaux critiqués. Dans l'ensemble, pourtant, le revenu fiscal s'est accru, malgré les baisses d'impôts, en raison de l'accélération de la croissance. Les mesures prévues pour 2004 augmenteront l'attrait de l'Irlande comme lieu d'implantation des sociétés holding (l'Irlande ne s'est dotée d'aucune règle sur les CFC et les prix de transfert).

Vue d'ensemble: Du fait de l'efficacité de son système fiscal dans le domaine des impôts directs, l'Irlande a fixé la barre très haut pour les autres pays de l'OCDE. Elle connaît l'une des charges fiscales globales les plus légères et, en tout cas, la quote-part fiscale la plus basse des pays de l'UE. Au nombre de ses points faibles, on citera la complexité du système, qui comprend de nombreuses règles spéciales, et la pléthore d'adaptations législatives. Des voix se sont élevées pour demander une période de planification fiscale plus longue et une simplification de la législation. Des adaptations sont surtout nécessaires dans le domaine des impôts indirects (TVA et «capital duty» élevés). Les règles sur le régime mère-filiale et l'amortissement des valeurs immatérielles sont insuffisantes, voire inexistantes. Depuis peu, l'Irlande traque plus systématiquement les fraudeurs du fisc.

Réforme de 1997

- Abolition d'une centaine de petits impôts
- Nouvelle définition dans le domaine des revenus financiers des personnes physiques. Création de deux catégories: revenu du capital (imposé sur une base brute) et autre revenu (imposé sur une base nette)
- Introduction d'un double impôt à la source sur le revenu du capital (taux spécial de 12,5% au lieu de 27%)
- Introduction d'un système à deux taux dans l'impôt sur les sociétés («dual income tax» ou régime DIT; taux réduit de 19% au lieu de 37% appliqué à des bénéficiaires fictifs correspondant à une rémunération standard découlant d'une augmentation de capital à la suite de bénéfices non distribués ou d'un paiement en espèces)
- Introduction de l'IRAP (voir 1998)
- Réduction du nombre de taux de TVA de quatre à trois (20%, 10% et 4%)

1998

- Diverses mesures fiscales pour soulager les familles et les bas revenus jusqu'en 2001
- Introduction d'un nouvel impôt régional au 1.1.1998 («IRAP») à hauteur de 4,25%, en remplacement des impôts communaux («ILOR» de 16,2% sur les bénéfices des entreprises)

1999

- Introduction d'un impôt communal sur le revenu (en sus de l'impôt national)

2000

- Réduction des barèmes inférieurs de l'impôt sur le revenu
- Abolition de l'imposition des immeubles à usage propre
- Introduction de règles CFC
- Introduction d'un régime «super-DIT» plus généreux pour les capitaux existants (coefficient de multiplication de 1,2)

2001

- Incitations fiscales en faveur de la prévoyance vieillesse individuelle
- Réduction de l'impôt sur les sociétés de 37% à 36%
- Suppression de l'impôt minimal de 27%
- Introduction de nouvelles incitations fiscales en faveur de l'emploi («tax credits»)
- Introduction de nouvelles possibilités de déduction pour les investissements dans les machines, l'immobilier et la formation continue
- Abolition de l'impôt sur les successions et les donations
- Crédits d'impôt pour l'engagement de nouveaux employés
- Régime spécial pour les activités d'entreprise et les indépendants
- Plusieurs amnisties fiscales depuis 2001

2002

- Réintroduction d'un régime fiscal spécial pour l'évaluation des valeurs patrimoniales et des participations commerciales (19%, impôt spécial sur les gains en capital – resp. 15% si amortissement impossible – au lieu de l'impôt sur les sociétés normal)

2003

- Baisses d'impôt pour les bas et les moyens revenus
- Abaissement de l'impôt national sur les sociétés de 36% à 34%
- Encouragement des introductions en Bourse (barème de l'impôt sur les sociétés réduit de 20%)
- Nouvelles amnisties fiscales

Réforme fiscale de 2004 (en partie en discussion)

- Introduction d'un code fiscal comprenant cinq catégories d'impôt (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, TVA, impôt sur les services, impôt sur la consommation)
- Simplification et réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 34% à 33% et abolition graduelle du régime DIT
- Elargissement de l'assiette fiscale
- Introduction d'un système d'exonération des revenus des dividendes, en remplacement de la procédure d'imputation
- Révision en profondeur du régime mère-filiale pour les gains en capital et les dividendes
- Introduction de la consolidation nationale et internationale de groupes
- Adoption d'un système d'imputation transfrontalière des pertes
- Introduction de règles sur la sous-capitalisation; déduction des intérêts limitée par un «share-to-equity-ratio»
- Extension des règles CFC
- Nouvelle méthode de calcul des déductions fiscales étrangères
- Nouvelle définition des sites de production
- Introduction d'une imposition transparente des sociétés de capitaux
- Suppression de l'impôt de remplacement en cas de réorganisations (impôt de substitution de 19%)
- Déduction supplémentaire pour les frais de R&D
- Introduction d'un système d'information des décisions anticipées avant impôts («APA»)
- Remplacement de l'impôt de 1% sur les revenus des fonds immobiliers par un impôt à la source de 12,5%
- Remplacement de l'impôt sur le capital et de divers petits impôts indirects par un impôt uniforme sur les services
- Introduction d'un système de taxe au tonnage dans le transport maritime

Planifié

- Impôt sur le revenu: réduction des tranches d'imposition de cinq à deux: 23% jusqu'à un revenu imposable de EUR 100 000 et 33% au-delà
- Abolition de l'impôt régional («IRAP»)
- Lancement d'une réforme fiscale écologique

Appréciation générale

Particuliers: Quelques allègements ont eu lieu, notamment en faveur des bas revenus. Diverses amnisties fiscales ont aussi déployé leurs effets. Le revenu du travail reste toutefois fortement imposé. La date des allègements prévus pour 2004/2005 n'est pas encore définitivement fixée.

Entreprises: La réforme de 1997 a introduit un système à deux taux dans l'impôt sur les sociétés (modèle DIT) et l'IRAP. L'IRAP est un impôt particulièrement lourd pour les entreprises: d'abord parce que l'assiette fiscale se réfère au bénéfice avant déduction des charges du travail et des charges d'intérêts (soit la marge brute), ensuite parce que cet impôt ne peut être imputé à l'impôt national. La charge fiscale globale pour les entreprises se monte ainsi à environ 48%. L'abolition prévue du DIT et de l'IRAP montre que l'Italie n'a pas encore trouvé la solution idéale pour favoriser la capitalisation des entreprises. Les deux impôts sont beaucoup trop complexes à appliquer. Un changement de système intéressant a lieu toutefois avec le régime mère-filiale et le système d'imputation. La consolidation (inter)nationale d'entreprises individuelles dans un groupe (optionnelle) simplifiera considérablement les restructurations. Depuis quelque temps, l'Italie est considérée de plus en plus par les investisseurs étrangers comme un lieu d'implantation attrayant.

Vue d'ensemble: En 1997, l'Italie a tenté pour la première fois de simplifier son système fiscal et d'imposer plus efficacement les revenus des capitaux. Par ailleurs, toute l'administration fiscale a été réorganisée et simplifiée pour en accroître la qualité du «service client». Les baisses d'impôts et les simplifications attendues depuis longtemps n'ont pu toutefois être introduites que partiellement jusqu'à présent. La réforme fiscale 2004 doit rendre le système fiscal plus simple, plus efficace et plus attrayant. Il est prévu d'abolir de nombreuses mesures de l'ancienne réforme de 1997. L'Italie s'efforce ainsi de mettre en œuvre les standards de l'UE, tout en se réservant une certaine marge de manœuvre au niveau de l'interprétation. Le succès de la réforme à venir dépendra, d'une part, de la capacité du pays à résoudre les problèmes récurrents de la fiabilité et de la complexité du système fiscal et, d'autre part, de l'évolution du déficit des finances publiques. L'Italie possède désormais une grande expérience des amnisties fiscales. Leur nombre élevé a toutefois donné lieu à des critiques. Certains craignent en effet que les amnisties fiscales et les prolongations des délais affaiblissent encore davantage la morale fiscale.

1997

— Suspension limitée dans le temps de l'impôt sur les gains en capital provenant de la vente de terrains (fin 2000)

1998

— Réduction de 65% à 50% du barème maximum de l'impôt sur le revenu

— Réduction de 51,6% à 48% du taux effectif, qui dépend également du montant des impôts régionaux (p. ex: 48% pour Tokyo)

— Réduction de 37,5% à 34,5% du barème de l'impôt national sur les sociétés (situé à 43,3% en 1987), et à 25% du taux spécial pour les PME et sociétés d'utilité publique (respectivement à 28% et 27% précédemment)

— Réduction de 1% du niveau d'imposition local maximum des sociétés

— Elargissement de l'assiette fiscale en compensation de la réduction des taux

— 50% de réduction du droit de timbre sur toutes les transactions sur titres

— Majoration de 3% à 5% de l'impôt sur la consommation

1999

— Réduction de 50% à 37% du barème maximum de l'impôt sur le revenu

— Réduction de 15% à 13% de la taxe d'habitation locale

— Introduction d'un crédit d'impôt spécial unique

— Augmentation de l'abattement par enfant

— Exonération des intérêts des emprunts gouvernementaux pour les étrangers

— Réduction de 48% à 42% du taux fiscal effectif pour les sociétés, et diminution à 30% (contre 34,5% précédemment) du barème national de l'impôt sur les sociétés

— Réduction de 25% à 22% du taux spécial pour PME au plan national et de 5,6% à 5% à l'échelon local

— Modifications au chapitre des restructurations («share-for-share exchange rules»)

— Suppression du droit de négociation sur les transactions boursières

2000

— Allègement fiscal en faveur du nouveau système privé de pensions

— Réduction rétroactive au niveau initial de l'abattement pour enfants de moins de 16 ans

— Incitation fiscale pour l'accession à la propriété d'un logement

— Adaptation pour l'imposition des produits financiers

— Exonération fiscale des bénéfices thésaurisés des entreprises familiales

— Extension des incitations fiscales en faveur des investissements en machines et installations TIC

— Introduction d'une taxation préférentielle («angel taxation») des gains de société pour des PME spécifiques

— Réduction de l'impôt sur le capital frappant les entreprises

— Réduction du droit de timbre sur les émissions d'actions pour l'amortissement de dettes

— Réduction progressive de l'assiette fiscale sur la fortune frappant la propriété foncière

2001

— Exonération des gains en capital d'investisseurs individuels

— Allègements fiscaux pour placements en fonds de titres, dans le cadre d'un programme d'économies, pour les rentiers comme pour les intérêts d'emprunts gouvernementaux versés à des étrangers

— Modifications dans le domaine des restructurations d'entreprises afin de permettre des reports de bénéfices et de pertes en cas de «réorganisations qualifiées»

— Déductibilité des dons aux organisations d'utilité publique

2002

Paquet de réformes 2002/2003

— Réduction de 10%–20% à 5% de l'impôt supplémentaire sur les bénéfices thésaurisés des PME

— Incitations fiscales pour les dépenses de R&D

— Répartition plus équilibrée de la charge fiscale par un comptage plus large des sujets fiscaux

— Introduction de l'imposition consolidée pour les groupes d'entreprises

— Introduction d'un impôt spécial de 2% pendant deux ans pour les entreprises optant désormais pour l'imposition de groupe et suppression de la déductibilité des provisions pour pensions (en guise de compensation pour divers allègements)

— Réduction des impôts sur les successions et donations

2003**Paquet de réformes fiscales 2003**

Simplification de l'imposition du produit de la fortune financière destinée à assurer la neutralité du système fiscal et à encourager les placements en actions:

— Réduction de 26% à 20% de l'imposition des gains en capital (avec un rabais fiscal temporaire de 10% jusqu'à la fin 2005 puis à nouveau de 20% pour les gains en capital provenant d'actions cotées)

— Avantages fiscaux limités dans le temps pour les dividendes d'actions cotées et les fonds publics (10% d'impôt à la source sur les revenus dès 2003, 7% dès 2004 et jusqu'à fin 2008, et imposition de 20% au-delà)

— Compensation des pertes en capital sur des actions cotées et des fonds avec d'éventuels gains en capital de la même catégorie d'actifs dès 2004

— Introduction d'un nouveau système spécial de comptabilisation pour les fortunes financières

— Exonération fiscale des intérêts des emprunts d'Etat pour les entreprises ayant un capital propre de JPY 100 millions au minimum.

— Introduction d'une nouvelle bonification fiscale proportionnelle en faveur de la R&D

— Réduction des impôts sur les transactions pour les ventes de terrains

— Réduction du taux maximum de l'impôt sur les successions

— Majoration de l'impôt sur les huiles minérales

2004**Réforme fiscale et réforme des rentes en 2004**

— Incitation fiscale spéciale pour la propriété foncière et le logement

— Mesures fiscales concernant la prévoyance vieillesse

— Avantages fiscaux supplémentaires pour le produit de la fortune financière (réduction de 26% à 10% du taux d'imposition des gains en capital pour les fonds d'investissement et à 20% pour les entreprises non cotées)

— Extension de 5 à 7 ans de la période de report des pertes

— Suppression de l'impôt spécial de 2% pour les entreprises optant pour une imposition de groupe

— Allègement en faveur des PME (extension du domaine d'application de l'imposition préférentielle – «angel taxation» – des investissements dans des sociétés de capital-risque; allègement de l'impôt sur les successions par l'extension des exonérations et l'application du barème réservé aux gains en capital)

En discussion

— Décentralisation des compétences de politique financière à titre de compensation pour la baisse des subventions aux collectivités locales. Il s'agit en particulier d'abolir les impôts nationaux et d'accroître les impôts régionaux; la question en discussion consiste à savoir quels impôts seront concernés

Appréciation générale

Particuliers: Le taux maximum de l'impôt sur le revenu a été réduit massivement à plusieurs reprises. Les autres adaptations fiscales introduites à ce titre étaient principalement conçues pour stimuler la consommation et le résultat est plutôt mesuré.

Entreprises: L'accès des entreprises étrangères au marché national est entravé par de forts coûts fiscaux, ce qui a pour effet de davantage cloisonner la société japonaise. En outre, il manque au Japon des règles claires en matière de prix de transfert internationalement reconnues, ce qui rend les calculs difficiles pour les groupes. Ce pays est par contre un ardent défenseur de l'initiative de l'OCDE contre la «concurrence fiscale dommageable».

Vue d'ensemble: Les mesures fiscales prises jusqu'ici n'ont guère comblé les espoirs que l'on mettait dans leurs effets positifs sur la croissance (les aides conjoncturelles n'ont pas été très efficaces). A moyen terme, on s'attend à une réforme approfondie du système fiscal japonais, car la plupart des mesures appliquées jusqu'ici étaient limitées dans le temps ou n'avaient qu'une portée marginale. L'OCDE réclame depuis longtemps une réforme intégrale du système fiscal nippon, considérant que ses recettes sont bien trop faibles au regard de l'endettement croissant de l'Etat.

1997

— Suppression de l'impôt communal sur le capital des sociétés

1998

— Réduction du barème de l'impôt national sur les sociétés de 32% à 31,2%, équivalent à un abaissement du taux nominal effectif de 39,34% à 37,45%

2000

— Augmentation de l'abattement de base pour les particuliers

2001**Réforme de 2001 / 2002**

— Réduction du taux maximal de l'impôt sur le revenu de 47,15% en 2000 à 38,95% (y c. contribution de solidarité de 2,5%) en 2002, et baisse des taux dans les autres classes de 2 points en 2001 et de 4 points en 2002.

— Réduction du nombre de tranches d'imposition dans l'impôt sur le revenu de 18 à 16. La classe la plus basse (6%) et la classe la plus haute (46%) sont supprimées.

— Introduction d'un impôt sur la consommation d'électricité

2002**Réforme de 2001 / 2002**

— Réduction du taux maximal pour les personnes physiques (de 30% à 22%)

— Amélioration des règles fiscales appliquées aux expatriés et aux revenus de mandats de conseils d'administration

— Réduction de l'impôt national à la source sur les dividendes de 25% à 20%

— Réduction du seuil de participation déterminant pour l'imposition des gains en capital de 25% à 10%

— Amélioration des possibilités d'imputation dans l'impôt sur la fortune nette (s'élève à 0,5%)

— Nouvelle réglementation de l'imposition des stock-options

— Modernisation de la législation sur l'imposition des entreprises

— Nouvelle réduction sensible de l'impôt national sur les sociétés de 31,2% à 22,88%, ce qui revient à abaisser la charge nominale totale de l'impôt sur les sociétés de 37,45% à 30,38%

— Modification de la composition de l'impôt effectif sur les entreprises, dans le sens d'un abaissement modéré, de 9,09% à 7,5%, du taux de l'impôt communal, mais avec suppression simultanée de la possibilité d'imputer celui-ci à l'impôt national.

— Extension du champ d'application du régime mère-filiale et du régime de consolidation

— Nouvelles règles d'imposition des restructurations des entreprises, prévoyant des possibilités plus nombreuses et de meilleures conditions

— Réduction de l'impôt général à la source sur les revenus de licences de 12% à 10%

— Réduction du crédit d'impôt pour les investissements

— Adaptations mineures dans l'impôt sur le capital

2004

— Introduction d'un crédit d'impôt R&D pour l'industrie, le commerce et les entreprises agricoles

Jusqu'en 2010

— Le code de conduite de l'UE a lancé le débat sur la nécessité d'abolir ou non le régime des sociétés holdings de 1929. On ne sait pas encore si le régime doit être supprimé, conservé ou modifié. L'UE a accordé au Luxembourg une période transitoire courant jusqu'en 2010.

Appréciation générale des mesures

Particuliers: L'impôt sur le revenu a fortement diminué avec la réforme de 2001. Au milieu des années 1990, le taux maximal s'élevait encore à 50% environ, il est maintenant à environ 39%.

Entreprises: Dans le sillage de la réforme fiscale de 2002, la législation a été modernisée et les nouvelles exigences des entreprises (p. ex. restructurations neutres d'un point de vue fiscal) ont été prises en compte. De plus, les taux ont été sensiblement abaissés pour rendre le Luxembourg compétitif face à la concurrence internationale. Les autres atouts du Luxembourg sont sa stabilité élevée, la sécurité de sa politique fiscale et l'attitude de ses autorités fiscales envers les contribuables. Le régime des sociétés holdings de 1929 est très attrayant, car les dividendes à l'étranger ne sont soumis à aucun impôt à la source. Il existe d'autres régimes attractifs pour les sociétés captives et les sociétés de fonds de placement. Jusqu'à présent, le Luxembourg a réussi à défendre avec succès ses avantages spécifiques en dépit des règles de l'UE.

Vue d'ensemble: Le Luxembourg a développé depuis longtemps un système fiscal intelligent. C'est pourquoi le besoin de réforme au cours des dernières années n'a jamais été ressenti de façon aiguë. Des réglages fins ont été effectués en continu et les taux d'imposition significativement réduits. Les réformes de 2001/2002 se sont traduites par des allègements qui n'ont pas été compensés par des hausses d'autres impôts. La question se pose cependant de savoir si le facteur travail n'est pas trop imposé. De plus, la fortune des personnes physiques est, proportionnellement, très fortement imposée au Luxembourg.

1992

Réforme fondamentale («modèle nordique de l'imposition des revenus»):

— Introduction d'un système d'imputation totale pour les sociétés

— Introduction d'un régime d'imposition duale des revenus («Dual Income Tax Regime»), à savoir un impôt plus faible et néanmoins proportionnel sur les revenus du capital (28%) d'une part, et un impôt progressif sur les revenus du travail d'autre part

— Atténuation de la courbe de progressivité pour les revenus du travail

— Abaissement de 57,8% à 48,8% du taux maximal de l'impôt sur le revenu

— Abaissement de 50,28% à 28% de l'impôt sur les sociétés

— Elargissement de l'assiette fiscale

— Suppression de diverses incitations fiscales destinées aux compagnies de navigation, ce qui a entraîné un exode dans ce secteur. En 1996, toutefois, réintroduction de certaines améliorations fiscales.

1998

— Nouvelle réglementation de l'imposition des stock-options

— Modification de l'imposition des transferts au sein des groupes

— Suppression de l'impôt local sur les bénéfices

— Abaissement de 1% à 0,7% du taux maximal de l'impôt communal sur la fortune

1999

— Suppression de l'impôt national supplémentaire à 9,5% pour les bas revenus

— Adaptation de l'imposition des groupes

2000

— Modifications dans le domaine des stock-options d'entreprises non cotées et pour les personnes quittant la Norvège

— Nouvel impôt supplémentaire de 6% sur le revenu imposable dépassant de 16 fois le montant de NOK 46 423

— Diverses modifications de l'imposition des compagnies de navigation (régime de la taxation au tonnage – «Tonnage Tax Regime»)

— Nouvelle imposition des obligations

— Modifications des taux d'amortissement

— Diminution de l'impôt sur la fortune

2001

— Réglementation transitoire spéciale concernant les actionnaires privés (système d'imputation partielle), avec introduction d'un impôt de 11% sur les dividendes (sous la forme d'une réduction de 28% à 17% de la bonification fiscale pour la taxation des dividendes). Cette réglementation ne s'applique toutefois pas aux actionnaires étrangers, respectivement à leurs entreprises. Dans le même temps, adaptation de l'imposition des gains en capital dans les cas de liquidations et de rachats d'actions propres.

— Réduction des taux d'amortissement

— Allègement au titre de la déductibilité des charges d'intérêts à l'étranger

— Relèvement de 23% à 24% du taux général de la TVA, et élargissement de l'assiette fiscale

2002

— Atténuation de l'impôt sur le revenu du travail

— Suppression de la réglementation fiscale spéciale applicable aux dividendes et aux actionnaires privés et rétablissement du système d'imputation totale

— Nouvelle réglementation de la déductibilité des dépenses de R&D des PME

— Relèvement des taux d'amortissement

— Suppression de la taxe d'investissement (7%) et de la taxe passager dans le trafic aérien

— Diminution de la taxe sur l'alcool de 15% pour les spiritueux et de 5% pour les autres boissons alcoolisées

2003

— Modeste élargissement des fourchettes de revenus et de la déduction forfaitaire

— Modification des règles CFC, au sens où, depuis le début de 2004, les pertes issues des CFC ne sont plus déductibles des revenus norvégiens

— Abaissement de l'impôt sur la fortune

2004 (réforme en discussion)

— Réduction de l'imposition du revenu du travail

— Allègement pour les revenus modestes et les retraités

— Introduction d'un impôt sur les gains en capital avec réduction simultanée de 50% – en vue de sa suppression à long terme – de l'impôt sur la fortune

— Adaptation du «modèle nordique» par la suppression du modèle de régime d'imposition duale du revenu pour les sociétés de personnes et les détenteurs d'actions (remplacement du modèle du «splitting» par celui du «shareholder» – propriétaire-actionnaire)

— Nouvelles règles d'imposition du produit des dividendes sous la forme du passage du système d'imputation à la procédure d'exonération

Nouvelle-Zélande

— Exonération fiscale pour les entreprises au titre des dividendes et des gains en capital de leur portefeuille d'actions

— Suppression de la compensation des pertes entre entreprises CFC et entreprises norvégiennes, au profit du report des pertes pour les CFC mêmes

— Atténuation du droit pénal fiscal

— Adaptation de l'imposition des compagnies de navigation

— Suppression de l'imposition de la valeur locative en 2005 avec, simultanément, maintien de la déduction illimitée des intérêts des dettes et majoration de l'impôt communal sur les biens immobiliers

— Accroissement de l'impôt sur les successions

Appréciation générale

Particuliers: L'imposition des personnes physiques demeure très forte et le dispositif normatif complexe (barèmes d'imposition élevés pour les personnes, imposition défavorable des stock-options). Diverses lacunes du système permettent d'abuser du régime dual de l'imposition des revenus (en particulier pour les sociétés de personnes et les partenariats), lacunes que l'on veut combler avec la réforme de 2004.

Entreprises: En comparaison internationale, la Norvège fait pour l'instant relativement bonne figure en pratiquant un taux de 28%. Mais pour le reste, elle n'offre pas d'incitation particulière aux entreprises.

Vue d'ensemble: L'introduction en 1992 du fameux «modèle nordique», qui a trouvé en Norvège son application la plus systématique, était une mesure originale et «visionnaire» en matière d'imposition des revenus du capital. Depuis lors, le système fiscal de ce pays n'a plus guère enregistré de changements majeurs, mais seulement des adaptations au droit communautaire européen. Le système dual s'est traduit par une imposition comparativement plus attrayante des revenus du capital. La taxation relativement plus forte du revenu du travail incite cependant les contribuables à faire passer autant que possible leurs revenus du travail pour des revenus du capital. Aussi, diverses commissions officielles d'experts ont-elles proposé dans ce domaine un certain nombre de modifications, actuellement discutées dans le cadre de programmes de réformes. Souvent, le fisc norvégien a la réputation d'être intransigeant et peu coopératif. Les redressements, en particulier, peuvent créer de graves problèmes (amendes massives en cas de fausses déclarations ou d'informations incomplètes). En outre, le fort taux d'imposition appliqué à l'industrie pétrolière ainsi que la structure compliquée et les taux élevés de la TVA suscitent des critiques dans plusieurs milieux.

Entre 1991 et 1993

— Suppression de l'impôt sur les successions

1996

— Abaissement de 24% à 21,5% du barème inférieur de l'impôt sur le revenu et majoration de l'abattement de base

1998

— Réduction de 21,5% à 19,5% du barème inférieur de l'impôt sur le revenu et majoration de l'abattement de base

— Extension du système de bonification fiscale pour le revenu minimum

— Adaptation de l'imposition des participations et règlements financiers pour les entreprises

— Augmentation des taxes sur l'essence et le tabac ainsi que des redevances routières

— Suppression de la taxe douanière de 22,5% sur les véhicules légers

1999

— Introduction d'un crédit d'impôt pour parents

— Diverses adaptations administratives mineures (déduction «PAYE» – «pay as you earn» – en lieu et place d'une taxation annuelle, certains groupes étant même dispensés désormais de déclaration fiscale)

— Introduction d'un nouvel impôt à la source de 3,3% sur les garanties aux non résidents

— Adaptations mineures touchant l'imposition des groupes et les règles relatives à la sous-capitalisation («thin-capitalization»)

2000

— Relèvement de 33% à 39% du barème maximum de l'impôt sur le revenu

— Relèvement de 49% à 64% de l'impôt sur les prestations accessoires au salaire («Fringe Benefit Tax») et augmentation des barèmes s'appliquant aux revenus extraordinaires des employeurs

— Nouvelle imposition de 33% des trusts, c.-à-d. des versements à leurs bénéficiaires

— Adaptation de l'impôt à la source sur les produits des intérêts

2001

— Introduction de nouvelles règles d'imposition pour les dépenses de R+D

— Nouvelles possibilités de déduction des charges d'intérêt

— Nouvelles règles pour les fonds de placement

2003

— Nouveau système d'imputation («Trans-Tasman Imputation Regime») des dividendes versés par des entreprises australiennes à des Néo-Zélandais, dans la mesure où ils proviennent de succursales de ces entreprises établies en Nouvelle-Zélande

— Relèvement du soutien aux familles (programme en plusieurs étapes, incluant notamment l'extension des bonifications fiscales liées à l'emploi)

— Durcissement des règles de la «tax pooling», grâce à laquelle les contribuables pouvaient jusque-là compenser leurs impôts provisionnels avec d'autres contribuables à travers des constructions juridiques pour en tirer des avantages financiers

2004 (en partie en discussion)

— Exonération fiscale limitée dans le temps («Tax Holidays») sur les revenus de l'extérieur perçus par les expatriés

— Adaptation de l'imposition des revenus du capital provenant du capital offshore et du capital risque

— Renforcement des règles visant à empêcher l'évasion fiscale

— Simplification et allègement de l'imposition sur les prestations accessoires au salaire («Fringe Benefit Tax»)

— Taux fiscal réduit de 21% (au lieu de 33%) pour les entreprises cotisant au fonds de pension de travailleurs touchant des bas salaires.

— Introduction d'une déduction fiscale pour des activités de R&D ayant échoué (aucune déduction précédemment)

— Nouvelle réglementation fiscale des gains et pertes non réalisés au titre d'opérations de crédit et de sécurisation financière en monnaies étrangères

2005 (en discussion)

— Débat sur l'extension supplémentaire de la déductibilité des dépenses en faveur de la protection de l'environnement

— Nouvelles exigences à l'égard des sociétés fiduciaires domiciliées en Nouvelle-Zélande

— Débat sur l'introduction d'une amnistie fiscale sur les impôts directs et indirects limitée à certaines personnes

Appréciation générale

Particuliers: Le système fiscal néo-zélandais se distingue par une progression très plate et des taux plutôt bas. La majoration de l'impôt sur les revenus en 2000 n'avait certes touché que 5% de la population, mais elle avait donné un signal très négatif, de sorte que la charge fiscale est toujours ressentie subjectivement comme élevée.

Entreprise: S'il n'existe qu'un taux unique, mais avec une assiette fiscale très large, la charge est jugée très lourde par les entreprises. Il y a longtemps qu'elles réclament une baisse d'impôt, mais aucun allègement significatif n'a encore été décidé ces dernières années.

Vue d'ensemble: Les mesures prises sont jusqu'ici plutôt de type incrémental. Un rapport officiel très remarqué recommandait toutefois, à la fin 2001, d'introduire un barème à double taux pour l'impôt sur le revenu, soit de 18% et 33% (au lieu des 15%, 33% et 39% actuels), et de supprimer un certain nombre d'impôts sur la consommation. Pour l'heure, les autorités semblent cependant s'employer davantage à consolider le budget qu'à renforcer la compétitivité fiscale du pays.

1990

— Réforme de l'impôt sur le revenu et du système des assurances sociales («Oort Operation»)

1998

— Adoption de la réforme 2001

1999

— Réduction du seuil de participation de 99% à 95% pour l'imposition de groupe dans le sens d'un accroissement de la flexibilité; mais en parallèle, diminution continue de la possibilité de déduire les pertes au sein d'un groupe

2000

— Réduction de l'impôt sur les nouvelles émissions de capital («Capital Tax») de 1% à 0,9%

2001

— **«Income Tax Act» de 2001** (concerne avant tout les particuliers)

— Introduction du «système des 3 boîtes». «Boîte 1»: revenus imposables provenant de l'activité lucrative et du ménage, imposés sur la base de 4 taux échelonnés de façon progressive entre 32,35% et 52% (y compris contributions aux assurances sociales); «boîte 2»: revenu imposable provenant de participations substantielles, imposé proportionnellement au taux unique de 25%; «boîte 3»: revenu imposable issu de l'épargne et d'investissements dont le rendement forfaitaire de 4% est imposé proportionnellement au taux unique de 30%

— Réduction des barèmes d'imposition du revenu de 33,9%, 37,95%, 50% et 60% à 32,35%, 37,85%, 42% et 52%

— Remplacement de l'impôt sur la fortune par un impôt forfaitaire sur le rendement (cf. «boîte 3»)

— Imposition uniforme du revenu du capital et des dividendes à 25%

— Remplacement du système des exonérations par un rabais uniforme «Levy Rebate»

— Dédoublage de l'impôt sur les sociétés de 35% à 30% et 35%

— Durcissement du régime mère-filiale et de l'imposition des groupes

— Augmentation du taux de TVA général de 17,5% à 19%

— Introduction/hausse d'impôts relatifs à l'environnement

2002

— **Réforme fiscale de 2002** (concerne avant tout les entreprises)

— Réduction de l'impôt sur les sociétés de 30% / 35% à 29% / 34,5%

— Allègements dans le domaine des crédits hybrides et des prix de transfert («arm's length principle»)

— Introduction des règles «antidividend stripping» avec effet rétroactif au printemps 2001

— Précisions apportées à la réglementation sur la compensation transfrontalière d'intérêts versés ou touchés au titre de crédits internes à un groupe

— Réduction de la taxe sur les émissions de capital («Capital Tax») de 0,9% à 0,55%.

— Introduction d'une nouvelle exonération pour les investissements dans l'industrie cinématographique

2003

— Changement des règles de consolidation et du régime mère-filiale (mise en œuvre partielle des mesures arrêtées en 1999)

2004

— Introduction de règles fiscales sur le financement par des capitaux de tiers («Thin Capitalization Rules», 3:1)

— Limitation de la compensation fiscale des pertes pour les sociétés holdings et de financement

— Introduction de la déductibilité des coûts pour les participations non néerlandaises dans le cadre de la réduction néerlandaise pour participations (au-delà de ce qu'exige la CJCE)

— Limitation de la déductibilité des coûts pour les fusions et acquisitions (rétroactif au 13.12.2002)

— Révision du processus concernant l'information des décisions fiscales anticipées contraignantes

Portugal

Planifié

— Diminution du barème d'imposition des sociétés de 34,5% à 31,5% en 2005, et à 30% en 2007

— Diminution du barème réduit de l'impôt sur les sociétés de 29% à 25% en 2007

— Compensation le cas échéant par l'augmentation de l'imposition sur l'énergie et sur la part patronale à l'assurance chômage

— Echéance des régimes spéciaux: 2010

Appréciation générale

Particuliers: La réforme de 2001 s'est traduite par une diminution de la charge fiscale pesant sur les salaires. Parallèlement, elle a réduit les possibilités d'optimiser les impôts du côté des placements, ce qui atténue la demande pour certains produits financiers et rend plus attrayant le simple carnet d'épargne. Ce sont en particulier les personnes à revenus élevés qui ont perdu une part de leur marge de manœuvre. Les cotisations sociales restent très élevées.

Entreprises: Le système fiscal néerlandais a longtemps été jugé flexible et très favorable aux entreprises. Ces derniers temps, les Pays-Bas ont perdu en attrait, surtout pour les sociétés holdings. A cet égard, les récentes décisions de la CJCE ont eu un impact négatif. La suppression de la pratique du «ruling» entrave la sécurité de la planification fiscale. Le taux d'imposition des entreprises a diminué (de manière plutôt marginale) en 2001 pour les PME et en 2002 pour toutes les entreprises. Cependant, une nouvelle baisse, substantielle elle, aura probablement lieu en 2007.

Vue d'ensemble: La réforme fiscale de 2001 a radicalement modifié le système. Elle a déplacé une partie des impôts directs vers les impôts indirects et simplifié le système fiscal. Cette réforme courageuse s'est révélée complexe à mettre en œuvre, ce qui relativise son succès. Le nouveau système a entraîné certains problèmes, en particulier pour la compensation transfrontalière de revenus, car la formule néerlandaise est difficile à transposer dans d'autres pays. En outre, les Pays-Bas sont mis sous pression par d'autres pays en raison de certains avantages de leur site économique. Si les autorités sont prêtes à faire le nécessaire pour se mettre en conformité avec l'UE – c'est d'ailleurs le but de la réforme discutée actuellement – elles ont toujours l'intention de faire de leur pays un site économique de premier plan en Europe.

1998

— Réduction de l'impôt sur les sociétés de 36% à 34%

— Introduction d'un crédit d'impôt pour les investissements

1999

— Introduction d'un taux d'imposition initial de 14% pour l'impôt sur le revenu

— Transformation des réductions d'impôt en crédits d'impôt

— Impôt spécial pour les petites entreprises (20%)

— Introduction d'un crédit d'impôt pour les investissements des entreprises dans la protection de l'environnement

— Introduction d'une déduction fiscale pour la création de postes de travail supplémentaires

2000

— Création d'une administration fiscale supérieure («AGT») pour la planification stratégique et le contrôle de l'imposition

— Adaptation des incitations fiscales pour les dividendes de sociétés anonymes en cours de privatisation

— Adaptation des droits de timbre

— Adaptation de l'impôt sur les successions et les donations

2001

Réforme par étapes des impôts sur le revenu et sur les sociétés (adoptée fin 2000)

— Réduction du nombre de tranches de revenus (de 9 à 6)

— Allègement de l'impôt sur le revenu, en particulier pour les bas revenus

— Introduction de mesures pour prévenir l'évasion et la fraude fiscales (notamment par l'assouplissement du secret bancaire)

— Réduction de l'impôt sur les sociétés de 34% à 32%

— Simplification de l'imposition des recettes des PME et du revenu des indépendants par une imposition minimale du chiffre d'affaires de respectivement 5% et 9%

— Révision de la réglementation relative aux stock-options, aux gains en capital et à la consolidation des comptes à l'intérieur d'un groupe

— Introduction d'un régime mère-filiale à hauteur de 100% (au lieu de 95%)

— Modification des avantages et des déductions fiscaux (amélioration du crédit d'impôt pour la R&D; réintroduction du crédit d'impôt pour investissement)

— Amélioration des règles relatives aux restructurations, fusions et acquisitions

2002

— Suppression de l'administration fiscale supérieure («AGT»)

— Obligation d'effectuer la déclaration d'impôt électronique pour les entreprises et les particuliers

— Réduction de l'impôt à la source sur les dividendes des actions nationales de 25% à 15%

— Passage de l'imputation limitée (60%) à un système d'exonération prévoyant une imposition à moitié

— Imposition des gains en capital à un taux de 10%

— Réduction de l'impôt sur les sociétés de 32% à 30%

— Introduction de nouvelles mesures pour combattre l'évasion fiscale dans les juridictions offshore

— Adaptation de l'exonération des gains en capital des sociétés non domiciliées au Portugal

— Amélioration du régime mère-filiale

— Exonération fiscale des dividendes de sociétés de l'UE en faveur de sociétés holdings portugaises

— Introduction de règles pour les prix de transfert

— Réintroduction de l'impôt sur le capital (0,4%)

— Introduction d'incitations fiscales pour les investissements dans des régions sous-développées

— Augmentation du taux de TVA général de 17% à 19% et de 12% à 13% à Madère et aux Açores

2003

— Exonération fiscale partielle des gains en capital sur les actifs des sociétés

— Introduction d'un crédit d'impôt pour les investissements des entreprises du secteur minier, de l'artisanat et du tourisme

— Incitations fiscales pour les fonds de capital-risque

— Traitement fiscal spécial en cas de restructuration

— Réintroduction du péage autoroutier aboli en 1995

2004 (en partie planifié)

Réduction de l'impôt sur les sociétés de 30 % à 25 %

Augmentation de divers impôts sur la consommation

Révision du régime spécial «Madeira Free Zone» et de celui des Açores (délai de transition: 2011)

Suppression de l'impôt sur les successions et introduction d'un impôt de transmission forfaitaire de 10 % sur l'acquisition de biens de patrimoine déterminés

Baisse de la plupart des taux d'imposition sur le revenu, en particulier pour les bas revenus (prévu pour 2005)

Compensation par l'abandon d'incitations fiscales en faveur de l'épargne ainsi que de certains avantages fiscaux pour les entreprises (concerne surtout les banques)

Appréciation générale

Particuliers: Jusqu'en 2001, la courbe de la progressivité et les abattements généraux ont été adaptés pour tenir compte de l'inflation, mais seulement de manière marginale. Dans l'ensemble, la charge fiscale des citoyens s'est plutôt alourdie. La réforme de 2001 devrait faire passer le nombre de ménages exemptés de l'impôt sur le revenu («IRS») de près de 700 000 à près de 1,65 million. Une partie des pertes de recettes devraient être compensées par des mesures visant à optimiser l'efficacité de saisie fiscale.

Entreprises: Les réductions de l'impôt sur les sociétés annoncées ou effectuées ont eu, globalement, un impact positif. Les mesures visaient principalement à alléger la charge fiscale des entreprises portugaises, moins à stimuler les investissements directs étrangers. L'introduction de règles relatives aux prix de transfert constitue un grand changement. La gestion de la fiscalité se révèle lourde.

Vue d'ensemble: La réforme des impôts sur le revenu et sur les sociétés, adoptée à la fin 2000, contient des éléments positifs. Cependant, la marge de manœuvre pour décider des allègements supplémentaires est étroite. Le gouvernement se trouve face à deux grands défis: l'évasion fiscale et le manque de discipline dans le paiement de l'impôt. Ajoutés à la bureaucratie fiscale, ces éléments font obstacle à un accroissement de la productivité. Afin de générer des recettes supplémentaires, il est question de vérifier et de certifier les créances fiscales – sans entraver le secret fiscal. L'inefficacité de l'administration et le traitement différencié des revenus du capital sont des faiblesses additionnelles du système fiscal.

1991**Réforme fondamentale («modèle nordique de l'imposition du revenu»)**

Introduction d'un régime dual pour l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire d'une imposition faible mais proportionnelle des revenus du capital (30%) et d'une imposition progressive du revenu de l'activité lucrative

Réduction de la progressivité dans le domaine du revenu du travail

Réduction du barème maximal de l'impôt sur le revenu de 65% à 50%

Réduction de l'impôt sur les sociétés de 52% à 30%

Elargissement de l'assiette fiscale

Réduction de l'imposition des bénéfices d'une vente de 30% à 25%

Réduction des impôts sur l'immobilier, la fortune et les successions

1994

Remplacement de la déduction du dividende (système classique) par une imputation totale au niveau de l'actionnaire

Augmentation de l'impôt sur la fortune

Réduction de l'impôt sur les sociétés de 30% à 28%

Réduction de l'imposition effective des bénéfices provenant d'une vente d'actions ou de fonds suédois de 25% à 12,5% pour les particuliers et à 14% pour les entreprises (seuls 50% des gains réalisés sont imposables au taux de 25%)

1995

Introduction d'un impôt limité dans le temps de 5% sur les revenus élevés (jusqu'en 1998)

Au niveau de l'investisseur, les dividendes sont des revenus à nouveau pleinement imposables. Des mesures visant à atténuer la double imposition (passage au système d'exonération) ont depuis été adoptées

Augmentation de l'imposition des bénéfices de vente de 25% à 30% et de l'imposition des bénéfices effectifs provenant de ventes d'actions et de fonds suédois de 12,5% à 30% (tarif général augmenté de 25% à 30% et suppression de l'exclusion des titres suédois)

Suppression des droits de timbre sur les émissions

1998

Adaptation du système de perception des impôts

Amélioration du système de «ruling» anticipé

Révision de la réglementation relative à l'impôt sur la fortune nette: actions cotées imposées à 80% et non à 100%; actions non cotées sont exonérées

1999

Allègement en faveur des bas revenus

Allègement de l'imposition des entreprises en cours de restructuration

Réduction de l'impôt foncier sur les immeubles locatifs de 1,5% à 1,3%

2000

Allègement marginal du revenu du travail

Augmentation de l'abattement de base pour l'impôt national

Réduction de l'impôt sur les immeubles locatifs de 1,3% à 1,2%

Nouvelles règles pour le rachat d'actions propres par les sociétés anonymes cotées

Introduction de rabais fiscaux pour promouvoir la formation

Augmentation des impôts sur le diesel et l'électricité et introduction d'un impôt spécial pour les centrales nucléaires

2001

Allègement marginal du revenu du travail

Introduction d'un régime fiscal spécial à durée limitée pour les expatriés

Réduction de l'impôt foncier général de 1,5% à 1,2% et de l'impôt sur les immeubles locatifs de 1,2% à 0,7%

Réduction du barème fiscal pour la propriété du logement personnel, introduction de l'évaluation de la valeur de marché et augmentation de l'impôt sur le gain immobilier (hausse effective de 15% à 20%) pour ces objets

Extension de la portée géographique des règles particulières pour l'imposition transfrontalière des dividendes (adaptation au droit européen)

Introduction d'un impôt sur les déchets et augmentation de l'impôt sur l'énergie

Augmentation de l'abattement de l'impôt sur la fortune de 0,9 à 1,0/1,5 mio. SEK

2002

— Allègement fiscal marginal du revenu du travail dans le sens d'une augmentation limitée de la déduction forfaitaire et d'une augmentation de la déduction fiscale pour les charges sociales

— Introduction de règles visant à prévenir le recours aux sociétés écrans par les particuliers afin d'éviter les impôts

— Réduction de l'impôt foncier général de 1,2% à 1,0%

— Augmentation de l'abattement de l'impôt sur la fortune (de 1,0/1,5 à 1,5/2,0 mio. SEK)

— Réduction de l'impôt spécial pour les sociétés d'investissement de 2,0% à 1,5%

2003

— Allègement fiscal marginal du revenu du travail par une augmentation de la déduction forfaitaire

— Introduction du régime mère-filiale pour les gains en capital et extension du régime au niveau des dividendes

2004

— Allègement fiscal marginal du revenu du travail par un relèvement des tranches de revenu et une réduction de l'impôt sur le salaire de 3,25% à 3,13%

— Suppression de l'impôt sur les successions entre époux

— Atténuation de l'imposition des PME (allègement pour les cessions d'entreprise intergénérationnelles)

— Durcissement de la législation relative aux règles «CFC»

— Abrogation du régime spécial pour les sociétés holdings

En discussion

— Baisse mesurée des barèmes de l'impôt sur le revenu pour les bas et moyens revenus

— Abolition de l'impôt sur les successions et donations

— Suppression de l'impôt sur la fortune nette (pas de plan concret)

— Introduction d'impôts écologiques sur la consommation (extension des impôts sur le gaz carbonique, l'électricité, le diesel et les pesticides)

— Diminution de 40% de l'impôt sur les alcools forts

— Réduction de l'impôt sur les sociétés de 28% à 25%

Appréciation générale

Particuliers: Depuis la grande réforme de 1991, il n'y a plus eu d'allègement notable. La charge fiscale a eu tendance à augmenter en raison de la hausse de l'impôt municipal sur les salaires. Les mesures d'allègement répétées ont soulagé les ménages de manière plutôt marginale et ne permettent donc pas de remettre en question une charge fiscale traditionnellement très élevée. Il faut juger positivement la simplicité et la clarté du système fiscal suédois. La réduction modérée de l'impôt foncier a allégé principalement les impôts des habitants des villes. De nombreux milieux exigent toujours la suppression de l'impôt foncier et de l'impôt sur la fortune. Enfin, l'émigration pour raison fiscale reste élevée en Suède.

Entreprises: Le bas niveau de l'impôt sur les sociétés est un des atouts du système. Le durcissement des règles relatives aux CFC à la suite de l'extension du régime mère-filiale concerne en particulier certains instruments fiscaux de la Belgique, du Luxembourg et de l'Irlande, qui sont de moins en moins attrayants pour les entreprises suédoises. Changements marquants, les facilitations en cas de restructuration (1999) et les adaptations en lien avec le régime mère-filiale (2003) ont renforcé l'attractivité de la place économique suédoise (en particulier pour les sociétés holdings).

Vue d'ensemble: En 2002, la Suède avait la quote-part fiscale la plus élevée des pays de l'OCDE. Depuis la réforme de 1991, il n'y a guère eu de modifications notables. Des cotisations sociales supérieures à la moyenne pèsent lourdement sur le système d'imposition suédois. La Suède a été visionnaire quand elle a introduit le modèle nordique pour l'imposition des revenus du capital. Le système dual a abouti à une imposition des revenus du capital attrayante. L'imposition comparativement très élevée du revenu du travail incite les grands actionnaires ou les entrepreneurs qui travaillent dans ou pour leur propre entreprise de faire apparaître leur revenu du travail comme un revenu du capital. C'est pourquoi il est question de certaines adaptations dans ce domaine.

1993

— Augmentation du taux de cotisation à l'assurance chômage de 0,4% à 2%

— Augmentation de l'impôt sur les huiles minérales de 20 centimes

— Révision des droits de timbre:

— Suppression du droit de timbre de négociation sur les émissions en euro, les affaires «étranger-étranger» et les papiers monétaires

— Exonération du droit de timbre d'émission pour les fonds de placement, les restructurations de sociétés suisses, les implantations de sièges de sociétés étrangères en Suisse

— Compensation par la réintroduction du droit de timbre d'émission sur les obligations suisses (1,2‰) et les papiers monétaires suisses (0,6‰) et par l'assujettissement de tous les investisseurs institutionnels au droit de timbre de négociation

— Début du processus d'harmonisation (jusqu'en 2001) des impôts cantonaux et communaux directs (passage à une taxation annuelle postnumerando)

1994

— Augmentation de la prime nette de l'assurance accidents non professionnels obligatoire de 0,5% à 0,75%

— Prolongation de la redevance forfaitaire sur le trafic des poids lourds et de la redevance pour l'utilisation des routes nationales

1995

— Remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) par la TVA (taux normal: 6,2%; taux réduit: 1,9%)

— Augmentation de la TVA afin d'assainir les finances fédérales (taux normal: 6,5%; taux réduit: 2,0%)

— Hausse du taux de cotisation à l'assurance invalidité (de 1,2 à 1,4%) et baisse conjointe du taux de cotisation aux allocations pour pertes de gain (de 0,5 à 0,3%)

— Augmentation du taux de cotisation à l'assurance chômage (de 2% à 3%)

1996

— Introduction de l'obligation d'affiliation à l'assurance maladie et de son mode de financement par des primes par habitant uniformes, mais différenciées selon les cantons ou les régions; depuis, augmentation ininterrompue de la prime moyenne de l'assurance maladie obligatoire (jusqu'en 2004)

Mesures d'assainissement 1994:

— Augmentation de l'impôt sur le tabac

— Modification du droit de timbre neutre en termes de recettes (réduction du droit de timbre d'émission sur les droits de participation de 3% à 2% et introduction d'une franchise pour les PME; augmentation du droit de timbre sur les assurances de choses de 1,25% à 5%)

— Introduction d'un taux de TVA spécial de 3% pour l'hôtellerie

1998

— Réforme modérée de l'imposition des sociétés de 1997:

— Introduction d'une déduction pour participation en faveur des sociétés holdings

— Impôt fédéral direct: introduction du taux proportionnel (8,5%) et suppression conjointe de l'impôt sur le capital

— Diminution du droit de timbre d'émission sur les droits de participation de 2% à 1% et extension de la franchise pour les augmentations de capital

— Compensation par l'introduction d'un timbre de 2,5% sur les assurances vie à prime unique

1999

— Augmentation du taux de TVA au bénéfice de l'AVS (taux normal: 7,5%; taux réduit: 2,3%; taux spécial: 3,5%)

— Mesures urgentes limitées dans le temps dans le domaine du droit de timbre de négociation (exonération des obligations étrangères et des affaires en lien avec Eurex et compensation par l'assujettissement fiscal des «remote members»)

2000

— Introduction d'une taxe sur les maisons de jeu pour financer l'AVS

— Introduction d'une taxe incitative sur les COV (composés organiques volatils)

— Entrée en vigueur de la loi sur le CO₂, y compris la compétence de prélever une taxe sur le CO₂ à partir de 2004

— Allègements fiscaux ciblés pour les sociétés de capital-risque et les «business angels»

2001

— Augmentation linéaire de la TVA pour financer les grands projets ferroviaires (taux normal: 7,6%; taux réduit: 2,4%; taux spécial: 3,6%)

— Limitation de la déduction des intérêts passifs et autres mesures pour élargir le champ d'application des impôts dans le cadre du programme de stabilisation de 1998

— Mesures urgentes limitées dans le temps dans le domaine du droit de timbre de négociation (exonération des fonds de placement, des Etats et banques centrales étrangers, des assurances sociales, caisses de pension et assureurs vie étrangers; exonération de virt-x; compensation par l'assujettissement des assurances sociales, caisses de pension et collectivités publiques suisses)

— Introduction de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations en remplacement de la redevance forfaitaire sur le trafic des poids lourds

2002

— Majoration de l'impôt sur la bière

2003

— Hausse de l'impôt sur le tabac de 30 centimes par paquet au bénéfice de l'AVS/AI

— Réduction du taux de cotisation à l'assurance chômage (de 3% à 2,5%)

2004

— Introduction d'un impôt spécial sur les alco pops

— Modification de la loi sur les fusions afin d'instaurer la neutralité fiscale lors de restructurations d'entreprises

— Hausse de la taxe d'exemption de l'obligation de servir de 2% à 3%

— Relèvement de l'impôt sur le tabac de 50 centimes par paquet au bénéfice de l'AVS/AI

2005

— Hausse de la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations

Planifié/en discussion

— Prolongation de la compétence de la Confédération de prélever l'impôt fédéral direct et la TVA jusqu'en 2020 (nouveau régime financier)

— Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons afin de garantir la concurrence fiscale intercantonale sur une base équitable

— Introduction d'une retenue d'impôt sur les versements d'intérêts par un agent payeur sis sur le territoire suisse à un particulier ayant son domicile fiscal dans un des Etats membres de l'UE (accord Suisse-UE sur la fiscalité de l'épargne)

— Hausse de l'impôt sur le tabac et intensification des contrôles pour l'impôt fédéral direct et la TVA dans le cadre du programme d'allègement 2004

— Reprise dans le droit ordinaire des mesures urgentes limitées dans le temps concernant le droit de timbre de négociation, exonération des «corporates» étrangères du droit de timbre de négociation et hausse de la franchise pour le droit de timbre d'émission

— Réforme de l'imposition des sociétés visant à renforcer la place économique suisse par des allègements fiscaux ciblés en faveur du capital-risque

— Réglementation fiscale des programmes de participation des collaborateurs

— Examen de la possibilité d'introduire l'imposition individuelle aux niveaux fédéral et cantonal (imposition de la famille)

— Discussion sur une amnistie fiscale générale, sur l'abrogation de la responsabilité des héritiers pour les amendes dues par le défunt et sur l'introduction de la dénonciation spontanée

— Discussion sur un système d'imposition duale du revenu, dans lequel le revenu du capital serait imposé à un taux proportionnel beaucoup plus bas et le revenu du travail de manière progressive comme auparavant («modèle Keuschnigg» d'Avenir Suisse)

— Discussion sur un modèle d'imposition à taux unique («flat tax»)

Appréciation générale

— Seules les mesures concernant l'ensemble de la Suisse ont été prises en considération. Voir les conclusions relatives aux mesures à prendre en matière de politique fiscale en Suisse au chapitre 4.2 «Implications pour la Suisse» (page 107)

Bulgarie

2004

— Abaissement du barème de l'impôt sur les sociétés de 23,5% à 19%

— Abaissement du taux plancher de l'impôt sur le revenu de 15% à 12%

2005

— Projet d'abaisser le barème de l'impôt sur les sociétés à 15% (sous réserve de confirmation officielle)

Courte appréciation

La réduction du taux de l'impôt sur les sociétés est supérieure aux prévisions.

Chypre

2002

— Hausse de la TVA de 10% à 13%

2003

Réformes de 2002/2003

— Elargissement progressif des tranches de revenus et réduction des barèmes de 0%/20%/30%/40% à 0%/20%/25%/30%. Mise sur un pied d'égalité de l'imposition des expatriés et de celle des résidents

— Introduction d'un impôt sur les bénéfices uniforme de 10% (à partir de 2005 il n'y aura plus que ce taux) au lieu de deux barèmes pour les entreprises nationales (20%–25%) et internationales (4,25%), mais perception d'un impôt supplémentaire de 5% sur les bénéfices supérieurs à 1,0 mio. CYP pour 2003/2004

— Règles transitoires jusqu'en 2005 pour l'imposition d'entreprises internationales à un taux de 4,25% (au lieu de 10%)

— Elimination graduelle de l'impôt pour la défense de 2% sur les salaires et les rentes et de 3% sur les loyers et les dividendes. Augmentation de l'impôt pour la défense sur les revenus de l'épargne de 3% à 10% (mais exonération de l'impôt sur les revenus)

— Les sociétés non domiciliées possédant une filiale à Chypre ont la possibilité d'être imposées sur la base de leur revenu mondial.

— Hausse de la TVA de 13% à 15%

2004

— Planification d'une amnistie fiscale jusqu'à fin 2004 (amende fiscale de 5% jusqu'en septembre, puis 6,5% jusqu'en décembre)

Courte appréciation

En conséquence de l'élargissement des tranches de l'impôt sur le revenu, 50% environ de la population ne paient plus d'impôts (seulement 30% jusque-là). Il faut noter également la baisse des taux d'imposition maximaux. Dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, Chypre est devenu un concurrent sérieux du Luxembourg dans le segment des holdings. L'adhésion à l'UE crée de nouvelles possibilités de planification fiscale (en particulier du point de vue de la Suisse puisque aucun impôt à la source n'est plus perçu, que le réseau de conventions de double imposition est très développé et que les règles sont conformes à l'UE). En effet, une société holding chypriote permet de réduire à zéro la charge fiscale sur les dividendes distribués. Chypre offre aussi d'autres avantages fiscaux comme le fait qu'aucun droit de timbre n'est perçu et qu'il n'existe pas de règles en matière de CFC.

Croatie

1992–1996

— Instauration d'un système d'imposition sur le revenu des personnes physiques et sur le bénéfice des entreprises «étalé sur la vie» (imposition directe basée sur la consommation). Ces mesures ont officiellement été introduites en 1994

1998

— Introduction de la TVA au taux unique de 22%

2001

— Abandon du mécanisme d'imposition directe axé sur la consommation

— Abaissement de l'impôt sur les sociétés de 35% à 20%

— Introduction d'un impôt à la source de 15% sur les dividendes, intérêts et droits de licence

Courte appréciation

La Croatie a introduit une forme d'impôt sur la consommation basée sur la théorie du prof. Rose. Cette réforme présentait un caractère unique et ses effets pratiques ont été suivis avec beaucoup d'attention par les experts internationaux. En 2001, le gouvernement a procédé à un allègement radical de l'imposition des entreprises tout en supprimant simultanément le système d'imposition directe axé sur la consommation en raison de difficultés administratives et de nombreuses lacunes d'imposition. Ce système était en outre trop difficile à appliquer par les investisseurs étrangers.

Estonie

1994

— Introduction d'un système d'imposition à taux unique (taux d'imposition de 26% pour tous les types de revenus, «flat tax»)

2000

Réforme de la fiscalité des entreprises

— Suppression de l'imposition sur les bénéfices thésaurisés et réinvestis pour les personnes enregistrées en Estonie

— Introduction d'un impôt «inversé» pour les entreprises et les établissements permanents de sociétés étrangères. Seules certaines distributions de bénéfices et dépenses n'ayant pas de rapport direct avec l'exploitation – à l'exclusion des bénéfices réalisés – sont imposables. L'impôt sur les sociétés est dû seulement au moment de l'utilisation du bénéfice. Le taux d'imposition est de 0% pour les bénéfices thésaurisés et de 26% pour les bénéfices distribués. D'un point de vue purement comptable, la charge est plus importante si l'on rapporte ces 26% à la part distribuée (74%) des bénéfices: $26/74 = 35\%$ de la dépense ou du bénéfice distribué. En d'autres termes, le versement est considéré comme un montant net

2002

— Introduction d'une loi sur la TVA euro-compatible

2003

— Élimination du traitement discriminatoire des entreprises domiciliées à l'étranger

Réformes planifiées

— Abaissement du taux d'imposition sur le revenu de 26% (taux unique) à 24% en 2005, 22% en 2006 et 20% en 2007

— Abaissement du taux applicable aux bénéfices distribués de 26/74 (env. 35%) à 24/76 (env. 31%) en 2005, 22/78 (env. 28%) en 2006 et 20/80 (env. 25%) en 2007

— Imposition des bénéfices thésaurisés au taux de 20% au plus tard à partir de 2009 afin de respecter le droit européen. Dès ce moment-là: traitement identique des bénéfices thésaurisés et distribués.

Courte appréciation

L'exonération totale des bénéfices thésaurisés est particulièrement attrayante pour les entreprises. Ce traitement favorable devrait toutefois disparaître dès 2009.

Le gouvernement estonien a instauré des réformes d'envergure en 1999/2000 dans le but de dynamiser la croissance économique. Les pertes à court terme ont été en partie compensées par des recettes supplémentaires provenant des impôts (indirects entre autres) sur la consommation et par un relèvement des redevances étatiques. Une nouvelle réforme fiscale est en cours, qui devrait entraîner une baisse des impôts directs frappant les personnes physiques et les entreprises. Le FMI juge cette réforme prématurée, ce qui n'empêche pas le gouvernement de maintenir sa feuille de route. En dépit des mesures d'alignement déjà instaurées, quelques divergences subsistent entre la législation sur les impôts indirects et les directives de l'UE.

La directive mère-filiale de l'UE n'est pas applicable avant 2009, date à laquelle le système fiscal aura vraisemblablement évolué. Il faut s'attendre d'ici là à l'introduction d'un impôt sur le rendement et à une conversion de l'impôt sur les bénéfices distribués en prélèvement à la source. Avec la directive sur les groupes de sociétés mères-filiales, celui-ci ne sera plus prélevé à l'intérieur d'un groupe.

Hongrie

1997

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 33,3% à 18%

2004

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 18% à 16%

— Relèvement du taux de TVA spécial de 12% à 15% et du taux nul à 5%

— A la suite de l'adhésion à l'UE, il ne sera plus possible de fonder une société hongroise offshore bénéficiant du taux avantageux de 3%

Planifié

— Autre réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 16% à 14% en 2005, puis à 12% en 2006

Courte appréciation

En 2002, la Hongrie a procédé à sa première réduction radicale de l'impôt sur les sociétés. Depuis, sous l'effet de la concurrence fiscale avec les autres nouveaux pays membres de l'UE en matière d'imposition des entreprises, la Hongrie prévoit d'autres réductions. Des problèmes pourraient surgir en lien avec la consolidation du budget.

Lettonie

2002

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 25% à 22%

2003

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 22% à 19%

2004

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 19% à 15%

Courte appréciation

La Lettonie, dont le barème d'imposition des sociétés est déjà très bas, est disposée à le réduire encore. Reste à savoir si ces mesures stimuleront sensiblement les investissements directs de l'étranger. Aucune augmentation significative de ces investissements n'a toutefois été observée jusqu'à présent. Pour des raisons de politique budgétaire, le dernier abaissement du taux a déjà suscité quelque peu la polémique.

Pologne

1998

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 38% à 36%

1999

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 36% à 34%

2000

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 34% à 30%

2001

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 30% à 28%

— Réduction du taux d'imposition des dividendes de 20% à 15%

2003

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 28% à 27%

2004

— Réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 27% à 19%

— Relèvement de l'impôt sur les dividendes de 15% à 19%

Proposition de réforme fiscale

— Remplacement des taux de 19%, 30% et 40% de l'impôt sur le revenu, du taux de 22% de la TVA et du taux de 19% de l'impôt sur les sociétés par une «flat tax» unique de 15%

Courte appréciation

La Pologne a procédé à des baisses ciblées continues des taux de l'impôt sur les sociétés. Dans ses nouveaux plans assez originaux, ce pays s'inspire de l'exemple slovaque.

1998

— Abaissement du barème de l'impôt sur les sociétés de 39% à 35%

2000

— Abaissement du barème de l'impôt sur les sociétés de 35% à 31%

2004 (en partie planifié)

— Augmentation (2004) puis remplacement (2005) des allocations pour enfants par un système de crédits d'impôt («non-wastable») pour enfants

— Introduction d'un impôt minimal et augmentation des cotisations sociales pour les indépendants

— Abaissement du barème de l'impôt sur les sociétés de 31% à 28%

— Élargissement de l'assiette fiscale en compensation, dans une certaine mesure, de la réduction massive des taux d'imposition

— Baisse de la TVA de 22% à 19% et nouvel alignement sur les normes communautaires

— Relèvement de plusieurs impôts sur la consommation et sur l'énergie

— Abaissement des droits de mutation immobiliers de 5% à 3%

2005

— Abaissement supplémentaire du barème de l'impôt sur les sociétés à 26%, puis à 24% en 2006

— Instauration d'une taxation unique pour les couples

— Réduction des périodes d'amortissement

— Modification des prescriptions relatives au financement par fonds de tiers

— Augmentation des déductions pour les frais de R&D

Courte appréciation

La République tchèque a récemment procédé à de nombreux aménagements de sa législation fiscale. Deux facteurs principaux ont influencé le cours de ces réformes: d'une part, il s'agissait de transposer les directives communautaires de l'UE dans le droit national, en premier lieu en ce qui concerne la TVA. La République tchèque a dû procéder à des modifications significatives de son système de TVA, et la réduction du taux de TVA doit également être considérée sous cet angle. D'autre part, la République tchèque se devait d'assurer la compétitivité à long terme de sa place économique et industrielle. Les allègements fiscaux considérables consentis par certains pays voisins l'ont également incitée à réduire la pression fiscale. Les exonérations accordées sur certains types de placements restent attrayantes pour les investisseurs, d'autant que de nouvelles opportunités viennent d'être offertes. La réforme fiscale 2004/2005 renferme les changements les plus importants depuis l'introduction du nouveau système fiscal en 1993, et la quasi-totalité des impôts ont subi des aménagements. Cette réforme a également pour ambition de renforcer la cohésion sociale en allégeant le fardeau fiscal des familles.

1998

— Création des bases légales d'un nouveau système roumain d'imposition des revenus et des bénéfices

2004

Nouveau code fiscal

— Suspension de la TVA réduite sur les activités d'exportation (actuellement 25%, auparavant: 6% en 2002 et 12,5% en 2003)

— TVA réduite à 9% au lieu de 19% pour les médicaments, les nuitées d'hôtels, les journaux et les livres

Plans pour 2005/2006

— Introduction de nouvelles fourchettes dans l'impôt sur le revenu (entre 14% et 38% au lieu de 14% à 40%)

— Réduction graduelle de 25% à 19% du barème de l'impôt sur les sociétés

— Relèvement de 10% à 15% de l'impôt sur les dividendes

— Augmentation des possibilités de déduction de certaines dépenses, mais aussi suppression de certaines déductions

Courte appréciation

Les réductions prévues et les incitations ciblées visent à assurer clarté et stabilité fiscales pour les entreprises. La Roumanie souhaitant adhérer à l'UE en 2007, elle cherche à adapter son régime fiscal en vue de cette échéance.

2000

— Adoption de la réforme fiscale échelonnée (2001–2004)

2001**Réforme fiscale (2001–2004)****Phase 1: personnes physiques**

— Simplification du système

— Introduction d'un impôt sur le revenu unique («flat tax») de 13% en remplacement du barème progressif allant de 12% à 30%

— Suppression de la plupart des déductions

— Introduction d'un régime spécial pour les PME (impôt de 8% sur le chiffre d'affaires ou de 15% sur le bénéfice)

— Abolition de la taxe routière (1% de la valeur des marchandises)

— Réforme des charges sociales: le prélèvement de 39,5% du salaire au titre des cotisations sociales est remplacé par un barème unitaire dégressif (35,6% / 20% / 10% / 2%)

2002**Réforme fiscale (2001–2004)****Phase 2: entreprises**

— Unification et simplification de l'impôt sur les sociétés: taux unique ramené de 35% à 24%

— Abolition de divers taux d'imposition spéciaux

— Élargissement de la déductibilité des frais

— Abandon de la possibilité de déduire directement les investissements du bénéfice imposable

2004**Réforme fiscale (2001–2004)****Phase 3**

— Réduction de la TVA de 20% à 18%

— Réduction de l'assiette fiscale de l'impôt sur la fortune (uniquement les immobilisations) et augmentation du taux d'imposition de 2% à 2,2%

— Abolition de l'impôt sur les ventes, qui s'élevait à 5% de la valeur des biens

— Augmentation de l'impôt sur les matières premières (pétrole et gaz)

Planifié pour 2005/2006**Réforme fiscale (2001–2004)****Phase 4**

— Abaissement du taux maximal des cotisations sociales pour les employeurs de 36,5% à 26%

— Suppression de l'impôt sur la publicité (5% du montant des dépenses publicitaires)

— Baisse de la TVA de 18% à 16%

— Réduction de l'impôt sur la fortune des personnes physiques de 2% à 0,1%, compensée par l'introduction du principe de la valeur de marché pour l'évaluation de la fortune

Courte appréciation

Par le biais d'une réforme fiscale d'envergure, le gouvernement russe tente depuis 2000 de réduire la part de l'économie de l'ombre et d'élargir l'assiette fiscale toujours trop étroite afin d'améliorer le traitement des contribuables honnêtes. La lutte contre la fraude exige une imposition modérée et unifiée du revenu ainsi que l'uniformisation, la simplification et la réduction de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices des entreprises. Les grands axes de cette réforme échelonnée résident dans la simplification de la fiscalité, l'abaissement des taux d'imposition et l'adaptation – dans la mesure du possible – des bases de l'impôt aux réalités de l'économie de marché. La nouvelle réduction des taux des cotisations sociales en 2005 marquera l'achèvement provisoire d'une réforme relativement étendue du système. Si l'abaissement du taux d'imposition du revenu a entraîné une hausse des recettes fiscales de l'État, le produit de l'impôt sur les entreprises a en revanche diminué, ce qui est notamment dû à la suppression de la déductibilité des investissements. Au final, le potentiel d'élargissement de l'assiette fiscale ne semble pas encore épuisé.

2004

— Abaissement du barème de l'impôt sur les sociétés de 14% à 10%

— Nouvelle loi sur les douanes

2005

— Remplacement de l'impôt sur le chiffre d'affaires par la TVA

Courte appréciation

Suite à cette réforme, la Serbie prélève l'impôt sur les sociétés le plus bas d'Europe (à l'exception de l'exonération des bénéficiaires thésaurisés accordée par l'Estonie)

1999

— Introduction de règles applicables aux prix de transfert entre les entreprises slovaques et leurs partenaires étrangers

2000

— Majoration de l'abattement de base

— Réduction du taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu de 46% à 42%

— Diminution du barème de l'impôt sur les sociétés de 40% à 29%

— Instauration d'un impôt forfaitaire pour les indépendants qui le désirent (petites affaires unique-ment)

— Élargissement des règles applicables aux prix de transfert

— Augmentation des impôts sur la consommation pour certaines matières minérales dont les huiles minérales

— Augmentation des impôts routiers et des taxes sur l'alcool, le tabac et les cigarettes

2001

— Réduction de 50% de l'impôt sur les revenus de l'agriculture, de la sylviculture et de la production d'eau

— Introduction de droits de mutation sur les biens immobiliers

— Introduction d'un impôt sur la consommation pour les huiles minérales (en remplacement de l'ancienne réglementation)

2002

— Augmentation de l'abattement pour enfants

— Réduction des tranches de l'impôt sur le revenu (de 12% à 38% contre 12% à 42% précédemment)

— Nouvelle réduction du barème de l'impôt sur les sociétés de 29% à 25%

— Nouvelle augmentation des taxes sur le tabac et les cigarettes

2003

— Nouvelle augmentation des taxes sur le tabac, les cigarettes et les huiles minérales

— Raccourcissement des périodes d'amortissement

2004

— Réduction de tous les impôts directs et indirects et instauration d'un taux unique (19%), avec élimination simultanée de divers taux spéciaux

— Augmentation de l'abattement de base au titre de l'impôt sur le revenu

— Passage du système de dégrèvement de l'actionnaire («shareholder relief») à l'exonération totale des dividendes (abolition de l'imposition à la source des dividendes)

— Suppression de l'impôt sur les successions et les donations

— Abaissement des droits de mutation de 6% à 3%, avant leur suppression en 2005

— Nouvelle augmentation des taxes sur le tabac, les cigarettes et les huiles minérales

Courte appréciation

La Slovaquie a entrepris une réforme radicale et conséquente de sa politique fiscale. L'instauration d'un taux d'imposition unique de 19% pour tous les impôts directs et indirects en fait le système fiscal le plus simple et peut-être – l'avenir le dira! – le plus efficace du monde. Il s'agit d'une démarche courageuse qui devrait permettre à la Slovaquie de devenir le pôle industriel le plus attrayant d'Europe centrale du point de vue de la fiscalité. Contraints de réagir, la plupart des pays voisins ont déjà engagé des réformes fiscales.

2.3 Efforts internationaux

Mondialisation oblige, il n'est plus possible d'étudier les systèmes fiscaux nationaux hors du contexte international. Cette partie est consacrée aux principaux efforts internationaux déployés par l'UE, l'OCDE et autres organisations. Cela permet de mieux interpréter les mesures nationales.

2.3.1 Efforts d'harmonisation de l'UE

L'Union européenne ajoute un niveau réglementaire aux différents systèmes fiscaux nationaux. Le traité de l'UE exige l'unanimité pour les décisions relatives à la fiscalité. La nouvelle constitution de l'UE ne changera rien à cela. L'arsenal législatif actuel de l'UE prévoit une harmonisation explicite des impôts sur la consommation seulement et non des impôts directs. Il faut partir du principe qu'une partie des Etats membres de l'UE s'efforceront, à l'avenir aussi, de défendre la souveraineté nationale en matière fiscale. L'élargissement à l'est de l'UE pourrait intensifier la concurrence fiscale au sein de l'Europe. La Commission européenne, en revanche, multiplie depuis des années les **directives** et autres instruments afin d'harmoniser les domaines fiscaux qu'elle juge indispensables pour le bon fonctionnement du marché intérieur (cf. figure 2). La question actuelle de l'harmonisation de l'assiette fiscale et plus particulièrement l'idée de fixer des taux d'imposition minimaux resteront vraisemblablement controversées sur le plan politique².

En juin 2003, les Etats membres de l'UE ont adopté un train de mesures fiscales (dossier fiscal de l'UE) qui regroupe la directive sur l'imposition des intérêts de l'épargne, le code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable ainsi que la directive sur le versement des intérêts et des redevances de licence entre entreprises apparentées. Le **Code de conduite** relatif à la fiscalité des entreprises vise à éliminer les régimes fiscaux «dommageables» au sein de l'UE. Les Etats membres de l'UE se sont engagés à abolir ceux-ci en l'espace de trois à cinq ans. Soutenu et étendu par des activités parallèles de l'OCDE («pratiques fiscales dommageables», cf. point 2.3.3), le code de conduite est une obligation librement consentie par les Etats. Le droit de la concurrence européen (interdiction relative aux aides fiscales) permet à la Commission européenne de faire interdire les pratiques «dommageables» par la Cour de justice des communautés européennes (CJCE). La réaction des pays concernés varie: certains abolissent le régime dans son ensemble (le Danemark a restreint son attrayante réglementation en matière de holding de 1999), d'autres modifient les pratiques critiquées (p. ex. Autriche et Pays-Bas); plusieurs Etats négocient une prolongation des délais pour certaines réglementations (jusqu'en 2010/2011 pour le Luxembourg, les Pays-Bas, le Portugal et la Belgique). Il peut être particulièrement intéressant pour la Suisse de suivre les mesures prévues ou d'ores et déjà mises en œuvre en Belgique, au Danemark, au Luxembourg et aux Pays-Bas.

En ce qui concerne la **directive européenne sur la fiscalité de l'épargne**, des années de discussions ont été nécessaires pour trouver une solution. Son entrée en vigueur a été fixée au 1^{er} juillet 2005. La directive prévoit que le versement d'intérêts par un agent payeur au sein de l'UE à des particuliers domiciliés dans un autre pays de l'UE fasse automatiquement l'objet d'un échange d'informations entre autorités fiscales. Une exception a été consentie à la Belgique, à l'Autriche et au Luxembourg. Ces pays peuvent, pour une durée illimitée, prélever un impôt à la source au lieu de procéder à l'échange d'informations. Comme l'UE craignait que l'introduction de la fiscalité de l'épargne sur son seul territoire ne se traduise par une fuite de capitaux, elle a décidé de conclure des accords avec plusieurs Etats tiers: la Suisse, Andorre, Monaco, le Liechtenstein, Saint-Marin et les territoires associés du Royaume-Uni et des Pays-Bas qui se trouvent dans les eaux territoriales britanniques et françaises et dans les Caraïbes.

² En septembre 2004, les ministres des finances de l'UE ont décidé de faire avancer les réflexions en vue de la création d'une assiette fiscale consolidée pour l'impôt sur les sociétés pour les groupes européens actifs dans l'ensemble de l'UE. La Commission de l'UE constituera prochainement un groupe de travail de haut rang composé de représentants de tous les Etats membres de l'UE en vue d'élaborer des propositions.

Figure 2

Evolution du domaine fiscal au niveau européen (tour d'horizon)

Code de conduite européen sur la fiscalité des entreprises (1997)	<p>Le code de conduite de l'UE recense 66 régimes dommageables dans les pays de l'UE et dans six domaines: services financiers, services intragroupes, sociétés exonérées et sociétés offshore, autres mesures sectorielles spécifiques, promotion régionale et mesures diverses.</p> <p>— Les Etats de l'UE se sont engagés à éviter de nouvelles mesures néfastes et à passer en revue les prescriptions et pratiques actuelles.</p>
Directive sur la fiscalité de l'épargne (2003)	<p>Garantir une imposition effective minimale des paiements d'intérêts transfrontaliers à des particuliers domiciliés dans un pays de l'UE.</p> <p>— Fournir des informations constitue à la fois le moyen et le but, c'est-à-dire mettre en place un échange automatique d'informations relatif aux versements d'intérêts. Ce système est valable pour les pays de l'UE (les nouveaux aussi); pendant une phase transitoire non délimitée, Autriche, Belgique et Luxembourg prélèvent un impôt à la source au lieu d'échanger des informations.</p> <p>— Entrée en vigueur prévue à la mi-2005.</p>
Directive concernant les impôts à la source prélevés sur le versement des intérêts et des redevances de licences entre des entreprises apparentées (2003)	<p>La directive exige des Etats membres qu'ils exonèrent de l'impôt à la source les versements d'intérêts et de redevances de licences dans la mesure où les versements transfrontaliers ont lieu entre des entreprises et des établissements stables associés et que le destinataire est habilité à les utiliser.</p> <p>— Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2004.</p> <p>— La proposition de modification prévoit l'extension à de nouvelles formes d'entreprises, à partir de début 2005, et exige l'imposition effective des intérêts et des redevances de licences dans l'Etat du destinataire.</p> <p>— S'applique aussi aux nouveaux Etats membres de l'UE.</p>
Directive concernant les sociétés mères et leurs filiales (1990)	<p>Empêcher la double imposition des dividendes circulant entre les sociétés mères et leurs filiales situées dans différents Etats membres. La directive évite la double imposition au niveau du holding (option: renonciation à l'imposition/procédure d'exonération ou méthode de l'imputation) et supprime l'impôt à la source pour la filiale.</p> <p>— Les modifications proposées consistent à abaisser de 25% à 10% le seuil minimal de participation ouvrant droit aux avantages fiscaux à partir du début 2005, à étendre le champ d'application à un plus grand nombre d'entreprises (notamment les sociétés coopératives, les caisses d'épargne et la nouvelle société européenne) et à l'étendre aux sous-filiales.</p> <p>— S'applique aussi aux nouveaux Etats membres de l'UE (exception pour l'Estonie).</p>
Directive sur les restructurations transfrontalières (directive sur les fusions, 1990)	<p>Son objectif est de garantir la neutralité fiscale lors de restructurations transfrontalières de sociétés situées dans plusieurs Etats membres de l'UE.</p> <p>— Version améliorée de la Commission européenne d'octobre 2003 (pas encore en vigueur).</p>
Convention d'arbitrage réglant les différends en matière de prix de transfert (1995)	<p>Cet accord international prévoit la possibilité d'éliminer la double imposition par une procédure d'arbitrage, en cas de différend dans le domaine des prix de transfert entre les entreprises apparentées, le siège et les établissements stables.</p>
6^e directive sur la TVA	<p>Moderniser et simplifier la réglementation de la TVA afin d'éliminer les distorsions de la concurrence sur le marché intérieur et d'harmoniser les réglementations dans ce domaine.</p>
Société anonyme européenne	<p>Nouvelle entité juridique, la société anonyme européenne (dite «Societas Europaea (SE)»), doit voir le jour le 8 octobre 2004, après 30 ans de travaux préliminaires. Elle permet de nouvelles structures (en particulier grâce à l'implication de sociétés situées dans plusieurs Etats membres). Sa fiscalité n'est pas encore réglée.</p> <p>— La SE n'est pas une société uniforme paneuropéenne, elle prescrit seulement des structures fondamentales. Les détails sont fixés au niveau national.</p>
Assiette fiscale uniformisée pour les groupes actifs dans l'UE	<p>La Commission européenne s'efforce d'uniformiser l'assiette fiscale pour l'imposition des entreprises, mais les Etats opposent une certaine résistance à une harmonisation formelle.</p>
Directive concernant l'assistance mutuelle	<p>Elle règle l'aide mutuelle (échange d'informations, coopération lors de contrôles fiscaux et du prélèvement des impôts) entre les diverses autorités fiscales dans le domaine de l'imposition directe et indirecte.</p>

En outre, depuis le début des années 1990, la Commission européenne poursuit l'objectif d'éliminer ou de réduire les obstacles aux activités commerciales transfrontalières. La **directive «mère-filiale»**, la **directive sur les fusions** et la convention d'arbitrage en vue de la résolution des différends en matière de prix de transfert ont été adoptées en 1990. L'échange d'informations et la coopération entre les autorités fiscales ont été continuellement étendus. Plusieurs directives existent dans le domaine des **impôts indirects**, dont le traité sur l'UE prévoit une harmonisation poussée (TVA, impôts généraux sur la consommation, droits de timbre). Depuis quelques années, la Commission européenne tente d'harmoniser la fiscalité des entreprises, avec comme objectif final une imposition des groupes à l'échelle de l'UE (avec ventilation des bénéfices du groupe sur les différents Etats). Les efforts correspondants n'ont pas dépassé le stade des modèles théoriques et des études pilotes. Les projets examinés comprennent un modèle proposant l'imposition dans le pays du siège ainsi que des solutions s'appuyant sur les normes comptables internationales pour déterminer le bénéfice consolidé.

Dans la perspective de l'élargissement et de la période de financement 2007–2013, la Commission européenne a abordé la question de l'introduction d'un **impôt européen**³. L'objectif d'un tel impôt serait de réduire les contributions actuelles des Etats membres et, parallèlement, d'accroître la transparence du dispositif complexe de financement de l'UE. La TVA, un impôt sur l'énergie ou l'impôt sur les sociétés sont envisagés comme sources de financement propres. Le débat s'inscrit notamment dans le contexte d'une baisse des recettes douanières à la suite de la poursuite de la libéralisation du commerce, alors que les charges financières vont augmenter suite à l'élargissement. L'autorité bruxelloise insiste pour que l'impôt européen ne fasse pas augmenter la charge nette.

Enfin, la **Cour de justice européenne (CJCE)** a récemment montré clairement la voie, par une série de décisions nettes, d'une mise en œuvre rigoureuse du traité de l'UE dans le domaine des impôts directs aussi (application du principe de non-discrimination, émanant des quatre libertés fondamentales). Ce faisant, la CJCE s'immisce largement dans les systèmes fiscaux nationaux, même si ce sont ensuite les différents Etats qui doivent appliquer les décisions. Parfois il en résulte (contrairement au but du traité de l'UE), que des avantages fiscaux accordés aux particuliers et aux entreprises domiciliés dans l'Etat en question sont supprimés, ce qui détériore la situation de l'ensemble des contribuables. Il faut s'attendre à ce que les questions fiscales portées devant la cour se multiplient à l'avenir (libre circulation des capitaux et clause de la nation la plus favorisée). Le respect des libertés fondamentales inhérentes au droit européen dans les Etats membres a déjà permis un certain rapprochement des systèmes dans le domaine de la fiscalité des sociétés (remplacement des systèmes d'imputation par des systèmes prévoyant une exonération partielle du dividende, «Shareholder Relief System»), mais a aussi détérioré la neutralité quant à l'imposition nationale des sociétés.

³ Jusqu'ici, le budget européen 2004, à hauteur de près de 100 mrd euro, est financé à 70% par les contributions des Etats membres. La hauteur des versements est calculée en fonction de la puissance économique des Etats. Les autres rentrées des institutions bruxelloises proviennent principalement des douanes, de la TVA et de taxes particulières sur les importations agricoles.

2.3.2 Conséquences de l'élargissement de l'UE à l'Est

Le 1^{er} mai 2004, dix nouveaux Etats (Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, Slovaquie, Slovénie et République tchèque) ont adhéré à l'UE. L'adhésion a des conséquences sur les systèmes fiscaux de ces pays (harmonisation de la TVA, pression pour supprimer les pratiques fiscales «dommageables», etc.), mais elle intensifie aussi la concurrence fiscale au niveau des impôts directs au sein de l'Europe.

Les réformes radicales, les mesures fiscales ayant une influence sur l'économie ou l'application de taux d'imposition bas dans certains pays récemment entrés dans l'UE (Slovaquie, Estonie, Pologne et Hongrie par exemple) sont autant de défis pour les quinze premiers Etats membres de l'UE. Les taux d'imposition sur les bénéfices des sociétés sont très bas (<20%) dans les Etats baltes, la Hongrie et Chypre (l'Estonie ne prélève aucun impôt sur les bénéfices thésaurisés des entreprises) et les taux maximaux d'imposition sur le revenu sont très bas dans six des dix nouveaux Etats membres. Il en résulte que certains des quinze premiers Etats membres, à forte imposition, craignent que leur place économique soit menacée. Il ne serait donc pas surprenant qu'ils veuillent hâter le débat sur le «dumping fiscal» au sein de l'UE. Dans les faits, des possibilités de planification fiscale nouvelles et attrayantes voient le jour. Cependant, il faut observer que certains de ces pays de l'Est risquent de connaître des problèmes budgétaires. Il faut ajouter à cela l'absence de sécurité en matière de planification et certaines incertitudes en ce qui concerne la stabilité et le climat fiscal (comportement des autorités fiscales, charges administratives, amendes éventuelles, imposition en cas de départ, etc.). L'avenir nous dira si les incitations fiscales suffisent à attirer les investissements directs étrangers et à augmenter les recettes fiscales (comme cela a été le cas en Irlande).

Le code de conduite européen et les règles sur les aides étatiques pourraient maintenir la pression en vue de l'adaptation des systèmes fiscaux et des incitations fiscales (zones économiques spéciales, paradis fiscaux locaux, tarifs fiscaux réduits, crédits d'impôt, etc.). Dans la mesure où de telles incitations fiscales contredisent le droit européen de la concurrence, elles doivent être supprimées (après un délai transitoire)⁴. En ce qui concerne la TVA, il faut observer que les nouveaux Etats membres de l'UE ont dû adapter leurs taux à la hausse en raison des taux minimaux imposés par l'UE. Au début, ils ont même parfois fixé ces taux à un niveau largement supérieur aux taux minimaux de l'UE, mais certains les ont diminués par la suite.

2.3.3 Travaux de l'OCDE

Les autorités fiscales collaborent avec l'OCDE essentiellement dans les trois domaines suivants:

- suppression de la double imposition entre les Etats (accord type OCDE),
- harmonisation des règles relatives à l'application des CDI, en matière de prix de transfert par exemple,
- coopération des autorités fiscales et lutte contre les pratiques fiscales «dommageables».

En tant qu'organisation internationale, l'OCDE n'a pas la compétence d'imposer les règles établies en son sein. C'est grâce à la pression des pairs et à la pression politique que l'organisation parvient à exercer une pression sur les Etats membres et les Etats tiers récalcitrants afin d'encourager une modification des comportements.

Du point de vue de la Suisse, l'attention s'est concentrée ces derniers temps sur l'intensification des échanges d'informations et sur les mesures visant à lutter contre la **concurrence fiscale «dommageable»** («Harmful Tax Practices»). En 1998, l'OCDE a publié un rapport sur la concurrence fiscale «dommageable» qui se terminait par des

⁴ Depuis le 1^{er} mai 2004, il n'est plus possible de créer une société offshore hongroise, jouissant d'un taux d'imposition spécial de 3%, car ce type de société n'est pas prévu par la législation européenne. Néanmoins, les sociétés existantes peuvent perdurer jusqu'à la fin 2005, sachant que le taux d'imposition qui leur est appliqué a été relevé à 4%.

recommandations pour la suppression des régimes fiscaux jugés nuisibles. Les recommandations concernent, d'une part, les législations nationales (octroi de régimes fiscaux particuliers pour les entreprises majoritairement en mains étrangères, respect de règles relatives aux prix de transfert, modification de la pratique en matière de «ruling», par exemple) et, d'autre part, les conventions internationales entre les Etats (amélioration des échanges d'informations, renonciation aux conventions de double imposition avec les paradis fiscaux, par exemple). L'OCDE aspire à créer un champ d'action unifié à l'échelle mondiale («Level Playing Field»). Les Etats qui ne sont pas disposés à respecter les normes élaborées dans le cadre de l'OCDE risquent des sanctions. Les sanctions prévues⁵ vont des obstacles fiscaux pour les paiements transfrontières aux recommandations visant à supprimer les aides financières au développement en faveur des paradis fiscaux non coopératifs.

Du point de vue de l'OCDE, la Suisse était, fin 2003, le seul Etat membre (outre le Luxembourg, qui subissait des pressions de l'UE), à ne pas s'être adapté et qui pratiquait une concurrence fiscale jugée «dommageable» dans le domaine de l'imposition des entreprises. Ce sont surtout les sociétés de holding et de gestion suisses et les structures ad hoc pour les groupes suisses jouissant d'un taux d'imposition relativement bas qui étaient visées, car la Suisse est le seul Etat de l'OCDE qui ne propose pas l'aide administrative habituelle dans ses conventions de double imposition (pas d'aide administrative pour l'application du droit fiscal national de l'Etat requérant, seulement pour l'application correcte de la convention de double imposition). Début 2004, la Suisse a modifié sa pratique (elle accorde dorénavant l'aide administrative traditionnellement fournie dans les pays de l'OCDE aux sociétés holdings dans les CDI et respecte les directives de l'OCDE relatives aux prix de transfert pour les autres régimes), aussi est-elle maintenant considérée comme conforme à l'OCDE en termes de concurrence fiscale. Le secret bancaire suisse reste entièrement protégé.

Le traitement des pratiques fiscales «dommageables» dans des Etats tiers et le problème des paradis fiscaux restent ouverts. L'OCDE souhaite que les paradis fiscaux renoncent au secret bancaire en matière fiscale d'ici à 2006, sachant que presque tous les paradis fiscaux s'y sont engagés formellement. Après que la Suisse, l'Autriche, le Luxembourg et la Belgique ont trouvé une solution dans le cadre de la directive européenne sur la fiscalité de l'épargne qui préserve le secret bancaire de ces Etats (impôt prélevé par l'agent payeur), les paradis fiscaux réunis dans l'ITIO (International Trade and Investment Organisation) ont exigé le même traitement et ont refusé pour l'instant de lever le secret bancaire, bien qu'ils s'y soient engagés précédemment auprès de l'OCDE. Les efforts correspondants se poursuivront dans le Forum Global de l'OCDE.

2.3.4 Autres efforts déployés au niveau international

ONU

L'ONU s'efforce d'accorder une plus grande importance aux questions fiscales. L'idée de créer une organisation internationale fiscale s'étant révélée irréalisable, l'ONU souhaite transformer son «groupe d'experts ad hoc sur la coopération internationale en matière fiscale» en commission permanente. Composé d'experts des pays membres de l'OCDE et de pays en développement, le groupe ad hoc se réunit tous les deux ans (www.unpan.org). Un de ses objectifs majeurs est de renforcer la position des pays en développement et en transition dans le domaine des politiques fiscales internationales, même si les intérêts des Etats membres de l'OCDE et des autres Etats divergent parfois radicalement.

⁵ Les autorités fiscales italiennes ont publié plusieurs listes noires qui règlent la détermination du domicile fiscal des particuliers, l'imposition des sociétés étrangères en mains italiennes (législation CFC) et les déductions fiscales pour des investissements d'entreprises domiciliées en Italie. Malgré des protestations par voie administrative et politique, certains types d'entreprises suisses bénéficiant d'un taux d'imposition bas (société de domicile et de holding) figurent tout de même sur ces listes. Cela renchérit les exportations suisses à destination de l'Italie.

FMI et Banque mondiale

L'OCDE, le FMI et la Banque mondiale ont développé une plate-forme Internet baptisée «International Tax Dialogue» (www.itdweb.org) censée faciliter l'accès aux informations fiscales essentielles (systèmes fiscaux, autorités, etc.) et encourager le dialogue entre les autorités fiscales.

OMC

Des principes centraux de l'OMC, comme le traitement de la nation la plus favorisée, le traitement national et les interdictions concernant les subventions peuvent aussi avoir des conséquences sur les politiques fiscales nationales. Les décisions de l'OMC portant sur les «Foreign Sales Corporations» (FSC) américaines et sur la nouvelle législation en ce qui concerne les régimes «Extraterritorial Income Exclusion» (ETI) ont montré que l'OMC était décidée à éliminer les distorsions induites par le droit fiscal. Dans le GATS (accord sur le commerce des services), la question des impôts a été explicitement laissée de côté.

Autres développements spécifiques ayant un impact sur la fiscalité

Au cours des dernières années, certains thèmes spécifiques ont émergé, en particulier à l'échelle internationale, et ont été discutés intensément dans les forums fiscaux internationaux. Les accents sont placés, par exemple, sur la définition des établissements permanents, la ventilation des fonds propres et des bénéfices entre différents établissements permanents, l'imposition des participations des collaborateurs ainsi que sur l'étendue et l'aménagement de l'entraide administrative internationale. La problématique des prix de transfert entre sociétés apparentées revêt aussi une grande importance. De nouvelles questions surgissent également dans le domaine de la TVA, en ce qui concerne les services internationaux, par exemple. Le domaine du e-commerce est exemplaire à cet égard.

Ce chapitre regroupe par thème les différents éléments des principales réformes qui sont interprétés selon leur incidence sur la politique financière et évalués statistiquement. L'objectif consiste à esquisser des tendances générales à partir des réformes, mesures et efforts observés. L'étude s'appuie en particulier sur les indicateurs correspondants de l'OCDE. A cet égard, il faut remarquer que les statistiques internationales sur des systèmes fiscaux hétérogènes ne reflètent qu'une partie de la réalité; une comparaison entre les pays n'est donc possible que sous certaines conditions. Il n'existe hélas pas de meilleures données.

3.1 Evolution de la quote-part fiscale des pays de l'OCDE

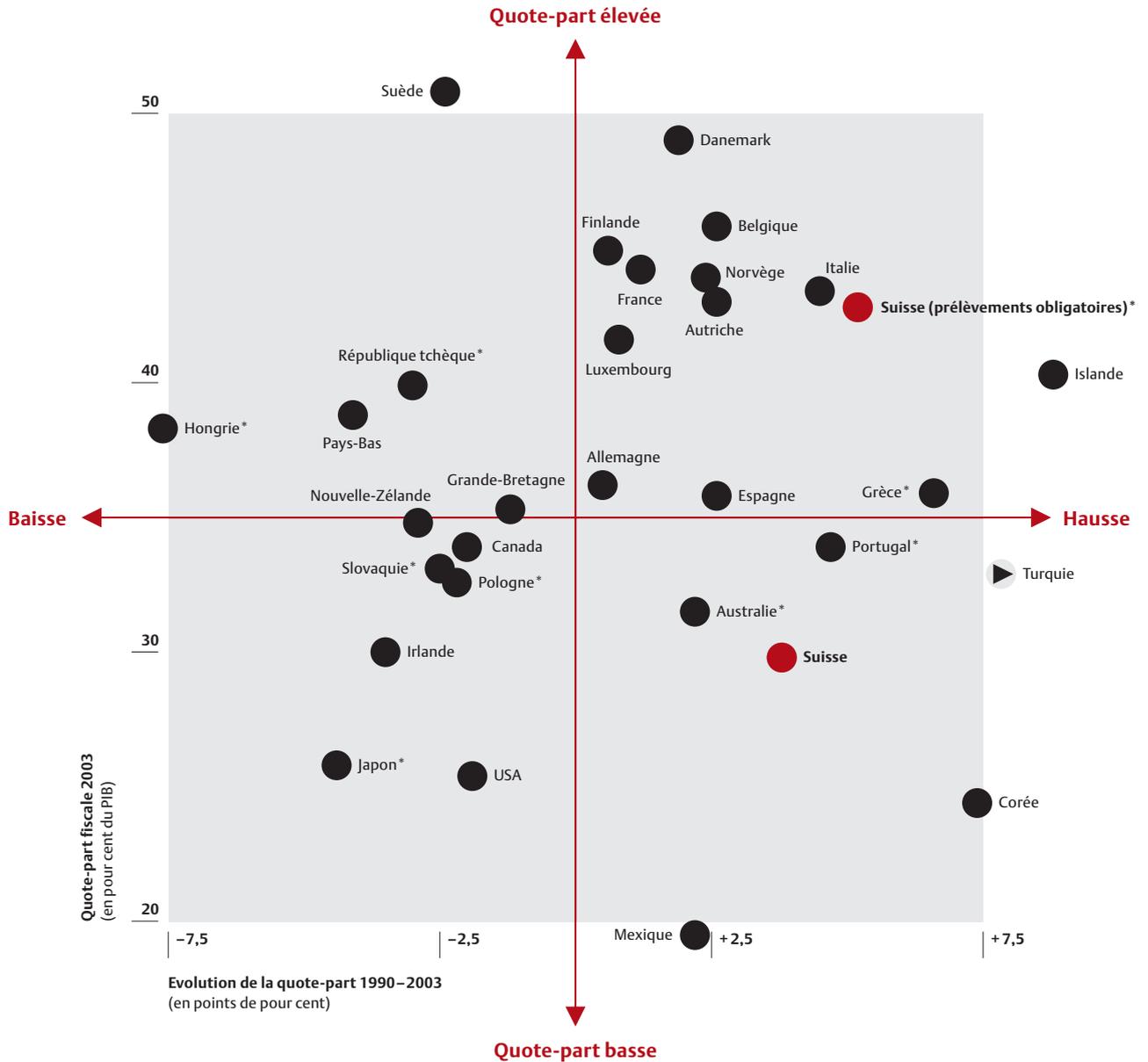
3.1.1 Evolution de la quote-part fiscale selon la statistique de l'OCDE

Pour mesurer la ponction fiscale dans une économie, on utilise fréquemment la quote-part fiscale. Elle correspond à l'ensemble des recettes fiscales, y compris les cotisations aux assurances sociales obligatoires en pourcentage du produit intérieur brut (PIB). L'OCDE publie chaque année des statistiques relativement comparables à ce sujet, qui permettent d'évaluer l'étendue générale des réformes. Les quotes-parts fiscales des pays de l'OCDE et leur évolution dans le temps sont hétérogènes (cf. figure 3). Les changements peuvent être imputables à des réformes fiscales prévoyant la modification des barèmes ou de l'assiette fiscale. Les données permettent également de rassembler des indices en vue de déterminer si le système a gagné en efficacité. Une quote-part élevée indique généralement que les prestations publiques financées par les impôts sont importantes, autrement dit un effet de redistribution accru dans le système fiscal, mais peut aussi s'expliquer par l'impact de la conjoncture sur les recettes fiscales. Pour quantité de pays européens, les efforts budgétaires accomplis pour respecter les critères de Maastricht ont également eu un impact sur la charge fiscale. Pour évaluer concrètement la qualité fiscale des conditions d'investissement et du site économique d'un pays, il ne suffit pas de connaître la quote-part générale. Pour cela, il faut analyser en détail le système fiscal.

Il est intéressant de constater que les quinze premiers Etats membres de l'UE affichent généralement une quote-part fiscale supérieure à celle des autres pays de l'OCDE. Ainsi, en 2003, les pays européens comme la Suède, le Danemark, la Belgique, la Finlande, la France, la Norvège, l'Italie, l'Autriche, le Luxembourg et l'Islande affichaient une quote-part fiscale de 40% à 50% environ alors qu'elle n'atteignait que 20% à 30% environ dans six pays seulement (Mexique, Japon, Irlande, Corée, Etats-Unis et Suisse). Si la quote-part a augmenté dans un grand nombre de pays à partir de 1970, elle tend clairement depuis 1990 à diminuer (dans une proportion inférieure à 2,0% du PIB) dans plusieurs Etats (Japon, Pays-Bas, Irlande, Nouvelle-Zélande, Suède, Canada) et depuis 1995, de façon substantielle, dans les pays d'Europe orientale tels que la Hongrie, la République tchèque, la Pologne et la Slovaquie. Une certaine stabilisation a eu lieu (entre moins 2,0 et plus 2,0% du PIB) aux Etats-Unis, au Royaume-Uni, en Allemagne, en Finlande, au Luxembourg, en France et au Danemark. La quote-part fiscale a massivement augmenté (au-delà de 3,5% du PIB) en Turquie, en Islande, en Corée, en Grèce, au Portugal, en Italie et en Suisse (cf. figure 3). Si on prend en considération tous les prélèvements obligatoires, les valeurs pour la Suisse sont plus mauvaises encore (cf. point 3.1.2).

Figure 3

Evolution de la quote-part fiscale selon la statistique de l'OCDE en pour cent du PIB
Etat en 2003 et évolution 1990–2003



Remarque concernant l'évolution en termes absolus:
* Australie, Grèce, Japon, Portugal, Suisse (prélèvements obligatoires): 1990–2002; Pologne, Hongrie: 1991–2002; République tchèque: 1993–2003; Slovaquie: 1998–2002

Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Sources: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, 2003, p. 19 et Statistiques des recettes publiques 1965–2003, p. 18; DFF, tableaux en annexe des communiqués de presse du 22 octobre 2003 et du 21 octobre 2004

3.1.2 Éléments négligés par la quote-part de l'OCDE

La quote-part fiscale de l'OCDE mesure de manière incomplète l'étendue des interventions étatiques. Les organes de l'OCDE eux-mêmes recommandent d'apprécier avec «prudence»⁶ cet indicateur lors de comparaisons du niveau absolu de la quote-part fiscale de différents pays ou pour des périodes distinctes. La classification de l'OCDE⁷ ne recense que les (a) versements obligatoires (b) sans contrepartie correspondante (c) en faveur d'administrations publiques. Les prestations publiques dont le mode de financement ne satisfait pas à ces critères ne sont pas prises en considération dans la quote-part fiscale de l'OCDE. Les problèmes de comparabilité concernent en particulier les cotisations d'assurances sociales obligatoires en faveur d'institutions de droit privé⁸ et la délimitation des redevances et taxes à caractère obligatoire⁹. Des problèmes de délimitation entre les différents pays se posent aussi pour les impôts ecclésiastiques et les crédits d'impôts (imputables et non imputables) ainsi que pour la question de savoir si les paiements ont donné lieu à une contrepartie appropriée. De plus, les différences en termes de cycle économique et de calcul du PIB peuvent fausser les comparaisons. Enfin, les conditions pour des comparaisons internationales solides sont réunies seulement lorsque la structure de financement générale des prestations publiques dans les différents pays est plus ou moins homogène.

Une comparaison du niveau absolu de la quote-part fiscale au sein de l'OCDE est défendable quand les pays ont une structure de financement public relativement similaire. Le problème de la comparabilité insuffisante est toutefois particulièrement aigu dans le cas de la Suisse. Une analyse détaillée des statistiques de l'OCDE met en évidence le niveau d'autres sources de financement, non comprises dans la quote-part fiscale¹⁰. Pour la Suisse, ces valeurs sont extrêmement élevées: plus de 40% des ressources servant à financer les prestations sociales proviennent de **versements obligatoires en faveur d'institutions de droit privé** (caisses de pension, assurances maladie, assurances accidents, par exemple), qui ne sont pas prises en considération dans la quote-part fiscale. Ce taux est pratiquement le plus haut des pays de l'OCDE (cf. figure 4). A part l'Islande et – dans une moindre mesure – les Pays-Bas et le Mexique, aucun autre Etat membre de l'OCDE ne possède véritablement de système de financement des prestations sociales fondé sur des versements obligatoires en faveur d'institutions de droit privé.

De surcroît, si on excepte la Norvège qui engrange des recettes non fiscales substantielles issues de l'extraction de pétrole, la Suisse figure en tête des pays de l'OCDE pour le montant des **recettes non fiscales** avec une part de 9% du PIB (cf. figure 4). La Finlande, l'Allemagne et le Canada affichent également des valeurs élevées. En Suisse, les recettes non fiscales proviennent pour une grande part de taxes – généralement obligatoires – prélevés aux niveaux cantonal et communal conformément à la structure fédéraliste des finances publiques. La part moyenne des recettes non fiscales dans les autres pays de l'OCDE est bien plus basse, parfois très inférieure à 7%, selon que le pays dispose d'une structure fédéraliste ou centralisée.

La figure 4 montre que la Suisse, en comparaison internationale, est le numéro un absolu des instruments parafiscaux. Autrement dit, là où la Suisse finance une part considérable des prestations sociales par le biais de prélèvements obligatoires en faveur d'institutions d'assurance privées (primes d'assurance maladie, p. ex.) n'entrant pas dans la quote-part officielle de l'OCDE et là où elle finance sa politique environnementale par des taxes sur les ordures, la majorité des autres pays de l'OCDE le font par des impôts entrant dans la quote-part fiscale. Le niveau de la quote-part fiscale dépend donc large-

⁶ OCDE, Revenue Statistics 1965–1998, 1999, partie 2, p. 52 et suivantes.

⁷ OCDE, Revenue Statistics 1965–2002, 2003, annexe 1 «The OECD classification of taxes and interpretative guide», p. 285, et annexe 2 «current non-taxes revenues, capital revenues and grants – definition of their components», p. 326.

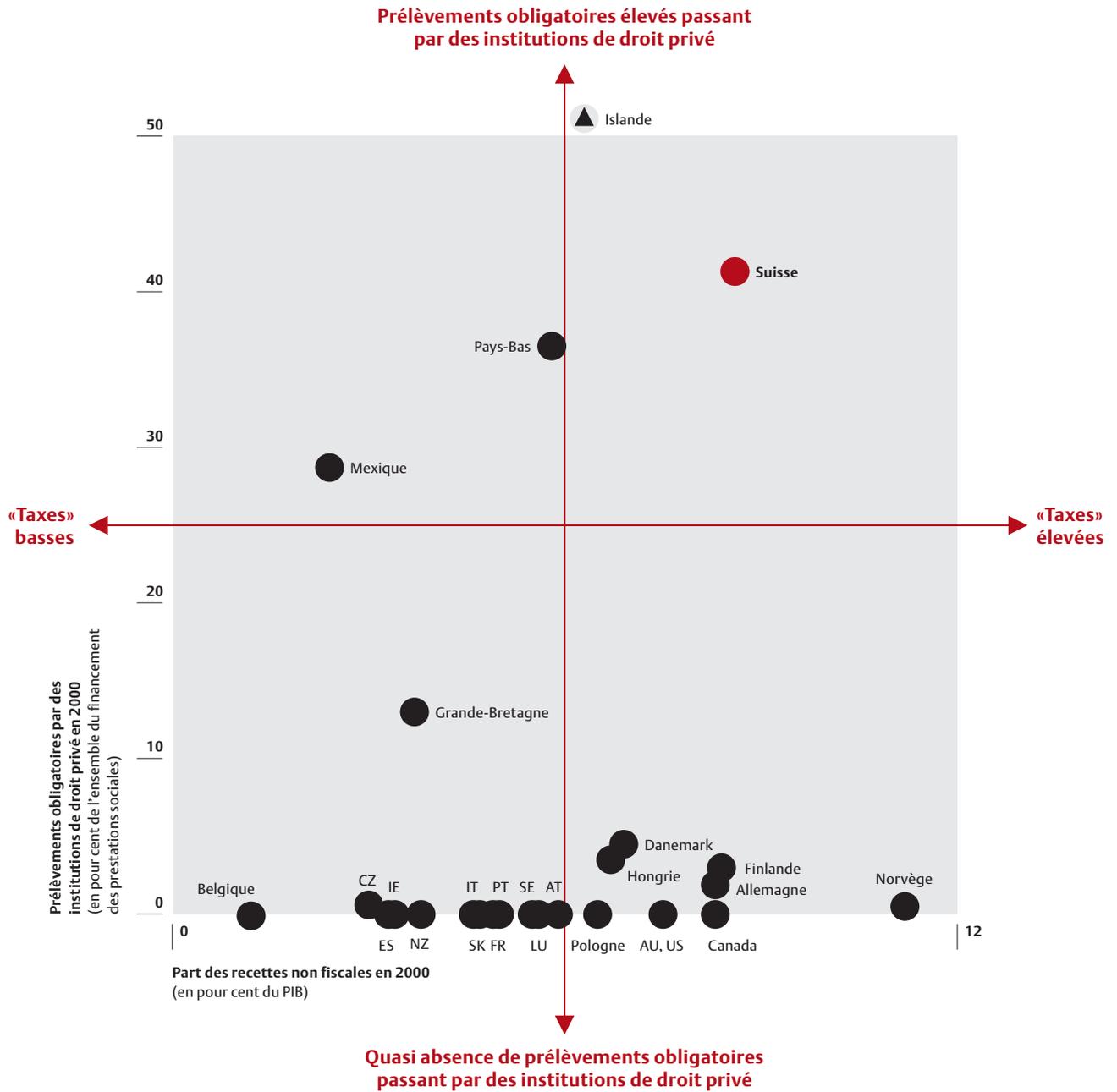
⁸ OCDE, Revenue Statistics 1965–2001, 2002, partie 1, p. 57 et suivantes.

⁹ OCDE, Revenue Statistics 1965–2002, 2003, annexe 1 «The OECD classification of taxes and interpretative guide», p. 285.

¹⁰ OCDE, Revenue Statistics 1965–2002, 2003, pour les contributions sociales obligatoires, voir chapitre B «Financing social benefits» dans la section III «Country tables», p. 197 et suivantes; pour les taxes, voir tableau «Revenues received by general government» dans la section VI «Tax revenues, non-tax revenues and grants by level of government», p. 278.

Figure 4

Éléments de financement étatique non compris dans la quote-part fiscale de l'OCDE
Prélèvements obligatoires passant par des institutions de droit privé en rapport avec les «taxes» en 2000



Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, partie III.B, p. 197–202, partie VI, tableau 199, p. 278

ment de sa définition. Les problèmes de définition et le manque de transparence quant au rapport qualité-prix des différentes prestations étatiques limitent la comparabilité internationale du niveau absolu de la quote-part fiscale. C'est pourquoi il n'est guère étonnant qu'une évaluation reposant sur cet unique indicateur ne fasse pas apparaître de lien clair entre sa valeur absolue et la croissance économique. Il est par conséquent primordial de prendre en considération la totalité des prélèvements obligatoires et des taxes et redevances. Cependant, il faut souligner que la statistique résultant de la comparaison de l'évolution des quotes-parts fiscales nationales au fil des ans est très bonne, du moins aussi longtemps que les définitions sur lesquelles se fonde la quote-part fiscale ne sont pas modifiées et que l'homogénéité des séries chronologiques est préservée (cf. figure 3).

3.2 Structure des systèmes fiscaux nationaux

A partir de la quote-part fiscale de l'OCDE, la figure 5 présente la **structure des impôts** dans les pays de l'OCDE, c'est-à-dire la part des différents impôts à l'ensemble des recettes fiscales pour 2001. Les différences nationales s'expliquent principalement par les préférences nationales par rapport aux différents types d'impôt, influencées par l'évolution historique. Le poids financier des différents impôts permet aussi de dégager certaines conclusions quant à la possibilité de procéder à des réformes. En règle générale, lorsque les impôts sont productifs, il est difficile de réformer radicalement le système en raison de résistances politiques tout aussi élevées.

La majorité des pays de l'OCDE dépend largement de trois sources de recettes: l'impôt sur le revenu, les cotisations sociales et les impôts indirects sur les biens et les services (impôts sur la consommation, la TVA en général). Les pays de l'UE comptent beaucoup plus sur les impôts sur la consommation que les Etats-Unis, le Japon et la Suisse. A l'exception des Etats-Unis, on constate que les pays de l'OCDE tendent clairement à pondérer davantage les impôts sur la consommation. Les cotisations sociales aussi se sont alourdies au fil des ans.

Le Danemark, la Nouvelle-Zélande, les Etats-Unis et l'Australie tirent une part très importante de leurs recettes fiscales de l'impôt sur le revenu (plus de 40%). Dans ces pays, la part de l'impôt sur le revenu est supérieure à la moyenne des pays de l'OCDE. Sept autres Etats (l'Islande, le Canada, la Suisse, la Suède, la Belgique, la Finlande et le Royaume-Uni) affichent aussi une dépendance élevée envers l'impôt sur le revenu (plus de 30%). En comparaison, la part de l'impôt sur le revenu est basse en Corée, en Slovaquie, en République tchèque, en Grèce, aux Pays-Bas, en France, au Luxembourg, au Portugal, en Espagne et en Hongrie (inférieure à 20%). La moyenne des pays de l'OCDE se situe à un quart de l'ensemble des recettes.

Dans les pays de l'OCDE, l'imposition des bénéficiaires des entreprises représente, en moyenne, entre 9% et 10% des recettes fiscales. Le poids financier de cet impôt et son rendement varient beaucoup. En Allemagne et en Islande, sa part est extrêmement basse (moins de 5%) tandis qu'elle est élevée (plus de 12%) en Norvège, au Luxembourg, en Australie, au Japon, en Corée et en Irlande. Etonnamment, la Suisse se situe au-dessus de la moyenne de l'OCDE.

Le poids des cotisations sociales par rapport à l'ensemble des recettes fiscales a augmenté massivement, passant de 18% en 1965 à 26% en 2001 en moyenne de l'OCDE, ce qui pourrait être lié à la situation économique et aux changements démographiques. Toutefois, une certaine stabilisation a été constatée dans les années 1990. Les différences entre les pays sont parfois considérables. Certains connaissent des cotisations sociales modestes, voire négligeables, c'est-à-dire que leur part est inférieure à 10% (Nouvelle-Zélande, Danemark, Australie et Islande). Par contre, de nombreux autres Etats dépendent fortement de ces cotisations (République Tchèque, Slovaquie, Allemagne, Autriche, France, Japon, Pays-Bas, Espagne et Suède). Dans ces neuf pays de même qu'en Italie et au Luxembourg, les cotisations sociales constituent la principale source des recettes fiscales de l'Etat. Cela ne permet pas de tirer des conclusions sur l'étendue du système de sécurité sociale de l'Etat, car plusieurs pays financent les prestations sociales essentiellement avec les recettes fiscales générales (le Danemark, notamment) et parce que les statistiques comparatives nationales ne tiennent pas toujours compte de tous les prélèvements sociaux obligatoires (p. ex. en Suisse: primes d'assurance maladie et cotisations obligatoires à la SUVA). Officiellement, la part de la Suisse est légèrement inférieure à la moyenne de l'OCDE, mais si on considère tous les prélèvements obligatoires, la Suisse se place en tête du classement.

Figure 5

Répartition des recettes fiscales par catégories d'impôts (en pour cent, 2001)

	Imposition du revenu ¹	Imposition des bénéfices ¹	Cotisations sociales et autres impôts sur la masse salariale	Imposition du patrimoine ³	Imposition des biens et services	dont: consommation générale
Allemagne	27,1	1,7	39,8	2,3	28,8	18,2
Australie	40,8	14,9	6,3	9,0	29,1	13,2
Autriche	22,9	6,9	38,7	1,3	27,1	18,0
Belgique	31,6	7,9	31,4	3,2	24,6	15,6
Canada	37,1	10,0	16,7	9,9	24,7	14,5
Corée	14,1	12,3	18,5	11,4	39,6	17,2
Danemark	52,7	6,3	5,0	3,4	32,2	19,5
Espagne	19,6	8,1	35,9	6,4	29,3	17,1
Etats-Unis	42,3	6,5	24,6	10,6	16,1	7,7
Finlande	30,5	10,6	26,8	2,3	29,4	18,5
France	17,7	7,6	38,6	6,9	25,2	16,7
Grande-Bretagne	30,2	9,5	17,0	11,6	31,3	18,3
Grèce	14,7	9,2	30,9	4,8	37,9	23,2
Hongrie	19,6	6,1	33,1	1,8	38,7	25,4
Irlande	29,7	12,1	14,6	5,8	37,3	23,0
Islande	39,8	3,2	8,1	7,2	41,5	27,6
Italie	25,9	8,6	29,0	4,8	25,6	14,8
Japon	20,1	12,7	37,7	10,3	19,0	8,9
Luxembourg	17,7	18,3	27,4	9,7	26,6	14,9
Mexique ²	-	-	18,2	1,5	51,5	19,1
Norvège	24,2	21,7	20,5	2,2	31,3	18,8
Nouvelle-Zélande	42,9	11,3	0,9	5,2	35,5	25,7
Pays-Bas	16,3	10,4	36,0	5,2	30,7	18,8
Portugal	17,9	10,8	27,0	3,1	40,0	24,0
Pologne	23,6	5,8	30,8	3,9	35,8	21,8
République tchèque	12,5	11,0	44,6	1,3	30,5	18,1
Slovaquie	10,8	6,8	44,5	1,7	33,2	23,0
Suède	31,9	5,7	33,8	3,1	25,1	17,7
Suisse	32,0	10,2	25,5	9,1	23,2	13,4
Turquie	21,3	6,6	19,7	2,3	38,7	22,2
Moyenne OCDE (non pondérée)	26,5	9,4	26,1	5,4	31,3	18,5
Moyenne UE-15 (non pondéré)	25,8	8,9	28,8	4,9	30,1	18,6
Suisse (prélèvements obligatoires)	22,6	7,2	47,7	6,4	16,4	9,5

La somme des lignes ne se monte pas à 100, car certains petits impôts n'ont pas été pris en compte et parce que l'impôt général sur la consommation (la TVA le plus souvent) représente une sous-catégorie des impôts sur les biens et services.

¹ La part des impôts directs frappant le revenu et les sociétés n'est pas comparable dans tous les pays.

² Il n'existe pas de données séparées concernant l'imposition sur le revenu et les bénéfices. Cela donne une valeur totale de 28,0%.

³ Les valeurs données pour l'imposition du patrimoine contiennent tous les impôts nationaux, régionaux et communaux sur les biens immobiliers, mobiliers, d'éventuels impôts sur les successions et donations ainsi que les droits de timbre sur les transactions financières.

Sources: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1995-2002, tableau 7, p.76; DFF, tableau en annexe du communiqué de presse du 22 octobre 2003

La part de l'imposition du patrimoine¹¹ à l'ensemble des recettes fiscales n'atteint généralement pas 10% (excepté au Royaume-Uni¹², en Corée, aux Etats-Unis et au Japon). La moyenne de l'OCDE a reculé de 8% à 5% depuis 1965. Dans cette catégorie, les objets de l'impôt et les assiettes fiscales nationales sont souvent définis très différemment, ce qui limite la comparabilité (cf. chapitre 3.7). En Suisse, la part de l'impôt sur la fortune atteint le taux assez élevé de 9%.

La contribution moyenne de l'imposition des biens et services au financement des budgets publics dans les pays de l'OCDE est constamment élevée depuis quelques décennies (30% environ). Cependant, le contenu de cette catégorie a passablement changé: la part de l'imposition générale sur la consommation étant passée de 12% en 1965, à 18% en 2001, au détriment d'impôts sur la consommation spécifiques. En comparaison, la part des impôts indirects est relativement faible aux Etats-Unis, en Suisse et au Japon.

La répartition des recettes fiscales sur les cinq catégories d'impôts met en évidence uniquement leur poids relatif dans le financement des prestations étatiques correspondantes. Pour évaluer la **charge ou contribution économique** des différents groupes d'impôts et effectuer une comparaison internationale, il faut – comme le montre la figure 6 – exprimer la part de ces catégories d'impôts en pourcentage du PIB.

Par rapport aux autres pays de l'OCDE, le Danemark possède l'impôt sur le revenu rapporté au PIB le plus élevé (26% du PIB), suivi de la Suède, de la Belgique, de l'Islande, de la Nouvelle-Zélande et de la Finlande (tous plus de 14% du PIB). Les valeurs de la Slovaquie, de la Corée, de la République tchèque, de la Grèce, du Japon, du Portugal et des Pays-Bas sont particulièrement basses (moins de 7% du PIB).

En ce qui concerne l'imposition des bénéficiaires des entreprises, seuls la Norvège et le Luxembourg affichent des valeurs très élevées de respectivement 9,4% et 7,5% du PIB. Les pays pour lesquels les valeurs sont particulièrement basses (moins de 2,5% du PIB) sont l'Allemagne, l'Islande, les Etats-Unis, la Pologne, la Slovaquie, la Turquie et la Hongrie.

Les cotisations sociales représentent un fardeau particulièrement lourd (plus de 14% du PIB) en République tchèque, en France, en Suède, en Autriche, en Allemagne, en Slovaquie, en Belgique et aux Pays-Bas. En Australie et en Nouvelle-Zélande, il n'existe pas de cotisations sociales, seulement une imposition de la masse salariale. D'autres pays affichent des valeurs peu élevées pour les cotisations sociales (moins de 8% du PIB, parfois beaucoup moins), à savoir le Danemark, l'Islande, le Mexique, l'Irlande, la Corée, les Etats-Unis, la Turquie et la Suisse. Toutefois, si on tient compte de tous les prélèvements sociaux obligatoires en Suisse, il en résulte une valeur record, supérieure à 20% du PIB.

Dans le domaine de l'imposition du patrimoine (cf. note de bas de page n° 11), les valeurs sont élevées (plus de 2,5% du PIB) au Royaume-Uni, au Luxembourg, au Canada, en France, en Corée, aux Etats-Unis, en Suisse et au Japon. On obtient des valeurs basses (jusqu'à 1% du PIB) au Mexique, en Slovaquie, en République tchèque, en Autriche, en Hongrie, en Allemagne et en Turquie.

Enfin, les impôts indirects sur les biens et services représentent un poids économique considérable en Islande, en Hongrie, en Turquie, en Finlande, en Norvège et au Portugal (plus de 13% du PIB). Ils jouent un rôle secondaire (jusqu'à 7% du PIB) aux Etats-Unis, au Japon et en Suisse.

¹¹ L'imposition du patrimoine («property tax») selon l'acceptation de l'OCDE est beaucoup plus vaste que les éléments entrant dans l'impôt sur la fortune en Suisse (impôt sur la fortune nette). En effet, il comprend les impôts nationaux et locaux sur les immeubles (impôt foncier et impôt sur les bâtiments), sur les éléments mobiles (impôt sur le capital des sociétés et sur la fortune des particuliers), mais aussi d'éventuels impôts sur les successions et les donations ainsi que les droits de timbre sur les transactions financières.

¹² Le Royaume-Uni, le Japon, la Corée et les Etats-Unis ne perçoivent pas d'impôt sur la fortune au niveau fédéral. La part élevée de cet impôt s'explique principalement par les recettes élevées de l'impôt foncier (au Royaume-Uni et au Japon) et par celles de l'impôt sur les transactions financières et les transactions sur capital (Corée).

Figure 6

Catégories d'impôts rapportées au PIB (en pour cent, 2001)

	Imposition du revenu et des bénéfiques (total)	dont imposition du revenu	dont imposition des bénéfiques	Cotisations sociales	Imposition de la masse salariale	Imposition du patrimoine	Imposition des biens et services	Autres impôts
Allemagne	10,6	10,0	0,6	14,6	–	0,8	10,6	0
Australie	16,7	12,3	4,5	–	1,9	2,7	8,7	–
Autriche	14,3	10,4	3,1	14,9	2,7	0,6	12,3	0,5
Belgique	18,1	14,5	3,6	14,4	–	1,5	11,3	–
Canada	16,9	13,0	3,5	5,1	0,7	3,5	8,7	0,2
Corée	7,2	3,8	3,3	5,0	0,1	3,1	10,8	1,1
Danemark	29,4	26,3	3,1	2,2	0,3	1,7	16,0	0
Espagne	9,9	6,9	2,8	12,6	–	2,2	10,3	0,1
Etats-Unis	14,1	12,2	1,9	7,1	–	3,1	4,6	–
Finlande	19,0	14,1	4,9	12,4	–	1,1	13,6	0
France	11,4	8,0	3,4	16,3	1,0	3,1	11,3	1,6
Grande-Bretagne	14,8	11,3	3,5	6,3	–	4,3	11,7	0
Grèce	9,6	5,4	3,4	11,4	–	1,8	14,0	0,1
Hongrie	10,0	7,6	2,4	11,6	1,3	0,7	15,1	0,3
Irlande	12,5	8,9	3,6	4,4	0	1,7	11,2	–
Islande	15,7	14,5	1,2	3,0	–	2,6	15,2	0,1
Italie	14,4	10,9	3,6	12,2	–	2,0	10,8	2,6
Japon	8,9	5,5	3,5	10,3	–	2,8	5,2	0,1
Luxembourg	14,7	7,2	7,5	11,2	–	3,9	10,8	0
Mexique	5,3	n.a.	n.a.	3,2	0,2	0,3	9,7	0,1
Norvège	19,9	10,5	9,4	8,9	–	1,0	13,6	0
Nouvelle-Zélande	19,8	14,5	3,8	–	0,3	1,8	12,0	0
Pays-Bas	10,5	6,5	4,1	14,2	–	2,0	12,1	0,2
Pologne	9,9	7,9	2,0	10,2	0,2	1,3	12,0	0
Portugal	9,7	6,0	3,6	9,1	–	1,0	13,4	0,2
République tchèque	9,0	4,8	4,2	17,1	0	0,5	11,7	0
Slovaquie	6,7	3,5	2,2	14,4	–	0,5	10,7	0
Suède	19,3	16,4	2,9	15,3	2,1	1,6	12,9	0,1
Suisse	12,9	9,8	3,1	7,8	–	2,8	7,1	–
Turquie	10,1	7,7	2,4	7,2	–	0,9	14,1	4,2
Moyenne OCDE (non pondérée)	13,4			9,4	0,4	1,9	11,4	0,4
Moyenne UE-15 (non pondérée)	14,6			11,4	0,4	2,0	12,2	0,4
Suisse (prélèvements obligatoires)	12,9	9,8	3,1	20,5	–	2,8	7,1	–

Sources: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, tableau 6, p. 76; DFF, tableau en annexe du communiqué de presse du 22 octobre 2003

3.3 Changements apportés aux systèmes fiscaux

Voici tout d'abord une présentation des options envisageables pour adapter un système fiscal. A cet égard, la **concurrence entre les systèmes nationaux** est cruciale. C'est ensuite seulement qu'on peut s'intéresser à la qualité des différentes catégories d'impôt et à leurs différences (cf. paragraphes ci-après). Les changements radicaux de systèmes ne sont pas fréquents (système des «trois boîtes» aux Pays-Bas; système dual avec imposition du salaire et du revenu financier selon des principes distincts en Suède, Finlande et Norvège; imposition directe axée sur la consommation en Croatie, système introduit en 1994, puis supprimé en 2001 en raison de problèmes administratifs principalement dans l'imposition des entreprises; système à taux unique de «flat tax» en Slovaquie). Jusqu'ici, les pays de l'OCDE n'ont guère radicalement changé de système fiscal. La retenue résulte surtout des processus de décision démocratiques et de l'intégration dans le système fiscal d'objectifs politiques divers. A l'heure actuelle, il semble toutefois qu'un nombre très important de pays soient tentés par des réformes fiscales. Certains planifient des réformes parfois radicales et d'autres abordent déjà la phase de mise en œuvre. L'Italie projette de simplifier radicalement son système avec la réforme fiscale 2004 (notamment introduire un code fiscal comprenant cinq types d'impôt seulement, portant sur le revenu, les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, les services et la consommation); en mars 2004, la Norvège a présenté une nouvelle réforme visant à supprimer la double imposition économique des bénéfices des entreprises; l'Autriche introduira une grande réforme en 2005. Des débats sur des idées de réforme sont en cours dans d'autres pays de l'OCDE (exigences relatives à une simplification radicale du système fiscal et introduction d'un impôt sur le revenu dual ou du taux unique en Allemagne). Il existe une véritable concurrence des idées dans la conception optimale d'un système fiscal attrayant, qui s'intensifie à l'échelle mondiale. Cette concurrence fiscale est particulièrement nourrie par les nouveaux pays membres de l'UE.

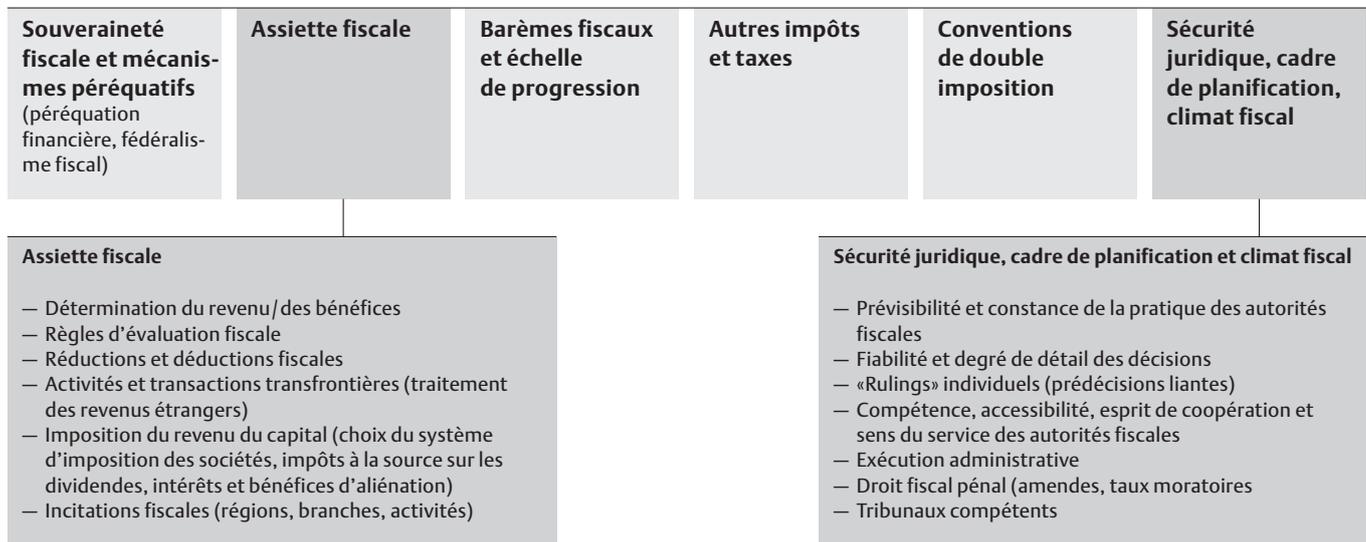
L'**aménagement concret d'un système fiscal** détermine sa qualité. Ce ne sont pas seulement les barèmes nominaux et leur structure (directement ou indirectement progressive, dégressive, proportionnelle) qui définissent la charge fiscale effective¹³, il faut également prendre en considération les réglementations concernant le calcul de l'assiette fiscale ainsi que celles qui fixent le mode de paiement des impôts et les échéances ainsi que l'étendue des différents impôts. La figure 7 répertorie les critères qui caractérisent dans les grandes lignes un système fiscal, qui font sa qualité et peuvent influencer fortement la hauteur de la charge fiscale effective. Compte tenu de la complexité et de l'hétérogénéité des particularités des systèmes fiscaux, il est difficile de faire des remarques générales sur la hauteur effective de la charge fiscale et sur son influence concrète sur l'attractivité de la place économique.

La **répartition des compétences et de la souveraineté fiscale des collectivités territoriales** est également importante. Il s'agit d'organiser de manière sensée la péréquation financière nationale et régionale et, le cas échéant, de définir le degré souhaitable de fédéralisme fiscal et financier. Au sein de l'OCDE, la fourchette en termes de réparti-

¹³ Les taux nominaux n'expriment pas la charge fiscale effective. Pour permettre une comparaison plus fiable, la communauté scientifique utilise depuis peu la charge fiscale moyenne effective (Effective Average Tax Rate, EATR) et la charge fiscale marginale effective (Effective Marginal Tax Rate EMTR). Ces équations se basent sur l'équation de King et Fullerton, développée ensuite par Devereux et Griffith. Selon la méthode employée et l'importance attribuée à chacun des paramètres, les résultats obtenus peuvent considérablement différer pour les mêmes pays. Une comparaison entre les valeurs EATR et EMTR implique donc en préalable la présentation des hypothèses utilisées. Les équations de King/Fullerton et de Devereux/Griffith ont déjà été utilisées dans plusieurs études, pour les calculs de la charge fiscale, entre autres dans des études de ZEW, de la Commission européenne, de la Fondation Bertelsmann et de Baker & McKenzie.

Figure 7

Facteurs influençant la caractérisation d'un système fiscal



tion des compétences fiscales entre les différents niveaux étatiques est large¹⁴. Il n'est pas possible d'établir un lien manifeste entre la hauteur de la charge fiscale et le degré de décentralisation d'un pays. La fixation du degré adéquat de fédéralisme en matière fiscale constitue aussi bien un défi au niveau supranational – en ce qui concerne les relations de politique fiscale entre l'UE et ses Etats membres –, qu'un sujet fréquent de tensions à l'échelle nationale. Dans la mesure où les différentes collectivités territoriales bénéficient d'une grande autonomie fiscale, la mobilité des biens, des services, du capital et des personnes constitue un défi pour les budgets publics, qui favorise la concurrence fiscale. Les pays examinés apportent chacun des solutions différentes pour réglementer la souveraineté fiscale et la péréquation financière de manière efficace et appropriée en termes de prestations. Ainsi, l'Australie a restreint les compétences décentralisées en supprimant divers impôts régionaux et en introduisant un impôt sur la consommation nationale. En Italie, il est question de supprimer un impôt régional («IRAP») – introduit en 1998 seulement. D'un autre côté, l'Italie a introduit en 1999 un impôt sur le revenu au niveau communal en supplément de celui au niveau national. Un débat sur une réforme complète des finances communales a eu lieu en Allemagne en 2003. Par ailleurs, il existe des mouvements dans le sens d'une extension des compétences en faveur de niveaux étatiques inférieurs (régions), notamment en Belgique (réforme de 2001) et en Espagne (réforme de 2002). Un objectif similaire s'applique aussi à la réforme des retraites et de la fiscalité¹⁵ prévues pour 2004 au Japon. Au niveau européen aussi, des problèmes de délimitation fiscale surgissent entre différentes juridictions fiscales lorsque la production, la consommation et la vente d'un produit impliquent plusieurs pays et surtout lorsque l'objectif suprême visant à garantir un marché intérieur qui fonctionne, met en danger la souveraineté fiscale nationale.

¹⁴ La majorité des Etats de l'OCDE sont des Etats unitaires. Certains d'entre eux s'efforcent – parfois en vain – de décentraliser en partie leur politique financière et fiscale. Les Etats fédéraux qui laissent une grande autonomie aux niveaux étatiques inférieurs en matière de politique fiscale et financière sont peu nombreux (p.ex. Suisse, Etats-Unis, Canada). Certains Etats fédéraux centralisent largement la perception des impôts tandis que l'utilisation est essentiellement fixée au niveau régional ou local (Allemagne, Belgique, Autriche, p.ex.).

¹⁵ Au Japon, les collectivités locales doivent recevoir davantage de ressources à leur libre disposition pour compenser la réduction des subventions versées aux gouvernements locaux. Il est question de réduire les impôts nationaux et d'accroître les impôts régionaux.

De plus, le nombre et la structure des principaux impôts sont essentiels pour déterminer la qualité d'un système fiscal. La charge fiscale augmente lorsque, parallèlement aux impôts ordinaires (nationaux) sur les bénéfices et sur le revenu, des **impôts spécifiques** (p. ex. impôts sur la fortune et sur les biens immobiliers ou impôts régionaux sur le bénéfice) existent qui frappent le même substrat. C'est la raison pour laquelle une simplification du système fiscal est souvent exigée, fréquemment sous la forme d'une réduction radicale du nombre des impôts qui font double emploi. L'Italie s'efforce dans sa dernière réforme de réduire le nombre des formes d'impôts; près de 100 impôts mineurs ont été abolis en 1997. En 2003, l'Allemagne a sérieusement envisagé une réforme de la taxe professionnelle, mais sa décision est encore incertaine.

La définition de l'**assiette fiscale** est aussi importante, tant pour évaluer l'étendue de la charge fiscale effective que la structure des barèmes. Il est difficile de procéder à une analyse clairement structurée en raison du grand nombre de règles qui influencent l'assiette fiscale. D'une part, des déductions et des rabais divers sont susceptibles de renfermer des potentiels d'optimisation quant à la définition du revenu et des bénéfices imposables (érosion de l'assiette fiscale), d'autre part, des prescriptions fiscales peuvent faire apparaître des bénéfices imposables alors que sur le plan économique il n'en existe pas ou pas encore (allongement de la durée d'amortissement admise, restriction des pertes exploitables sur le plan fiscal). De plus, il est possible d'imposer des bénéfices étrangers afin d'éponger la différence entre un impôt étranger inférieur et le niveau d'imposition du pays. La tendance générale est à une extension de l'assiette fiscale à la faveur d'une réduction des taux d'imposition (cf. chapitres 3.4 et 3.5).

L'utilisation des deux catégories, personnes morales et personnes physiques, est systématique dans le cadre de l'impôt sur le revenu et sur les sociétés. Il convient cependant de prendre une décision de principe sur la question de savoir si une personne morale est imposée de manière totalement séparée des personnes physiques qui sont derrière ou si les impôts que paient les entreprises sont partiellement ou totalement pris en considération dans le calcul des impôts équivalents des détenteurs de parts, pour éviter la **double imposition**. La réponse des différents pays de l'OCDE à cette question varie, même si la méthode employée tend à s'uniformiser. Du fait de l'interdiction relative à la discrimination au sein de l'UE, de nombreux pays ont procédé à des changements fondamentaux au cours des dernières années (cf. chapitre 3.6).

La majorité des pays de l'OCDE intègrent dans leur système fiscal des «corps étrangers» qui poursuivent d'**autres objectifs politiques** (politique sociale, régionale, structurelle, environnementale). Le système fiscal prévoit souvent des incitations particulières pour des régions, des branches économiques, des activités. De telles incitations se réalisent par exemple par des taux spéciaux, un report dans le temps des dettes fiscales ou l'introduction de déductions spéciales. En général, ces mesures ont une influence sur l'assiette fiscale. Ces dernières années, ce sont surtout les régions périphériques économiquement menacées ainsi que les investissements dans la recherche et le développement qui ont bénéficié de telles réglementations.

Enfin, la qualité d'un système fiscal dépend largement de **facteurs** dits «**soft**», qui peuvent constituer un critère majeur pour un site économique. Il s'agit de la **sécurité juridique et du cadre de planification** d'une part, et du **climat fiscal** d'autre part: font partie de ces facteurs entre autres la qualité des contacts avec les autorités fiscales, la possibilité d'obtenir des renseignements et leur fiabilité («*advance ruling*»), la méthode de déclaration, l'obligation d'établir et de conserver des documents (dans le domaine des prix de transfert, par exemple), l'étendue et l'exécution du système des rappels (plus strict en Norvège et dans les pays d'Europe orientale) et la stabilité politique générale tant dans l'optique de la continuité des réformes lancées que dans celle de la sécurité en matière de planification de l'imposition. Ainsi en Allemagne, la sécurité de la planification s'est fortement détériorée dans un court laps de temps suite à l'adoption de diverses lois successives modifiant le système fiscal. Certains Etats ayant récemment adhéré à l'UE, favorables aux réformes, sont considérés comme insuffisamment prévisibles. La situation est totalement différente au Luxembourg ou en Suisse. D'une manière générale, les experts fiscaux et les investisseurs jugent ces deux pays très stables et sûrs en matière de planification.

3.4 Imposition des sociétés

La qualité du système fiscal joue un rôle non négligeable, surtout quand il s'agit d'affronter la concurrence internationale en matière d'entreprises. Les petits pays, en particulier, utilisent toute leur marge de manœuvre pour inciter les entreprises multinationales, mais aussi des sociétés plus petites de plus en plus mobiles et sensibles à l'aspect des coûts, à s'établir chez eux ou à y étendre leurs activités. Les différences marquées qui apparaissent d'un Etat à l'autre en matière de charge fiscale (poids et structure) jouent donc un rôle considérable dans les choix d'implantation et d'investissement comme sur la politique de financement et de dividendes des entreprises actives au plan international.

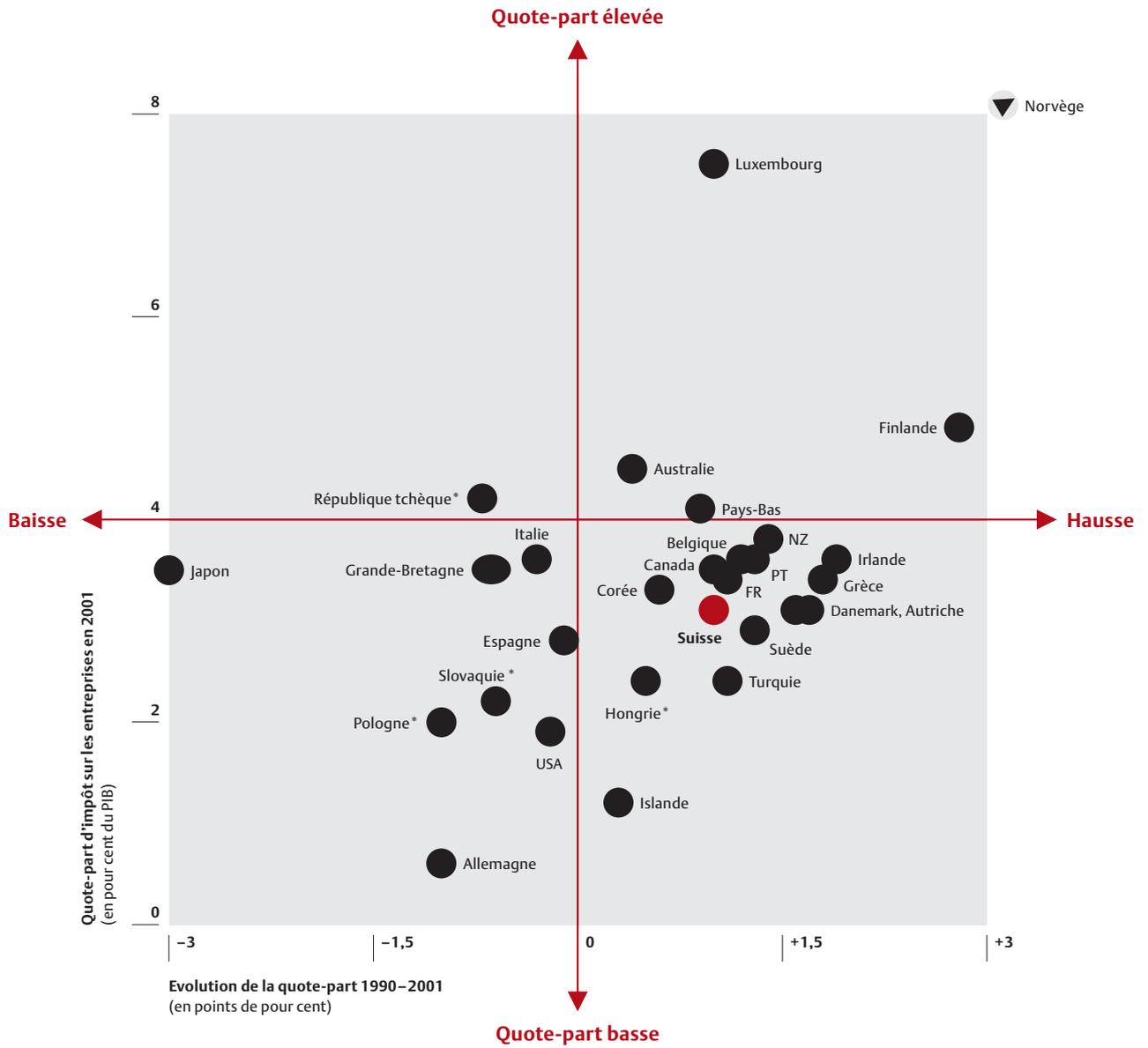
Comparé à celui des autres sources de recettes fiscales importantes (TVA, impôt sur le revenu, cotisations sociales), le rendement de l'impôt sur le bénéfice joue d'une manière générale un rôle plutôt secondaire dans le financement des activités de l'Etat. Il faut cependant remarquer que, dans l'ensemble de l'OCDE, la part moyenne de cet impôt au PIB a sensiblement et continuellement augmenté au cours des années 1990, malgré les nombreuses baisses d'impôts observées dans de nombreux pays (cf. figure 8). A cet égard, l'Irlande offre l'exemple le plus frappant d'une progression de cette ressource, obtenue grâce à des réformes conséquentes de l'imposition des sociétés. Beaucoup d'autres Etats de l'OCDE ont aussi fait des expériences positives similaires. Or, ces quotes-parts à elles seules ne sont guère parlantes pour évaluer l'attrait du site économique et des investissements sur le plan fiscal.

Depuis les années 1990, on observe une tendance très nette à la **baisse des taux d'imposition** des bénéfices des sociétés de capitaux. Les taux appliqués aux sociétés ont diminué dans la quasi totalité des pays sous revue. C'est ainsi que depuis 1996, le taux d'imposition moyen est tombé à quelque 31 % dans l'UE et au-dessous de 30 % dans l'OCDE (cf. figure 10), ce qui correspond à une baisse d'environ 8 points dans ces deux zones économiques. On attribue un effet de signal important aux taux d'imposition appliqués aux sociétés, puisque des taux bas sont susceptibles d'accroître les investissements directs étrangers. En comparant toutefois les barèmes nominaux (nationaux), il convient aussi de tenir compte des éventuels impôts locaux et impôts spéciaux.

Les figures 9 et 10 mettent, clairement en évidence la tendance à la baisse des taux d'imposition des sociétés en valeur nominale. Si cette tendance devait se maintenir, on pourrait observer à long terme une nouvelle vague de baisses des taux d'imposition nationaux. Les importantes réformes fiscales introduites aux Etats-Unis et en Grande-Bretagne vers le milieu des années 1980 ont été les pionnières de cette évolution. Dans les années 1990, la tendance générale à la baisse des taux d'imposition s'est poursuivie un peu partout. Conjointement à l'introduction de l'impôt dual sur le revenu en Scandinavie, des réductions importantes ont été engagées au Danemark (de 50 à 30 % entre 1990 et 2001), en Suède (de 52 à 28 % en 1991), ou en Norvège (de 50 à 28 % lors de la grande réforme fiscale de 1992). D'autres baisses significatives ont été décidées en Allemagne (2001), en Irlande (1999–2003), au Luxembourg (1998 et 2002) ainsi qu'au Portugal (1998, 2001, en projet pour 2004). Entre-temps, on a aussi assisté dans certains pays à des fluctuations tarifaires, suite à la réduction, à l'élimination ou, au contraire, à l'introduction d'impôts spéciaux (p. ex: impôts de solidarité et supplément pour les victimes d'inondations en Allemagne, surtaxe en France). Après une hausse en 1998, la France a de nouveau abaissé ses barèmes à plusieurs reprises (1999, 2000 et 2001). Le Japon a diminué les siens en 1998 et 1999. La Grèce a fait de même (en 1999, 2001 et 2002). Récemment, des baisses ont aussi été décidées en Belgique (2003), en Italie (2003 et 2004), et aux Pays-Bas (2002). En ce moment, l'Autriche et la Finlande envisagent une réduction pour 2005 (à respectivement 25 % et 26 %), tandis que la Suède débat à nouveau d'une réduction à 25 %. Aux Etats-Unis, la «Federal State Tax» a été relevée à 35 % en 1993, après sa baisse brutale intervenue en 1986. Mais une nouvelle réduction à 32 % fait actuellement l'objet de débats à la Chambre des représentants. Près d'un tiers des trente Etats de l'OCDE ont encore réduit leurs barèmes en 2004.

Figure 8

Evolution de la quote-part d'impôt sur les entreprises en pour cent du PIB
Etat 2001 et évolution 1990–2001



Remarque concernant l'évolution en termes absolus:
* Pologne, République tchèque, Hongrie: 1995–2001; Slovaquie: 1999–2001
Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe
Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, tableau 12, p. 79

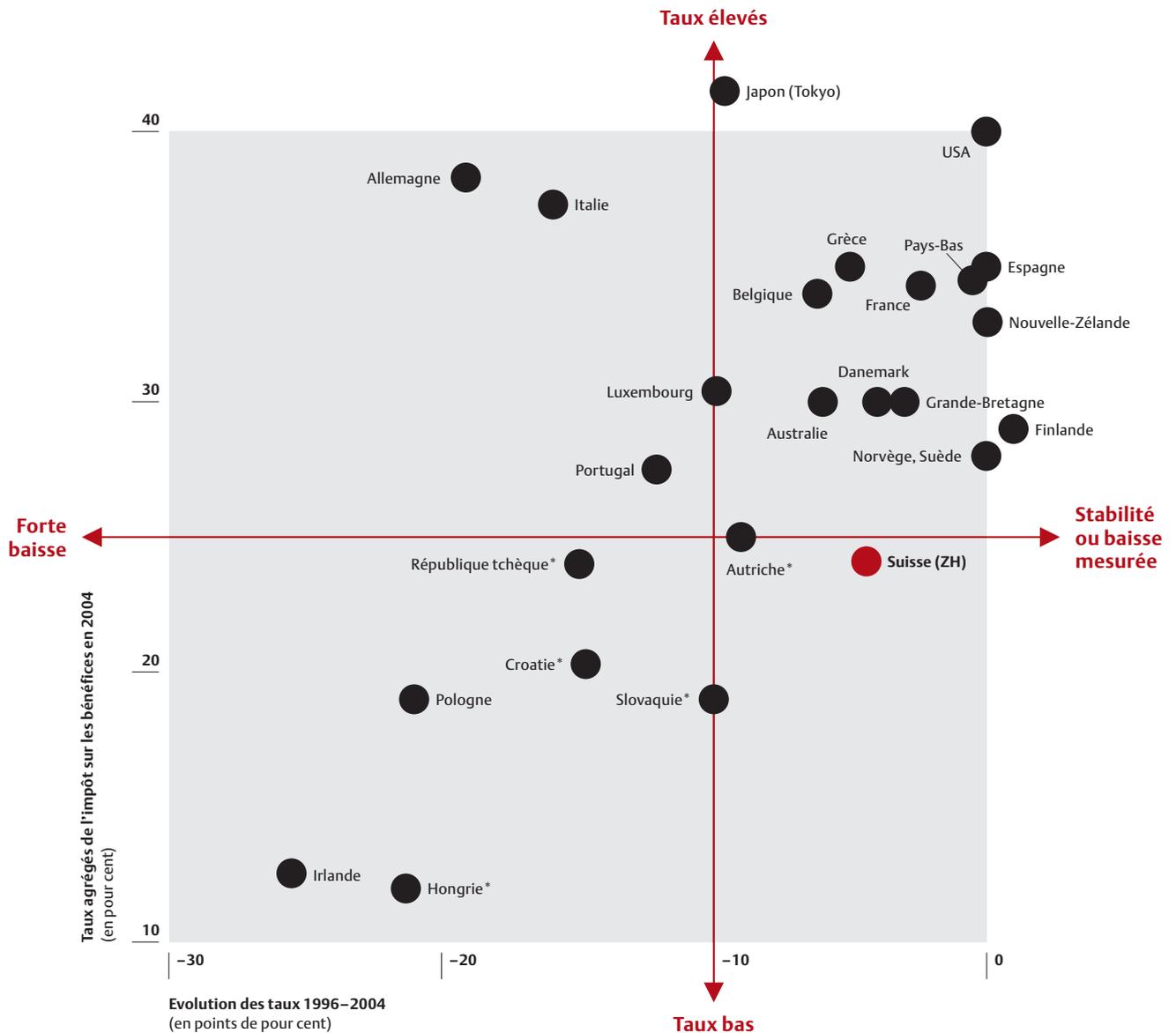
Un certain nombre de pays appliquent aussi des barèmes réduits ou des classes de bénéficiaires particulières aux PME. Ces barèmes spéciaux ont aussi été diminués ici et là (p. ex. en Belgique en 2003, en Grande Bretagne en 1999 et 2002, au Japon en 1998, 1999 et 2002, aux Pays-Bas en 2002; l'Espagne a amélioré le champ d'application du régime fiscal spécial en 2000 et a relevé la limite maximale du chiffre d'affaires en 2002) et des allègements correspondants ont été introduits (système fiscal simplifié en Australie en 2001; introduction d'un tarif spécial en France en 2001 et d'un tarif minimum supplémentaire en Grande-Bretagne en 2000; introduction d'un barème réduit aux Pays-Bas en 2001; introduction et simplification du système au Portugal en 1999 et 2001; introduction d'un tarif en Espagne en 1997).

Enfin, signalons aussi les barèmes très attractifs appliqués par de nombreux pays de l'Est. Les baisses pratiquées ces dernières années – et, une fois de plus, en 2004 – par les nouveaux Etats membres de l'Europe de l'Est (p. ex. Pologne, Slovaquie, République tchèque et Hongrie), sont particulièrement marquées. Nombre de ces Etats projettent de nouvelles mesures allant dans le même sens (cf. figure 11). L'élargissement à l'Est devrait donc entraîner un regain de dynamisme de la politique fiscale au sein de l'UE et maintenir la tendance à la baisse des taux d'imposition au sein de l'OCDE. La Russie a elle aussi adopté une réforme en plusieurs étapes pour les années 2001–2004 prévoyant des réductions de taux pour les entreprises et les particuliers.

Figure 9

Taux agrégés de l'impôt sur les bénéficiés

Etat 2004 et évolution 1996–2004



Remarque concernant le calcul de l'évolution en termes absolus:

* Croatie: 2000–2004; Autriche: 1996–2005; Slovaquie: 2000–2004; République tchèque, Hongrie: 1996–2006

Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Les taux ont été agrégés, autrement dit ils comprennent les barèmes nominaux nationaux ainsi que les impôts sur le bénéfice local et régional; dans les Etats fédéralistes (CH et USA et «Gewerbesteuer» en Allemagne) les taux sont tout au plus indicatifs; des divergences peuvent résulter de différences régionales dans les barèmes

Allemagne: jusqu'en 2000, le taux s'appliquait au bénéfice thésaurisé, un taux réduit au bénéfice distribué (en 1999: 43,6%, en 2000: 42,8%), à partir de 2001 taux uniformisé

Autriche: taux diminué à 25% en 2005

Etats-Unis: la «Federal State Tax» est de 35%; les «State and local income taxes» varient entre 1% et 12%; en règle générale, les entreprises peuvent déduire cet impôt du bénéfice imposable fédéral; il en résulte une charge effective de 40%; le taux effectif varie fortement selon le lieu d'implantation de l'entreprise

Grèce: un taux réduit (35%, puis 25% à partir de 2001) est appliqué aux sociétés cotées et aux sociétés à responsabilité limitée, un deuxième taux est appliqué aux banques, sociétés de crédit et filiales de sociétés étrangères non cotées

Hongrie: réduction du taux à 14% en 2005, puis à 12% en 2006

Italie: comprend le taux national (34% en 2004) et l'impôt régional (IRAP 4,25% en 2003)

Pays-Bas: à partir de 2001 deux taux (taux bas: 30% en 2001 et 29% dès 2002)

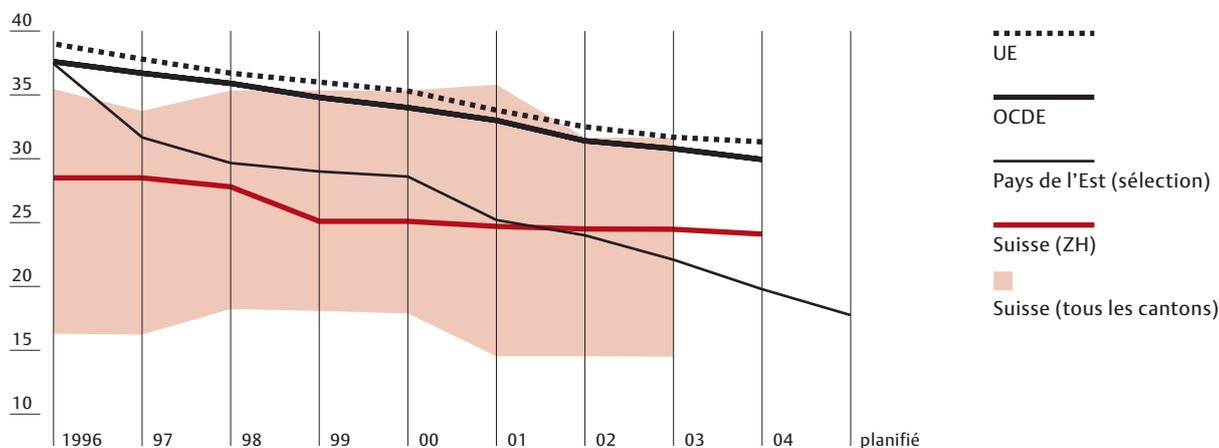
Portugal: l'impôt municipal se situe entre 3% et 10%; le taux national était de 30% en 2003

République tchèque: réduction du taux à 26% en 2005, puis à 24% en 2006

Sources: Baker & McKenzie (2001); KPMG's Corporate Tax Rates Survey (1998–2004); Cato Institute (2002); OCDE

Figure 10

Evolution des taux d'imposition du bénéfice depuis 1996 (en pour cent)



Moyenne des pays de l'Est:

1996–1999: Pologne, République tchèque, Hongrie; 2000–2002: Croatie, Pologne, Slovaquie, République tchèque, Hongrie;

dès 2003: Bulgarie, Estonie, Lettonie, Croatie, Lituanie, Pologne, Roumanie, Slovaquie, Serbie, Slovénie, République tchèque, Hongrie

Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Sources: KPMG's Corporate Tax Rates Survey (1998 – 2004); Ernst & Young/ZEW (2003); pour la Suisse: AFC «La charge fiscale en Suisse (1996–2003)», société anonyme avec un capital de 100 000 francs et un rendement de 4%

Figure 11

Taux nominaux de l'impôt sur le bénéfice dans les nouveaux Etats membres de l'UE (en pour cent)

Pays	2003	2004	planifié
Chypre ¹	15,0	15,0	10,0
République tchèque ²	31,0	28,0	24,0
Estonie ³	26,0	26,0	20,0
Hongrie ⁴	18,0	16,0	12,0
Lettonie	19,0	15,0	15,0
Lituanie	15,0	15,0	15,0
Malte ⁵	35,0	35,0	35,0
Pologne	27,0	19,0	19,0
Slovaquie	25,0	19,0	19,0
Slovénie	25,0	25,0	25,0
Moyenne	24,5	22,2	20,1
Moyenne OCDE	30,8	29,9	
Moyenne UE-15	31,7	31,3	

¹ Taux usuel 10%; perception d'un impôt supplémentaire de 5% sur le bénéfice imposable au-delà de 1,8 mio. EUR pour 2003/2004.

² 26% en 2005, 24% en 2006.

³ Alors que les bénéfices thésaurisés ne sont pas imposés, seuls les dividendes distribués sont soumis à une taxation de 26% (il faut s'attendre à ce que dès 2009 un tarif unique de 20% s'applique aux bénéfices thésaurisés et distribués). Souvent le taux d'impôt applicable est mis en relation uniquement avec les bénéfices distribués après impôt (soit $100 - 26 = 74$ pour cent). Dans ce cas, on obtient – en considérant les baisses d'impôts annoncées – les taux comme suit: 26/74 (35% environ) en 2004; réduction de ce taux de 26% (26/74) à 24% (24/76, 31% environ) en 2005, à 22% (22/78, 28% environ) en 2006 et 20% (20/80, 25% environ) en 2007.

⁴ 2003, plus un impôt local de 2%; baisse progressive du taux d'imposition (15% en 2005, 12% en 2006).

⁵ L'impôt sur les entreprises vaut un crédit d'impôt à l'actionnaire.

Sources: Etude Ernst & Young et ZEW (2003); KPMG's Corporate Tax Rates Survey, January 2004, PWC

Etat des informations: août 2004

Le taux d'imposition n'est pas le seul facteur influençant le niveau de la **charge fiscale effective**. L'**assiette fiscale** est tout aussi importante¹⁶. La figure 12 (voir aussi figure 7) détaille les principaux éléments susceptibles d'avoir une influence sur l'ampleur de la charge fiscale effective.

Ces dernières années, de nombreux pays ont élargi leur assiette fiscale en adoptant des réglementations de détail complexes, parfois difficiles à suivre. Dès lors, il est presque impossible de procéder à des comparaisons internationales. Tandis que de nombreux pays d'Europe continentale s'en tiennent au principe de l'importance déterminante du bilan commercial pour l'imposition, d'autres, principalement anglo-saxons, séparent la base de calcul de l'impôt du bilan commercial, ce qui leur donne plus de marge de manœuvre pour aménager leur assiette fiscale. Il convient de signaler que certains Etats ont procédé à des réformes de l'imposition des sociétés à l'occasion desquelles des baisses massives de barèmes ont été couplées à un élargissement de l'assiette fiscale. Rappelons, à titre d'exemple type, l'importante réforme engagée en 1986 aux Etats-Unis. D'autres exemples nous viennent de Scandinavie (réformes du début des années 1990). Au cours de la période d'observation de l'étude, des situations semblables, quoique de portée inégale, ont aussi été observées dans les pays suivants: Australie (2000), Belgique (entre 1995 et 1999, de même qu'en 2003), Danemark (1999 et 2001), Allemagne (2000, débat sur la loi de réduction des allègements fiscaux en 2003), Finlande (1999 et projet pour 2005), France (entre 1995 et 2000), Italie (réforme 2004 annoncée), Japon (1998), Grande-Bretagne (1984, et depuis 1999), Norvège (2001), Autriche (1995–1997 et 2001) et Portugal (2001). Le fait de savoir si ces réformes se sont accompagnées d'une diminution des traitements préférentiels ou si elles ont eu simplement pour conséquence une extension généralisée de l'assiette fiscale doit être apprécié de cas en cas.

Outre l'impôt sur les sociétés, d'**autres impôts** doivent être pris en considération pour mesurer la charge fiscale effective frappant les entreprises, comme les impôts spécifiquement régionaux sur les bénéfiques («Gewerbesteuer» en Allemagne, p. ex.). Mentionnons à ce titre divers impôts sur la «substance», tels que l'impôt sur le capital et la taxe immobilière, les impôts sur les transactions de toute nature (p. ex. taxes sur les émissions, droits de timbre et de mutation, cf. chapitre 3.7), ainsi que la TVA, qui ne peut pas dans tous les cas être répercutée dans sa totalité sur les consommateurs.

D'autres éléments essentiels déterminent le revenu imposable (assiette fiscale), et partant l'attrait comparatif d'un pays:

- En ce qui concerne les règles d'**imputation des pertes** (durée de report des pertes, possibilités de report rétroactif, pertes issues d'établissements permanents, réduction pour revenu exonéré, etc.), on a vu se mettre en place des réglementations plus généreuses, à savoir la garantie d'un report illimité des pertes et la prise en considération de pertes enregistrées par des établissements permanents à l'étranger¹⁷. Cependant, on a aussi observé ici et là certains durcissements¹⁸.
- Pour les groupes organisés en unités économiques, la **prise en compte d'une perspective axée sur le groupe** (pour l'impôt sur le bénéfice, mais aussi pour la TVA et certaines transactions) joue un rôle croissant. C'est ainsi que la majorité des pays de l'OCDE connaissent cette possibilité pour les groupes nationaux (p. ex. régime de l'intégration financière en Allemagne), certains admettent aussi l'inclusion de socié-

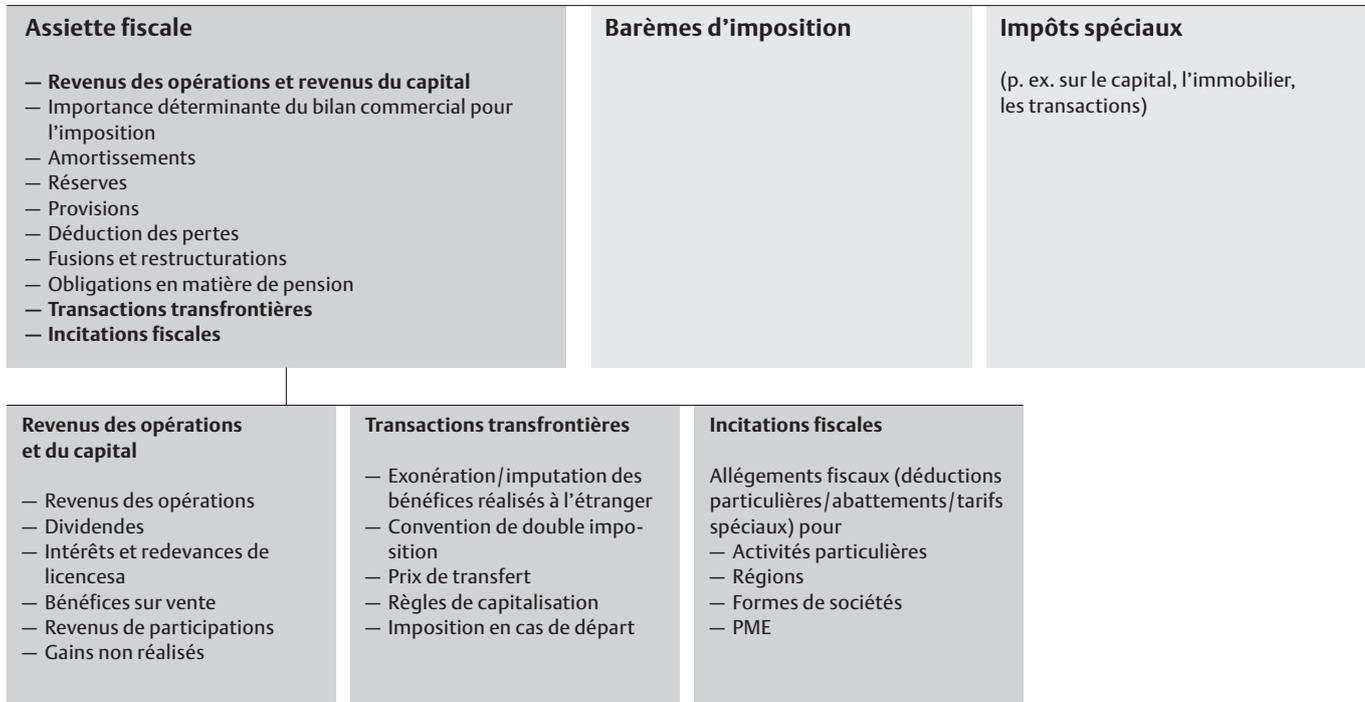
¹⁶ Au-delà des dispositions générales sur l'établissement des comptes, l'assiette fiscale concerne en particulier les chapitres des règles d'amortissement et de provisionnement, du traitement des dépenses destinées à la prévoyance professionnelle au sein de l'entreprise, des règles concernant l'évaluation des stocks, du traitement fiscal des pertes et enfin des règles d'imposition des gains d'aliénation. Les prescriptions nationales divergent parfois fortement. Pour une comparaison internationale claire de l'aménagement des différents éléments de l'assiette fiscale, voir Spengel (2003).

¹⁷ Exemples: introduction d'un report des pertes illimité au Danemark en 2002, en France en 2004 et en Autriche en 2001; amélioration de l'imputation des pertes en cas de partenariat en Irlande en 2000, extension de la période prise en compte au Japon en 2004; prolongation du report des pertes en Espagne en 1999 et 2002; prolongation de la période d'imputation du report rétroactif des pertes aux Etats-Unis en 2002.

¹⁸ Par exemple en Allemagne, d'abord en 2000, puis une imposition minimale dès 2004; Pays-Bas en 1999.

Figure 12

Critères déterminant l'ampleur de la charge fiscale effective des entreprises



tés étrangères. Au Danemark et en France, il est possible de tenir compte des pertes de sociétés étrangères appartenant au groupe. L'Autriche et l'Italie ont introduit cette possibilité dans le cadre de leur dernière réforme globale de l'imposition des sociétés¹⁹. Enfin, le droit européen aura un impact sur les réglementations relatives à l'imposition des groupes. Des prescriptions britanniques qui s'appliquent uniquement à l'échelle nationale se trouvent actuellement devant la CJCE, car elles pourraient discriminer les groupes ayant des filiales étrangères.

- Des règles excessives dans le domaine de la comptabilisation des recettes d'origine étrangère pour des personnes proches (règles CFC «Controlled Foreign Companies», p. ex.²⁰), des règles restreignant les possibilités de déduction des holdings concernant

¹⁹ De nombreux pays ont adapté leurs règles de consolidation: l'Australie (introduction de règles de consolidation en 2002 et modification de l'imposition des groupes en 2003); la Belgique en 2003, le Royaume-Uni en 2000, le Japon en 2002, le Luxembourg en 2002, les Pays-Bas (limitation en ce qui concerne les groupes en 1999 et en 2001), la Norvège en 1999, le Portugal en 2001 et l'Espagne en 2002, plusieurs modifications en Allemagne (2001 et 2003-2004); d'autres modifications sont prévues (au Danemark, présentation d'un programme attendu pour l'automne 2004, introduction d'une imputation transfrontière des pertes en Italie en 2004/2005, remplacement du régime compliqué de l'intégration financière par celui, plus simple, de l'imposition des groupes à l'occasion de la réforme planifiée pour 2005 en Autriche).

²⁰ Des modifications des règles de CFC ont eu lieu au Danemark (durcissement en 1999 et 2001, essai de réforme pour plus de clarté et de simplicité en 2002), en Allemagne (en 2000 et 2004), en Finlande (adaptation des règles d'exception en 1999), en Grande-Bretagne (adaptations en 2000 et 2001), en Italie (réforme de 2004), en Norvège (2004) et aux Etats-Unis (2002); des modifications sont prévues en Australie (annoncées pour 2004), en Suède (durcissement pour 2004) et en Espagne (introduction en 1995 et adaptation en 2004).

les sociétés majoritairement en mains étrangères²¹ ou des dispositions trop restrictives sur l'utilisation de capitaux propres et étrangers (p. ex. financement étranger par un associé en Allemagne)²² peuvent se révéler **néfastes pour le site économique**.

De plus, pour les groupes ayant des activités internationales, les règles relatives aux **prix de transfert** jouent un rôle important. Cette question acquiert d'ailleurs une importance croissante sous l'effet de la mondialisation. Les pays qui possèdent des réglementations adaptées et flexibles en la matière (p. ex. en ce qui concerne les obligations documentaires, un régime d'amendes qui tient compte de la faute effective, l'octroi de correctifs correspondants en matière de bénéficiaires, un soutien aux contribuables confrontés à des conflits en matière de prix de transfert avec d'autres Etats) sont attractifs pour les entreprises actives sur le plan international et constituent un avantage concurrentiel. Relevons aussi que les pays utilisent de plus en plus les réglementations relatives aux prix de transfert pour élargir leur base d'imposition et accroître leur substrat fiscal dans le contexte de la compétition fiscale internationale.²³

Les **conventions de double imposition (CDI)** constituent un autre atout important pour les sociétés multinationales. Un réseau complet d'accords bilatéraux peut éviter ou du moins atténuer la double imposition internationale. L'aménagement du droit national joue aussi un grand rôle à cet égard: les pays qui exonèrent les revenus réalisés à l'étranger (déduction pour établissement permanent, déduction pour holding, p. ex.) permettent à leurs sociétés de profiter pleinement de la concurrence fiscale internationale (neutralité à l'importation des capitaux, à l'exemple de la Suisse). D'autres pays imposent les revenus réalisés à l'étranger de la même manière que les revenus réalisés dans le pays et évitent la double imposition en imputant les impôts payés à l'étranger (neutralité à l'exportation des capitaux aux Etats-Unis, p. ex.). Ainsi, ils compliquent la tâche de leurs entreprises désireuses de tirer parti de la compétition fiscale internationale en comblant la différence entre les niveaux d'imposition étranger et national.

Souvent, le système fiscal est utilisé aussi pour **promouvoir de manière ciblée des activités particulières, des branches, ou des régions**, ou pour atteindre des objectifs déterminés (dans le domaine de l'environnement, p. ex.). De nombreux pays accordent ainsi des avantages fiscaux spéciaux en faveur d'objectifs non fiscaux (implantation de certaines entreprises, recherche et développement, politique régionale ou mutation structurelle, p. ex.). Il n'est pas rare non plus que des régions, des zones périphériques particulières ou des villes soient avantagées fiscalement. L'éventail de ces mesures d'allègement va de la politique structurelle interventionniste générale à la promotion économique ciblée. Outre des distorsions économiques, de telles mesures rendent le système fiscal compliqué et opaque. Les déductions fiscales pour la recherche et le

²¹ Des modifications générales touchant les structures holding ont été apportées au Danemark (1999, 2001), en Espagne (2001). D'autres modifications ont été apportées tout spécialement aux chapitres du régime mère-filiale (révision, introduction) ou de l'imposition transfrontalière des dividendes de participations qualifiées en Belgique (2003), au Danemark (2002), en Allemagne (2001 et 2004), en France (2001), en Grèce (1998 et 2001), en Irlande (2001 et 2004), en Italie (2004), au Luxembourg (2002), aux Pays-Bas (2001 et 2002), au Portugal (2001 et 2002), en Suède (2001 et 2003) et en Espagne (2000, prévu en 2004).

²² Des changements ont eu lieu au titre de la sous-capitalisation («thin capitalization») en Australie (2001), au Danemark (durcissement en 1999, autres modifications en projet), en Allemagne (durcissement en 2000 et 2004). Ils sont en discussion ou programmés en Grande-Bretagne, en Italie (introduction prévue avec la réforme de 2004), en Nouvelle-Zélande (modeste adaptation en 1999), aux Pays-Bas (introduction prévue) ainsi qu'en Espagne (1995 et 2004).

²³ Un durcissement des règles concernant les prix de transfert a eu lieu en Allemagne (renforcement du devoir de documentation en 2003), en France (révision en 1998), au Portugal (introduction en 2002) et en Espagne (durcissement en 1995 et 2003). Une révision est programmée ou en débat, au Danemark (durcissement) ainsi qu'en Grande Bretagne; aux Pays-Bas, au contraire, un allègement a été introduit en 2002.

développement sont courantes²⁴ et constituent presque une nécessité pour maintenir la compétitivité internationale d'un site économique. L'on relève dans l'ensemble des pays de multiples exemples d'avantages sectoriels, en particulier en faveur de la navigation (imposition spéciale du tonnage, p. ex.)²⁵, de l'industrie cinématographique²⁶, d'investissements dans des procédés de fabrication respectueux de l'environnement (p. ex. au Portugal en 1999), d'une stimulation du marché financier et des capitaux²⁷.

Les explications fournies dans le présent chapitre se limitent à la forme juridique de la société de capitaux qui domine au niveau international. Toutefois, dans certains pays, comme l'Allemagne, le Royaume-Uni, l'Italie et la Suisse, les **sociétés de personnes** représentent une part non négligeable des entreprises. Dans ces pays, les sociétés de personnes sont imposées selon le principe de transparence: les bénéficiaires ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, mais sont directement affectés aux associés proportionnellement à leurs parts et sont soumis à l'impôt sur le revenu correspondant à leur situation personnelle. Il est difficile d'établir dans quelle mesure la charge fiscale des sociétés de capitaux diffère de celle des sociétés de personnes. En règle générale, les sociétés de capitaux sont favorisées lorsque des bénéficiaires sont thésaurisés. En effet, une comparaison entre les pays révèle que les taux de l'impôt sur les sociétés sont généralement moins élevés que les taux maximaux de l'impôt sur le revenu. Cependant, comme l'imposition des sociétés de personnes est définitive, la charge fiscale de ces dernières est fréquemment inférieure à celle des sociétés de capitaux quand des dividendes sont distribués aux actionnaires. Dans ce cas, les dividendes sont également soumis à l'impôt sur le revenu. La charge fiscale totale de la société de capitaux et des actionnaires dépend donc de la structure des systèmes fiscaux nationaux appliqués aux sociétés de capitaux et des éventuelles mesures mises en place pour éviter la double imposition (économique) des bénéfices distribués.

²⁴ Pour mesurer l'ampleur effective de l'allégement accordé, il faut savoir si les bonifications se rapportent à l'ensemble des dépenses annuelles effectives de R&D (système britannique fondé sur le volume) ou uniquement à la progression annuelle (approche incrémentale appliquée aux Etats-Unis). Des adaptations ont été observées au Danemark (extension, 2002), en Nouvelle-Zélande (2001, discussion en 2004), en Norvège (2002), en Autriche (2002 et 2004), au Portugal (amélioration, 2001) et en Espagne (2000, 2002 et 2004), en Irlande (réintroduction, 2004), en Italie (2004) et au Japon (2003). La Grande-Bretagne et les Etats-Unis pratiquent à ce titre une politique généreuse.

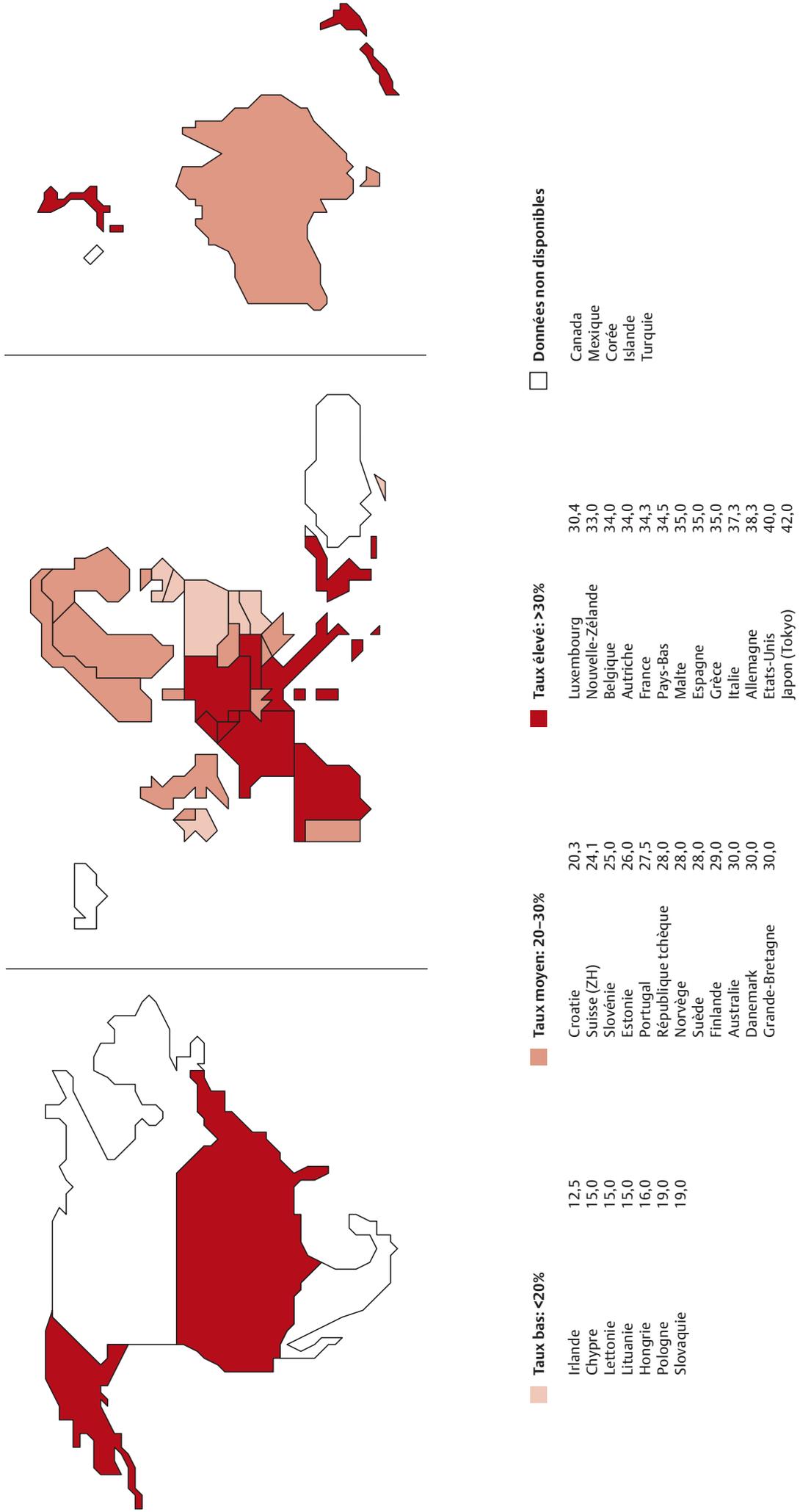
²⁵ Modifications en Norvège (le régime a été alourdi en 1992, amélioré de nouveau en 1996, adapté une nouvelle fois en 2000 et soumis à un nouveau débat en 2004), en Belgique (introduction en 2003), au Danemark (introduction en 2002), en Finlande (idem), en Italie (introduction programmée pour 2004) et en Espagne (introduction en 2002).

²⁶ Notamment en Grande-Bretagne en 2000 et 2002, en Grèce en 2003 et en Espagne en 1998.

²⁷ Il ne s'agit toutefois pas ici de mesures générales se rapportant à l'imposition des revenus du capital, mais de règles très spécifiques. En Italie p. ex., les autorités favorisent fiscalement les entrées en bourse depuis 2003, en appliquant aux sociétés qui font le pas un barème réduit sur une certaine période. Au Portugal, des stimulants fiscaux sont en place depuis 2003 en faveur des sociétés de capital-risque. Ailleurs, les lois sur les investissements sont remaniées dans ce sens (p. ex. en Allemagne en 2004) ou des dispositions discriminatoires pour les fonds d'investissement écartées (p. ex. l'Autriche, en 2000).

Figure 13

Vue géographique des taux d'imposition agrégés sur le bénéfice en 2004



Remarque et sources: pour les particularités des barèmes et les sources, voir les figures 9 et 10

3.5 Imposition des particuliers

Les impôts sur le revenu frappent directement les particuliers. C'est pourquoi les réformes et les adaptations d'une certaine ampleur dans ce domaine déclenchent souvent de grands débats politiques. Non seulement les citoyens sont directement touchés financièrement, ce qui freine d'éventuelles adaptations du système, mais dans la plupart des pays, les impôts sur le revenu constituent une part considérable du volume total de l'impôt, de sorte que de leur rendement dépend dans une forte mesure la couverture des prestations de l'Etat (cf. figure 5). En moyenne de l'OCDE, l'impôt sur le revenu rapporte un bon quart des recettes fiscales totales. Dans certains pays comme le Danemark, la Nouvelle-Zélande, les Etats-Unis ou l'Australie, la part de l'impôt sur le revenu représente même plus de 40% des recettes fiscales totales. En outre, des conditions et régimes particuliers s'appliquent souvent à certaines catégories de contribuables, à certaines régions, à des situations individuelles ou des périodes de la vie et des conditions de résidence, de sorte que des adaptations d'une certaine ampleur peuvent se heurter à des résistances liées aux acquis. Tous ces facteurs font que des réformes radicales sont difficiles à mettre en œuvre dans l'imposition du revenu.

La figure 14 montre que la charge économique des impôts sur le revenu représente en moyenne environ 10% du PIB des pays de l'OCDE, mais qu'elle est diversement répartie. C'est le Danemark qui présente de loin la part la plus élevée d'impôts directs rapportés au PIB (26%); il est suivi de la Suède, de la Belgique, de l'Islande, de la Nouvelle-Zélande et de la Finlande, pays qui connaissent tous une part d'impôts sur le revenu supérieure à 14% du PIB. Parmi les pays dont l'impôt sur le revenu représente une part particulièrement faible du PIB (inférieure à 7%) figurent la Slovaquie, la Corée, la République tchèque, la Grèce, le Japon, le Portugal, les Pays-Bas et l'Espagne. Sur la période qui s'étend de 1990 à 2001, l'importance de cet impôt, exception faite de l'Islande où il atteint des valeurs extrêmes, ne s'est accrue de façon significative qu'en France, en Turquie, aux Etats-Unis et en Autriche. En revanche, aux Pays-Bas, en Finlande, en Nouvelle-Zélande, au Japon et au Luxembourg, elle a en partie très nettement reculé.

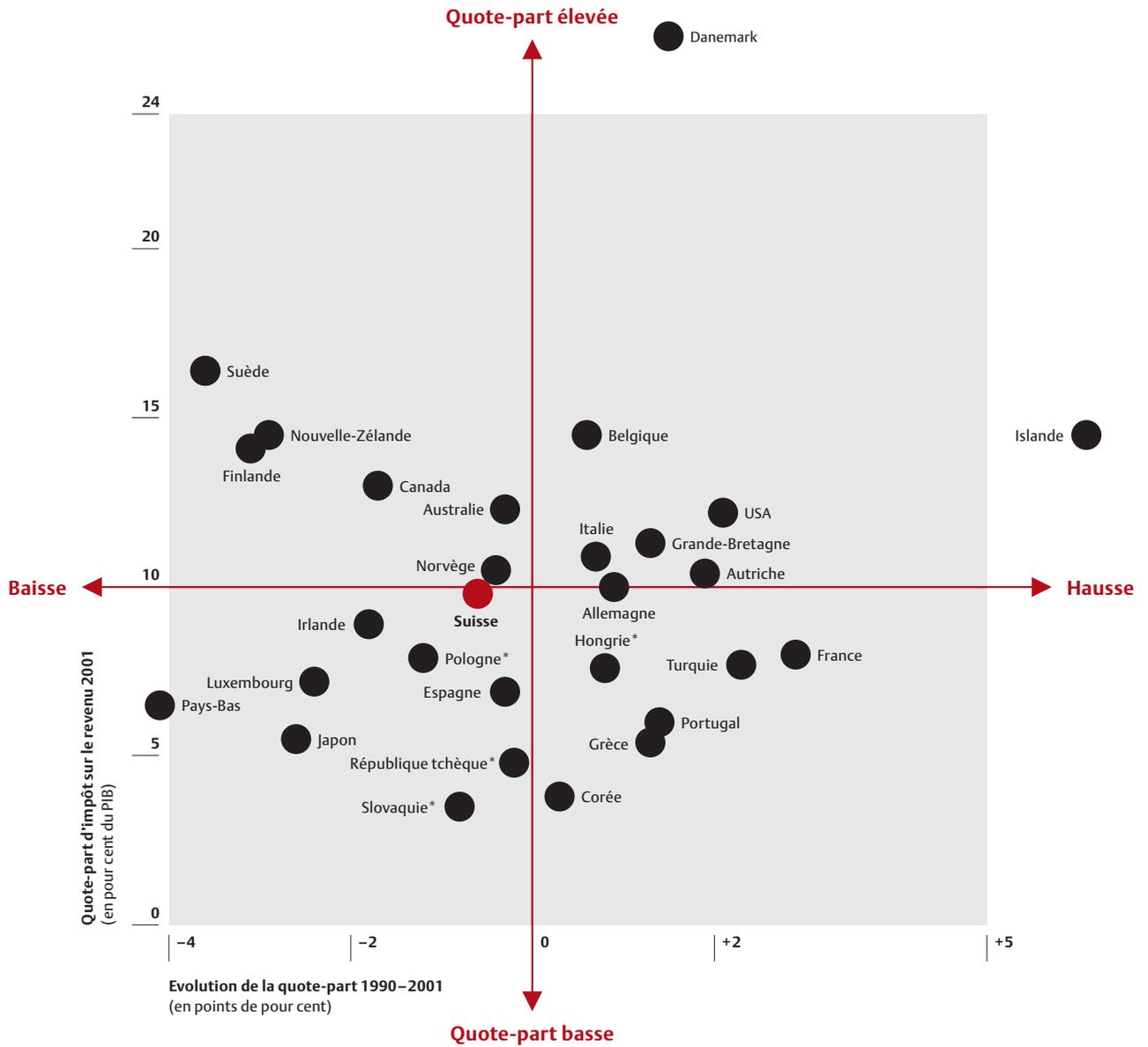
Des parts d'impôts sur le revenu élevées ou basses en rapport au PIB ne sont pas nécessairement synonymes de pays à fiscalité élevée ou très basse. Il y a lieu d'établir une distinction entre la perspective économique globale et l'optique individuelle du contribuable. La part de l'imposition sur le revenu dans le PIB ou son évolution dans le temps n'est qu'un indice macro-économique de l'évolution générale de la charge fiscale frappant les particuliers ou de son évolution sur la durée dans les économies des pays concernés. En réalité, le niveau effectif d'imposition des particuliers dépend de nombreux facteurs liés à l'aménagement concret du régime d'imposition du revenu. La charge fiscale effective des particuliers peut totalement changer suivant la manière dont le régime fiscal traite ces facteurs. La figure 15 donne un aperçu des principaux aspects finalement déterminants du poids de la charge fiscale effective des particuliers. Ce chapitre aborde les évolutions internationales qui interviennent dans les plus importants de ces domaines.

La première question qui se pose est de savoir comment les **différents éléments du revenu** sont taxés et notamment s'il y a lieu de distinguer les revenus du travail de ceux du capital. On observe une tendance récurrente à s'éloigner de la notion générale d'impôt «synthétique» sur le revenu, qui regroupe et frappe de manière identique tous les éléments de revenu, pour lui préférer une imposition séparée, plus basse, des revenus du capital. Les tendances à cet égard sont exposées au chapitre 3.6.

En outre, la charge fiscale effective des particuliers se présente de manière très hétérogène dans les différents pays, du fait que les **prélèvements sociaux** mentionnés séparément (cf. chapitre 3.9) et leurs régimes sont diversement aménagés, mais doivent néanmoins être pris en considération si l'on entend obtenir une vision intégrée de la charge fiscale effective. Ainsi, certains pays ne connaissent guère les prélèvements sociaux. Ils financent leur système social essentiellement par les impôts généraux, au nombre desquels figure l'impôt sur le revenu (par exemple le Danemark), tandis que d'autres financent largement l'Etat social séparément par le biais de cotisations d'assurances sociales (par exemple la France). En outre, la définition des prélèvements, avec ou sans caractère d'assurance, peut se révéler problématique (par exemple ce que les Français appellent la CSG – contribution sociale généralisée). Suivant la définition qu'on

Figure 14

Evolution de la quote-part d'impôt sur le revenu en pour cent du PIB
Etat 2001 et évolution 1990–2001



Remarque concernant l'évolution en termes absolus:

* Pologne, République tchèque, Hongrie: 1995–2001; Slovaquie: 1999–2001

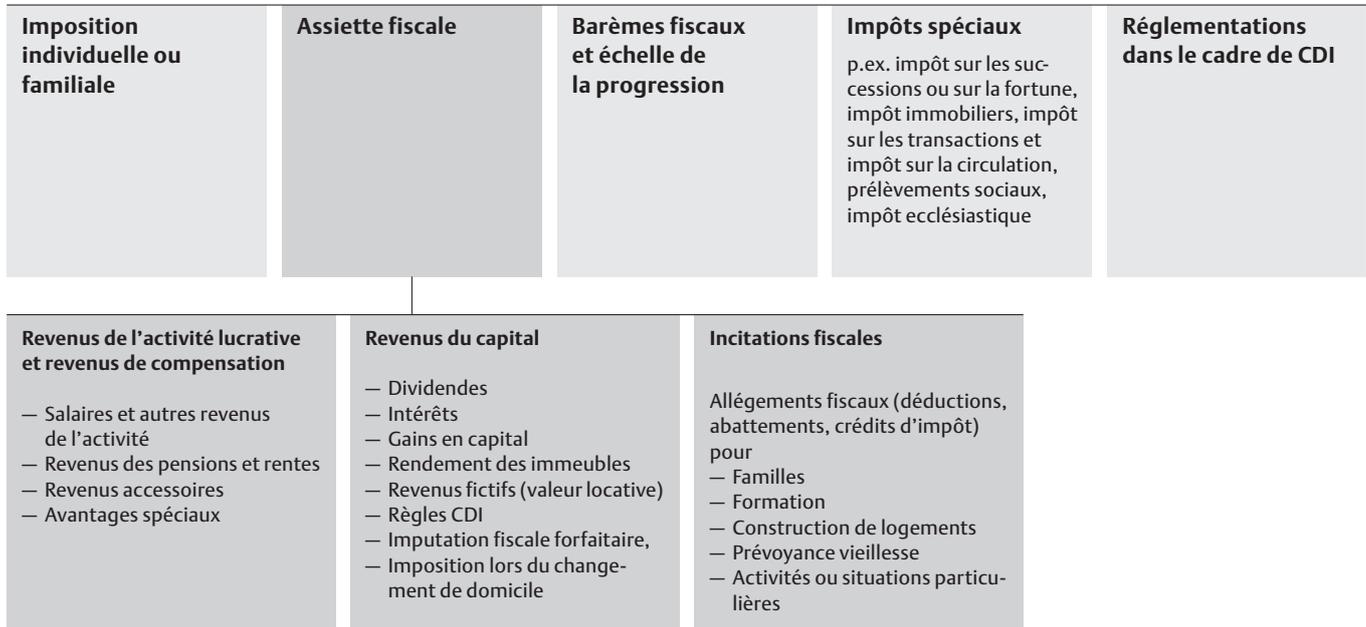
Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Les valeurs mentionnées montrent la part de l'impôt sur le revenu en proportion du PIB. Ces impôts comprennent toutes les formes de revenus (donc aussi les revenus de dividendes), ainsi que les impôts sur les gains en capital.

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, tableau 10, p. 78

Figure 15

Critères déterminants pour la charge fiscale effective des personnes physiques



en donne, ces impôts sont rangés dans la catégorie des impôts sur le revenu ou dans celle des prélèvements sociaux. Cela dit, il faut aussi assurément tenir compte, dans la comparaison entre pays, des différences de prestations des assurances sociales. Enfin, il faut aussi prendre en compte les impôts spéciaux sur le revenu et les éventuels impôts régionaux et locaux (surtout dans les Etats fédéraux). Il peut en résulter des différences non négligeables dans la charge fiscale effective des particuliers.

Il est difficile d'élaborer des statistiques comparatives en même temps significatives et synthétiques concernant l'impôt sur le revenu des particuliers, car les scénarios sont multiples. La figure 16 présente une perspective quasi intégrée de la charge fiscale moyenne effective frappant le **revenu du travail** (y compris les prélèvements sociaux) à différents niveaux de revenus. Elle se fonde sur un revenu du travail moyen (APW – «average production worker»). Elle indique également la charge moyenne des catégories de revenus inférieures ou supérieures au moyen d'une déduction forfaitaire appliquée au revenu moyen (67% d'APW) ou à l'inverse d'un supplément (167% d'APW). Toutefois, l'influence que peut jouer la situation familiale ainsi que le nombre d'enfants n'est pas prise en considération; les calculs correspondent au cas d'une personne seule sans enfants. Ne sont pas pris en compte non plus les éléments de revenus autres que le travail (par exemple le capital). Les différences qui peuvent exister à l'intérieur d'un Etat n'apparaissent pas non plus. La charge fiscale moyenne totale est particulièrement élevée pour les trois catégories de revenus au Danemark, en Belgique, en Allemagne, en Finlande, aux Pays-Bas et en Suède. Entre 2000 et 2003, la charge moyenne a diminué dans une majorité de pays de l'OCDE, en particulier dans l'UE. Elle a baissé de manière significative pour toutes les catégories de revenus en Hongrie, au Luxembourg, en Irlande, en Finlande, aux Pays-Bas, en Suède, au Canada, en Corée, au Danemark, en Belgique et aux Etats-Unis, mais elle n'a sensiblement augmenté qu'en Islande, au Mexique, en Australie, au Japon, en Autriche et en Turquie.

Si on se concentre maintenant sur l'imposition du revenu, il est clair que la structure des **barèmes** joue un rôle important; il faut entendre par là, outre l'évolution des taux (progressif ou proportionnel), les taux seuils et les taux maximaux ainsi que les limites associées aux diverses classes de revenus. Dans la quasi-totalité des pays de l'OCDE, on a pu observer des réductions de taux parfois importantes pour de larges catégories de

Figure 16

Charge fiscale moyenne sur le salaire brut

2000 et 2003, inclus part de l'employé aux cotisations sociales

	APW ¹ 2000			APW ¹ 2003			Evolution APW ¹		
	67%	100%	167%	67%	100%	167%	67%	100%	167%
Allemagne	35,5	42,0	48,6	35,5	41,9	48,8	0,0	-0,1	0,2
Australie	18,4	22,8	30,3	20,2	24,0	32,9	1,8	1,2	2,6
Autriche	21,6	27,9	34,4	22,7	28,9	35,7	1,1	1,0	1,3
Belgique	34,1	41,9	49,0	32,5	40,6	47,6	-1,6	-1,3	-1,4
Canada	22,0	26,6	31,0	19,4	24,6	27,7	-2,6	-2,0	-3,3
Corée	7,7	9,2	14,1	5,4	6,8	12,1	-2,3	-2,4	-2,0
Danemark	40,8	44,1	51,5	39,3	42,4	50,1	-1,5	-1,7	-1,4
Espagne	12,3	18,5	23,5	12,2	18,5	23,6	-0,1	0,0	0,1
Etats-Unis	23,5	25,5	31,7	21,5	24,1	29,6	-2,0	-1,4	-2,1
Finlande	27,5	33,6	40,8	24,9	31,2	38,5	-2,6	-2,4	-2,3
France	22,2	26,8	30,5	20,4	26,8	30,5	-1,8	0,0	0,0
Grande-Bretagne	19,4	23,6	26,0	20,0	24,3	26,9	0,6	0,7	0,9
Grèce	15,9	18,1	23,9	15,9	15,9	23,4	0,0	-2,2	-0,5
Hongrie	26,9	31,4	40,4	18,1	25,5	40,0	-8,8	-5,9	-0,4
Irlande	11,1	20,3	32,1	9,6	16,4	28,2	-1,5	-3,9	-3,9
Islande	16,8	23,2	35,4	19,4	25,3	35,0	2,6	2,1	-0,4
Italie	23,9	28,5	33,9	21,8	27,2	33,7	-2,1	-1,3	-0,2
Japon	15,2	16,2	19,5	16,5	17,4	20,5	1,3	1,2	1,0
Luxembourg	20,8	26,6	36,0	17,4	22,5	31,6	-3,4	-4,1	-4,4
Mexique	-4,2	2,9	10,5	-2,4	4,4	11,5	1,8	1,5	1,0
Norvège	25,8	29,2	37,0	25,2	28,8	36,1	-0,6	-0,4	-0,9
Nouvelle-Zélande	18,7	19,5	24,8	18,9	20,6	26,4	0,2	1,1	1,6
Pays-Bas	31,2	36,2	39,3	27,6	34,0	35,1	-3,6	-2,2	-4,2
Portugal	13,9	17,7	24,4	12,9	16,6	23,5	-1,0	-1,1	-0,9
Pologne	30,0	31,4	32,5	29,7	31,2	32,4	-0,3	-0,2	-0,1
République tchèque	21,2	23,2	26,2	21,7	24,1	27,3	0,5	0,9	1,1
Slovaquie	16,6	18,8	21,6	17,6	19,1	23,5	1,0	0,3	1,9
Suède	30,5	32,8	38,9	28,4	30,8	36,7	-2,1	-2,0	-2,2
Suisse	18,5	21,3	26,2	18,3	21,2	25,9	-0,2	-0,1	-0,3
Turquie	27,2	28,7	26,9	28,2	29,7	32,5	1,0	1,0	5,6
Moyenne OCDE (non pondérée)	21,5	25,6	31,4	20,6	24,8	30,9	-0,9	-0,8	-0,5
Moyenne UE-15 (non pondéré)	24,0	29,2	35,5	22,7	27,9	34,3	-1,3	-1,3	-1,2

¹ «APW»: Average Production Worker, c'est-à-dire revenu du travail moyen tel que défini par l'OCDE pour une personne seule sans enfant.

Sources: OECD Tax Policy Studies No. 9 (2004); OECD Taxing Wages 2002-2003 (2^e partie, tableau 3 et annexe 1, p. 430-432)

revenus. Ce ne sont pas seulement les couches inférieures et moyennes qui ont été soulagées; souvent, les tarifs maximaux applicables aux catégories supérieures de revenus ont été massivement réduits: en 2000, l'**Australie** n'a abaissé que ses barèmes inférieurs et moyens. En 2001, la **Belgique** a éliminé ses deux barèmes les plus élevés, de sorte que son taux maximum se situe maintenant autour de 50%. Entre 1994 et 2002, le **Danemark** a sensiblement abaissé tous ses barèmes. Il n'en reste pas moins que son taux maximum se situe toujours légèrement au-dessus de 60%. En 2000, l'**Allemagne** a décidé une diminution en trois étapes de tous ses barèmes; cette réforme, qui devrait être achevée en 2005, devrait permettre de ramener le taux maximum d'imposition à 42% et le taux seuil à 15%. La **Finlande** s'efforce de soulager quasi chaque année le revenu du travail, même si c'est dans des proportions moindres; ses taux maximums demeurent néanmoins très élevés en comparaison internationale. La **France** n'a entamé qu'en 2001 sa réforme visant à réduire ses barèmes pour toutes les tranches d'impôt sur le revenu.

Son taux le plus élevé est actuellement à peine inférieur à 50% (48,09% pour 2004). La **Grèce** a abaissé son barème le plus élevé pour 2001 et 2002, de 45% à 40%. En 1999 et en 2000, la **Grande-Bretagne** n'a réduit que ses barèmes les plus bas, de 20% à 10% et de 23% à 22%. L'**Irlande** a allégé son barème en deux étapes, en 2000 et en 2001, de 24% à 20% et son taux maximum de 46% à 42%. L'**Italie** a procédé en 2000 et en 2003 à certaines baisses de barèmes pour les catégories de revenus inférieures et moyennes. Elle avait planifié à l'origine une baisse généralisée de l'imposition sous forme de réduction des tranches d'impôt de cinq à deux (23% pour le tarif de base et 33% pour les revenus plus élevés), mais suite au changement survenu au ministère des finances en juillet 2004 et en raison de la situation budgétaire tendue, l'ampleur exacte de la réforme n'est pas définitivement connue à ce jour. Le **Japon** a réduit massivement son taux maximum en 1998 et en 1999, le faisant passer de 65% à 37%. Le **Luxembourg** pour sa part a abaissé tous ses barèmes en 2001, et de manière particulièrement sensible son barème le plus élevé (à 39% environ), puis il a également réduit son impôt local en 2002 (qui n'est toutefois pas prélevé sur le revenu du travail). En 2001, il a supprimé sa classe inférieure et sa classe supérieure d'imposition. Quant à la **Nouvelle-Zélande**, elle n'a abaissé que son barème le plus bas en 1996 et en 1998, mais elle a relevé son barème maximum à 39% en 2000. Les **Pays-Bas**, eux, ont réduit tous leurs barèmes en 2001, leurs deux tarifs les plus élevés massivement; le taux maximum se situe actuellement à 52%. La **Norvège** a réduit sa progressivité et ramené son barème maximum à 49% environ en 1992; par la suite, en 2000, elle a introduit un nouvel impôt supplémentaire pour les revenus plus élevés, aboli en 1999 l'impôt national supplémentaire pour les bas revenus et allégé à nouveau depuis 2002 la charge frappant les revenus du travail. L'**Autriche** a attendu 2000 pour appliquer une réduction à toutes les classes de revenus et elle envisage de nouveaux allègements pour 2005 (atténuation de la progressivité). Le **Portugal** a introduit en 1999 un nouveau taux d'imposition de base de 14%, réduit le nombre de ses classes de revenus et abaissé ses barèmes inférieurs en 2001. En 1991, la **Suède** a réduit massivement son tarif maximum, de 65% à 50% et atténué sa progressivité. Depuis lors, ce sont plutôt les revenus inférieurs qui ont été soulagés, mais de manière marginale. L'**Espagne** a ramené le nombre de ses barèmes de 10 à 5 et a réduit ses barèmes sur les années 1998, 1999 et 2003. Son taux maximum se situe actuellement à 45%. Les **Etats-Unis** ont réduit massivement leurs barèmes dans les années 1980 (leurs taux supérieurs ont notamment passé de 70% à 28%) ainsi que le nombre de leurs classes d'impôt, mais ils ont réintroduit de sensibles augmentations dans les années 1990. En 2001, ils ont voté une nouvelle réduction qui sera introduite par étapes, avec pour objectif un taux maximum de 35% pour 2006.

Le niveau de charge que représente l'impôt sur le revenu dépend non seulement des barèmes, mais aussi, et de manière déterminante, de l'aménagement de sa **progressivité**. Les abattements, la largeur des tranches d'imposition ainsi que le nombre des classes tarifaires sont autant d'éléments déterminants. Outre les baisses de barème mentionnées ci-dessus, d'autres mesures ont souvent été prises sous forme de hausse des abattements de base (par exemple en Allemagne, en Finlande, en Grèce, au Luxembourg, en Nouvelle-Zélande, en Autriche, en Suède, en Espagne) et/ou d'élargissement des tranches d'imposition (ce fut le cas par exemple en Australie en 2003 et 2004, en Belgique en 2001, au Danemark en 2004, en Finlande en 2001, en Norvège en 1992, en Suède en 1991 et en Espagne en 1998, en 1999 et en 2003). Certains pays abordent la question sous l'angle du nombre de tranches d'imposition, qu'ils ont diminué fortement ou qu'ils comptent remanier prochainement (par exemple Espagne; Etats-Unis); l'Italie envisage de ramener le nombre de ses classes de cinq à deux (23% et 33%); depuis 2004, la Slovaquie ne connaît plus qu'un taux unique de 19%.

A titre de résumé, la figure 17 présente un tableau synoptique des **taux marginaux d'imposition** pour les revenus élevés en 2000 et 2003 (en règle générale 12 APW). Là non plus, il n'est pas possible de faire apparaître les différences qui peuvent exister à l'intérieur des Etats. A l'exception de la Grèce (en raison de prélèvements sociaux importants) et de la Hongrie, aucun pays de l'OCDE n'a vu sa charge fiscale marginale appliquée aux revenus élevés augmenter de façon significative. Au contraire, il est clairement admis que même si les taux sont encore très élevés en valeur absolue dans certains pays de l'UE notamment, la charge fiscale maximale appliquée aux revenus a eu tendance à

Figure 17

Taux fiscaux marginaux pour les revenus du travail élevés¹
2000 et 2003

	2000			2003		
	Global ²	Barème statutaire de l'impôt sur le revenu ³	Barème statutaire des cotisations d'assurances sociales des salariés ⁴	Global ²	Barème statutaire de l'impôt sur le revenu ³	Barème statutaire des cotisations d'assurances sociales des salariés ⁴
Allemagne	53,8	53,8	0,0	51,2	51,2	0,0
Australie	48,5	48,5	0,0	48,5	48,5	0,0
Autriche	42,7	50,0	0,0	42,7	50,0	0,0
Belgique	65,7	60,5	13,1	59,6	53,5	13,1
Canada	47,9	47,9	0,0	46,4	46,4	0,0
Corée	50,7	44,0	6,7	41,1	39,6	2,4
Danemark	63,3	59,7	9,0	62,3	59,7	8,0
Espagne	48,0	48,0	0,0	45,0	45,0	0,0
Etats-Unis	47,9	46,5	1,5	42,9	41,4	1,5
Finlande	59,1	55,2	7,2	56,7	53,0	6,3
France	48,1	61,3	0,9	45,3	56,1	0,9
Grande-Bretagne	40,0	40,0	0,0	41,0	40,0	1,0
Grèce	45,0	45,0	0,0	49,5	40,0	15,9
Hongrie	41,5	40,0	1,5	44,0	40,0	4,0
Irlande	46,0	44,0	2,0	44,0	42,0	2,0
Islande	43,1	45,4	0,0	37,0	43,6	0,0
Italie	51,9	46,4	10,2	45,9	45,9	0,0
Japon	47,7	50,0	0,4	47,9	50,0	0,7
Luxembourg	47,2	47,2	0,0	39,9	38,9	1,0
Mexique	42,9	40,0	2,9	36,5	34,0	2,5
Norvège	55,3	47,5	7,8	55,3	47,5	7,8
Nouvelle-Zélande	39,0	39,0	0,0	39,0	39,0	0,0
Pays-Bas	60,0	60,0	0,0	52,0	52,0	0,0
Portugal	46,6	40,0	11,0	46,6	40,0	11,0
Pologne	51,2	40,0	25,0	51,2	40,0	25,0
République tchèque	40,5	32,0	12,5	40,5	32,0	12,5
Slovaquie	49,4	42,0	12,8	45,9	38,0	12,8
Suède	55,4	55,4	0,0	56,2	56,2	0,0
Suisse	49,4	43,8	10,1	47,9	42,1	10,1
Turquie	40,6	40,6	0,0	40,6	40,6	0,0
Moyenne OCDE (non pondérée)	48,9	47,1	4,5	46,8	44,9	4,6
Moyenne UE-15 (non pondéré)	51,5	51,1	3,6	49,2	48,2	3,9

¹ Les barèmes fiscaux sont calculés par l'OCDE sur la base d'un revenu de 12 APW (2000) et de 10 APW (2003).

² Le barème global se calcule à partir de la progression nette du barème personnel sur le revenu, plus les cotisations sociales des salariés qui résultent de la progression marginale du salaire brut (y compris l'effet de tous les crédits d'impôt et des possibilités de déduction des prélèvements sociaux dans l'impôt sur le revenu).

³ Le barème statutaire de l'impôt sur le revenu contient toutes les cotisations obligatoires, y compris la possibilité d'imputation réciproque entre divers barèmes d'impôts sur le revenu.

⁴ Il s'agit des cotisations d'assurances sociales des salariés appliquées aux revenus élevés, compte tenu d'éventuelles limites de cotisations.

Source: OECD Tax Policy Studies No. 9 (2004), Taxing Wages Calculations

baisser sensiblement. Des réductions significatives sont intervenues entre 2000 et 2003, notamment en Belgique, en Finlande, en France, en Irlande, en Islande, en Italie, en Corée, au Luxembourg, au Mexique, aux Pays-Bas, en Autriche, en Slovaquie et aux Etats-Unis.

L'aménagement de l'**assiette fiscale** offre aux décideurs politiques une importante marge de politique fiscale. Dans le passé, pour être économiquement supportables, les barèmes élevés étaient souvent liés à une multitude de déductions, de rabais et de réglementations particulières (à caractère social, régional, environnemental, propre à une branche, au statut de propriétaire, en rapport avec le marché du travail, la croissance, la prévoyance ou la politique familiale). Par conséquent, le système fiscal favorisait un comportement induisant des distorsions économiques. Il en devenait plus compliqué, opaque et inefficace. Malgré les difficultés, inhérentes au système, de répertorier les changements de l'assiette fiscale de manière judicieuse et transparente à des fins de comparaison, force est de constater qu'il y a une certaine volonté de réduire les conditions particulières d'imposition. La Grande-Bretagne et les Etats-Unis, par exemple, ont supprimé les déductions et rabais dans les années 1980. L'Espagne (en 1999) et l'Allemagne, avec sa loi sur la suppression des rabais fiscaux (en 2003) se sont efforcées de simplifier le système. Mais bien souvent, des incitations particulières ont été créées parallèlement dans d'autres domaines. Quoi qu'il en soit, la simplification du système d'imposition du revenu reste à la mode et nombre de gouvernements la considèrent comme un but à atteindre. Les pays d'Europe orientale en particulier sont très ouverts aux réformes: ainsi, la Croatie a opté pour une toute nouvelle approche de l'impôt en prenant comme base d'imposition la consommation plutôt que le revenu²⁸. Elle a toutefois abandonné cette imposition sur la consommation en 2001. La Slovaquie a bouleversé son système en adoptant en 2004 un taux d'imposition unique de 19% (flat tax).

L'**imposition de la famille** revêt également une grande importance dans l'aménagement de l'impôt sur le revenu. Là aussi, il y a de grandes différences d'imposition suivant le nombre d'enfants, le nombre de titulaires de revenus, le salaire moyen, les possibilités de déductions, les dispositions concernant les couples non mariés avec enfants, etc. En ce qui concerne le **système d'imposition de la famille**, on a constaté entre 1970 et 1990 une tendance à abandonner l'imposition commune au profit de l'imposition individuelle (par exemple changement de système en Autriche en 1972, en Suède en 1971 et en Grande-Bretagne en 1990). Il en est résulté un rapprochement de plus en plus marqué des conditions fiscales appliquées aux couples mariés et aux communautés de personnes non mariées. Dans certains pays, la taxation est certes commune pour les couples et la famille, mais l'application d'une méthode dite de «splitting» permet de réaliser une certaine compensation qui améliore le statut fiscal des couples et des familles (p. ex. Belgique, Allemagne, France, Portugal). L'augmentation des montants de base exonérés en fonction de l'état civil constitue un autre instrument susceptible de soulager les familles. Depuis peu, les derniers pays pratiquant encore la «pénalisation» du mariage (par exemple Etats-Unis, Suisse) cherchent à modifier leur système pour éliminer la discrimination fiscale subie par les couples mariés. L'ampleur du rapprochement ou des distinctions opérées est une question politique, traitée différemment d'un pays à l'autre.

D'une manière générale, de nombreuses modifications et mesures sont observables en matière d'**imposition de la famille**. Mais aucune tendance uniforme ne se dégage, car il y a autant de solutions²⁹ (abattements et déductions fiscales ou crédit d'impôt liés à l'état civil, aux enfants, aux coûts de prise en charge, aux frais de formation et à d'autres éléments) que de pays. Les modalités et les conditions-cadres sont très hétérogènes.

²⁸ L'imposition axée sur la consommation est fondée sur une autre notion du revenu. On part de l'idée que c'est la consommation qui traduit le mieux la performance économique, et non le niveau de revenu, raison pour laquelle il faudrait soulager davantage le revenu du travail. Les économistes allemands Rose, Wagner et Wenger ainsi que le juriste fiscal Lang ont conçu ce modèle pour la Croatie et en ont également débattu comme d'une alternative pour l'Allemagne.

²⁹ Différence entre crédit d'impôt («tax credit») et déduction d'impôt («tax allowance»): en règle générale, un crédit d'impôt est accordé indépendamment du revenu imposable et déduit directement du montant de l'impôt; en cas de solde négatif, il peut même y avoir subvention («non-wastable tax credit»), contrairement à ce qui se passe avec le crédit d'impôt perdu («wastable tax credit»); souvent, cet instrument est lié à un rapport de travail. Les déductions d'impôt en revanche sont soustraites du revenu imposable.

Dans certains pays, les contribuables avec enfants bénéficient d'appuis ciblés par le biais d'un relèvement des abattements de base ou par l'introduction de nouveaux crédits d'impôt: p. ex. déductions fiscales plus élevées pour les enfants, particulièrement dans le cas des familles monoparentales, en Belgique (2001); augmentation des déductions fiscales en Allemagne (2000/2002); introduction de divers abattements pour enfants (1994) et augmentation planifiée des crédits d'impôt pour enfants (2004/2005) en Finlande; introduction d'un crédit d'impôt particulier pour familles en France (2003/2004); augmentation de crédits d'impôt («tax credits») pour les familles dont les deux conjoints travaillent (1999) et pour les enfants (2001/2002/2003) et institution d'un fonds spécial pour les enfants (2003) en Grande-Bretagne; diverses mesures en Italie (1998–2001); augmentation des abattements pour les enfants au Japon (1999); introduction d'un crédit d'impôt pour les parents (1999) en Nouvelle-Zélande; crédits d'impôt pour les familles avec enfants et pour les femmes qui travaillent (1998/2003) et déductibilité des contributions de soutien aux crèches et garderies d'enfants (2003) en Espagne; suppression de la «pénalisation» du mariage par l'introduction de nouveaux abattements et augmentation des «tax credits» (2001) ainsi que nouveaux crédits d'impôt pour les familles à faible revenu aux Etats-Unis (2003).

Dans certains pays, les charges fiscales imposées aux catégories inférieures de revenus sont si élevées que l'incitation à travailler est plus faible que celle à vivre de l'aide sociale. C'est pourquoi certains pays de l'OCDE ont introduit ces dernières années pour les travailleurs percevant de faibles revenus des mesures ciblées en lançant des programmes dits «**Make work pay**» (rendre le travail payant). Ces incitations fiscales visent à favoriser la réinsertion et l'exercice d'une activité professionnelle. Ces mesures vont soit dans le sens d'un soulagement des travailleurs, dont le revenu net augmente grâce à des crédits d'impôt liés à l'emploi ou à des réductions de l'impôt sur le revenu³⁰, soit dans le sens d'une réduction des coûts du travail pour l'employeur.³¹

Ces dernières années, les pays ont aussi travaillé à la création d'incitations fiscales spécifiques pour la **prévoyance vieillesse**. Les Etats encouragent ainsi la prévoyance vieillesse privée ou la constitution de dépôts d'épargne. Des mesures de politique fiscale sont souvent venues appuyer les efforts de réforme des rentes, que ce soit par de meilleures possibilités de déduire les contributions à la prévoyance vieillesse et/ou par une imposition réduite des rentes versées.³²

³⁰ Par exemple en Grande-Bretagne depuis 1999 et depuis la réforme complète du système en 2003; en Belgique 2001/2002; en France 2001 (crédit d'impôt dit PPE – prime pour l'emploi); en Irlande depuis 1999, en Italie depuis 2001 et en Espagne depuis 2003; le Danemark envisage pour 2004 l'introduction de crédits d'impôt liés à un rapport de travail. Des systèmes de crédits analogues existent déjà aux Etats-Unis, en Nouvelle-Zélande, en Finlande et au Canada.

³¹ Par exemple par des crédits sur l'impôt sur les salaires ou par des réductions de cotisations d'assurances sociales, notamment pour les catégories inférieures de revenus, à titre d'incitation à l'engagement de chômeurs, de travailleurs jeunes et à bas salaires; mais il existe aussi des mesures en faveur de l'emploi en dehors des programmes dits «Rendre le travail payant». Ainsi, les entreprises qui créent de nouveaux emplois bénéficient en Grèce, en Italie et au Portugal de charges fiscales et sociales réduites. Enfin, aux Pays-Bas, un crédit d'impôt est accordé pour les coûts salariaux du personnel travaillant dans la R&D; il peut être déduit de la dette de l'entreprise sur l'imposition de la masse salariale.

³² C'est ainsi qu'en 1999 le Danemark a revu sa réglementation sur l'imposition des revenus des actions et obligations destinées à la formation de rentes. Plus tard, en 2002, il a réduit l'imposition du rendement des obligations formatrices de rentes, de 26% à 15%. En 2002 également, l'Allemagne a développé les allègements fiscaux sur la prévoyance vieillesse et est en train de revoir son imposition pour 2005. Elle prévoit des allègements plus importants au niveau de la formation des rentes, mais veut en contrepartie taxer les revenus des futures rentes. En outre, elle entend négocier différemment le traitement fiscal des assurances de capital. La Finlande envisage d'adapter dès 2005 l'imposition des rentes, mais de durcir les possibilités de déductions de la prévoyance vieillesse. La France a soutenu la constitution d'un deuxième pilier par des incitations fiscales. En 1999, la Grande-Bretagne a introduit des plans d'investissement et d'épargne vieillesse exonérés d'impôt. L'Irlande a développé son soutien fiscal aux rentes entre 2001 et 2003. L'Italie l'a fait en 2001. Depuis 2000, le Japon a soutenu à plusieurs reprises par des mesures fiscales son système de pensions privé ainsi que les investissements en titres destinés à la prévoyance vieillesse. L'Autriche a introduit en 2002 un modèle de prévoyance vieillesse fiscalement attractif. L'Espagne a multiplié ses incitations fiscales depuis 1998; les Etats-Unis ont fait de même en 2001.

Les pays se livrent également une vive concurrence internationale pour attirer des personnes mobiles: personnes fortunées, **personnel extrêmement qualifié** ou **expatriés**. Sur ce segment, le critère déterminant est souvent celui de la charge fiscale globale, car les coûts du personnel de haut niveau, tant au plan national qu'international, sont aussi déterminants pour l'implantation des entreprises. C'est la raison pour laquelle de nombreux pays réduisent les taux d'imposition maximaux (voir ci-avant) et proposent des conditions spécifiques destinées à soulager fiscalement le personnel très qualifié.³³

Depuis la fin des années 1990, de nombreux pays de l'OCDE discutent de la question du traitement fiscal des différentes formes de **participations des collaborateurs** (actions, options, plans d'épargne/investissement) et les règles d'imposition qui s'y rapportent ont été revues dans la plupart des pays. L'OCDE et l'UE se sont intéressées à ce thème et ont cherché à mettre au point des solutions, afin notamment de résoudre les problèmes fiscaux internationaux liés aux options des collaborateurs (éviter la double imposition, prévenir la non-imposition). En droit interne se pose la question du moment de l'imposition de l'option: celui de l'attribution («grant»), de l'acquisition irrévocable du droit («vesting») ou de l'exercice de l'option («exercise»), ainsi que la question de l'évaluation de l'avantage acquis et celle du niveau d'imposition. Les réglementations nationales tendent nettement vers l'imposition au moment de la réalisation de l'avantage (c'est-à-dire au moment de l'attribution des actions ou de l'exercice des options). Quant au niveau d'imposition, il existe diverses solutions, mais dans de nombreux cas, afin de promouvoir cette forme de rémunération, les participations des collaborateurs sont favorisées sur le plan fiscal (faible base d'imposition, taux d'impôt spéciaux, imposition différée). Ainsi, en Grande-Bretagne, en Italie et aux Etats-Unis, les avantages accordés ne sont taxés que lors de la vente des actions, à un taux réduit. En outre, l'imposition de la participation des travailleurs, et notamment des options, est utilisée à dessein en vue d'améliorer l'attrait d'un lieu d'implantation pour les entreprises actives à l'échelle internationale (p. ex. Belgique, Hollande).

Enfin, le **climat fiscal** et la **sécurité juridique** sont également essentiels. De nombreux pays ont reconnu l'importance croissante d'un bon climat fiscal et s'efforcent de l'améliorer. Des pays comme le Portugal ou la Grèce tentent depuis quelques années de relever la moralité fiscale, mais la bureaucratie et l'attitude plutôt distante des autorités fiscales vis-à-vis du contribuable constituent toujours un grand obstacle. En outre, dans les pays où les impôts sont élevés, les autorités fiscales donnent souvent une interprétation très extensive des prestations accessoires aux salaires («fringe benefits»). Cela peut poser des problèmes de délimitation et de recensement qui détériorent sensiblement le climat fiscal. Une interprétation par trop pointilleuse des réglementations fiscales se traduit par un manque d'efficacité susceptible de nuire gravement à certains sites d'implantation. A cet égard, l'esprit de coopération et la stabilité qui président aux relations avec les autorités fiscales représentent des facteurs très positifs pour la Suisse.

L'imposition des **revenus du capital** et de la **fortune** des particuliers est traitée séparément dans les deux chapitres suivants (3.6 et 3.7).

³³ Les pays suivants ont notamment pris des mesures concernant les expatriés: l'Australie envisage pour 2004 une exonération fiscale limitée dans le temps. La Belgique a amélioré en 2001 son régime fiscal appliqué aux expatriés. En 2000, la Finlande a supprimé l'imposition privilégiée des expatriés pour la réintroduire en 2001; elle prévoit de proroger l'imposition au forfait avec les mesures de réforme prévues pour 2004/2005. La France s'efforce de réduire autant que possible l'imposition des cadres internationaux. En 2002, le Luxembourg a amélioré son régime à cet égard. En Suède, entre 2001 et 2004, 25% du salaire des expatriés a été exonéré. En 2004, l'Espagne introduit une imposition attrayante de ces salaires. Enfin, les Pays-Bas exonèrent aussi 30% du salaire des expatriés de l'impôt sur le revenu.

3.6 Problèmes spécifiques de l'imposition des revenus du capital

La question de la taxation des bénéfices distribués par les sociétés de capitaux constitue un défi pour tous les pays. Ces revenus sont taxés une première fois au niveau de la société en tant que bénéfice de la société et une deuxième fois en tant que dividende distribué à l'investisseur. Il en résulte une double imposition économique de la même substance. Cette double imposition va s'accroissant au fur et à mesure que les taux d'impôt sur le bénéfice et sur le revenu augmentent. La façon dont les pays analysés ont résolu ce problème est décrite ci-après. À cet égard, les développements présidant au choix du système d'imposition des sociétés ainsi que la question du traitement des dividendes auprès de l'actionnaire jouent un rôle central. Pour déterminer l'ampleur de la double imposition économique, il faut examiner si l'imposition des sociétés, en lien avec l'imposition du revenu, prévoit des mesures propres à atténuer ou à éliminer la double imposition. Le chapitre 3.6.1 y est consacré; les développements relatifs aux différentes formes de revenu du capital ont été esquissés au chapitre 3.6.2.

3.6.1 Aménagement du système fiscal visant à éviter la double imposition économique des dividendes

Il est possible d'aménager le système fiscal de telle manière que la double imposition économique soit totalement éliminée, atténuée ou pleinement maintenue (cf. figure 18). L'élimination ou l'atténuation de la double imposition peut intervenir soit au niveau de la **société** (déduction du dividende et barème d'imposition des sociétés fractionné), soit au niveau de l'**actionnaire** (méthode d'imputation, d'exonération des dividendes et de soulagement de l'actionnaire). Dans le **système dit classique** en revanche, la double imposition économique n'est ni atténuée, ni éliminée. Cela signifie que le barème qui s'applique aux dividendes est le barème général des impôts sur le revenu. Il en résulte une double imposition non atténuée des bénéfices distribués. Comme le montre la figure 18, la tendance internationale va nettement dans le sens d'une imposition plus favorable des dividendes par rapport à d'autres revenus au niveau du détenteur de parts (système dit du «shareholder relief»).

La première formule applicable pour atténuer la double imposition consiste à prévoir un allègement fiscal au niveau de la **société** qui distribue son bénéfice (par exemple déduction du dividende, barème d'imposition fractionné). Toutefois, la déduction du dividende ou le barème fractionné de l'impôt sur les sociétés, lorsqu'ils sont destinés à alléger le poids de l'impôt sur les bénéfices distribués par rapport aux bénéfices théoriques, ne correspondent plus aux usages internationaux. La tendance va nettement dans la direction d'un allègement au niveau de l'investisseur. L'Allemagne, connue pour son impôt sur les sociétés fractionné, a changé de système en 2001 et est passée du système d'imputation à la méthode d'exonération par une imposition de la moitié du revenu; elle a ainsi aboli le barème fractionné et l'a remplacé par un taux uniforme de 25%.

Au niveau de l'**actionnaire**, il existe différentes variantes pour éliminer totalement ou partiellement la double imposition économique. Dans le **système d'imputation**, l'impôt sur les sociétés frappant le dividende est imputé totalement ou partiellement seulement à l'impôt de l'actionnaire. L'allègement consiste donc à déduire l'impôt correspondant de l'impôt de l'investisseur. Une autre option consiste à éliminer la double imposition économique: la **méthode d'exonération du dividende** dispense totalement les dividendes de l'impôt sur le revenu. Enfin, avec la méthode dite du «**shareholder relief**», les dividendes sont favorisés fiscalement par rapport aux autres revenus au niveau de l'actionnaire. Certains pays, comme l'Allemagne (depuis 2001), le Luxembourg ou la France (dès 2005) n'intègrent que partiellement les dividendes dans l'impôt sur le revenu. La plupart des pays qui recourent à la méthode du «shareholder relief» taxent les dividendes, en comparaison avec d'autres sources de revenus imposés, à un taux réduit (par exemple Belgique, Pays-Bas pour les participations qualifiées, Autriche, États-Unis).

Figure 18

Configuration du système fiscal par rapport au problème de la double imposition économique

Niveau	Mesure	Ampleur de l'allégement	
		Systèmes atténuant la double imposition	Systèmes évitant la double imposition
Actionnaire (impôt sur le revenu)	Système d'exonération		Grèce Estonie, Lettonie Slovaquie (dès 2004)
	Système atténuant l'imposition auprès de l'actionnaire («shareholder-relief-system»)	Allemagne, Autriche, Belgique, Chypre, Danemark, Grande-Bretagne, Hongrie, Italie, Lituanie, Luxembourg, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Slovaquie, Suède Etats-Unis (limité dans le temps) Finlande (dès 2005), France (dès 2005), Norvège (dès 2004/2005)	
	Système d'imputation «imputation system»	Espagne (imputation partielle)	Australie, Nouvelle-Zélande Malte
Société (impôt sur les sociétés)	Déduction des dividendes		
	Barème d'imposition fractionné		Estonie Italie (jusqu'en 2004/2005)
	Sans mesure	Pays qui connaissent une pleine double imposition économique (système dit «classique»): Irlande, Japon, Suisse	

Sources: Spengel (2003 et 2004); Jacobs/Spengel (1996); ZEW/Ernst & Young (2003); OCDE Tax Database

De nombreux pays ont procédé récemment à des adaptations importantes de leurs règles visant à éviter la double imposition économique. Les systèmes d'imputation notamment ont été mis sous pression dans le cas des personnes physiques, car ils n'étaient pas applicables aux relations transfrontières et étaient en contradiction avec les libertés fondamentales du Traité de l'UE, du fait qu'ils ne prévoient aucun crédit d'impôt transfrontières. Par ailleurs, on considère que les revenus des dividendes ne doivent plus être pénalisés fiscalement chez l'investisseur. L'idée est de rendre les investissements en capital-risque (dividendes) plus attrayants et de créer une incitation à distribuer les bénéfices (meilleure allocation du capital dans le circuit économique). Ainsi, on constate depuis le milieu des années 1990 une nette tendance, sur le plan international, à opter pour des **systèmes d'allégement sous forme d'imposition plus favorable accordée aux actionnaires** («Shareholder-Relief-System»), consistant à exonérer partiellement ou à réduire l'impôt prélevé sur les dividendes auprès de l'actionnaire. Certains pays de l'OCDE ont fait le saut du système classique à la méthode du «shareholder relief»: la Belgique (1992), le Luxembourg (1994), les Pays-Bas (1997; pour les personnes physiques détenant des participations non qualifiées, les revenus des dividendes y sont même exonérés de l'impôt sur le revenu depuis 2001, mais un rende-

ment annuel fictif de 4% de la valeur des parts est soumis à l'impôt sur le revenu, à hauteur de 30%), l'Autriche et la Suède (1995); également les Etats-Unis ont réduit l'imposition des dividendes dès 2003 (à 15% pour les résidents). D'autres pays ont aboli leur système d'imputation partielle ou totale et sont passés à l'exonération partielle: le Danemark (1991), la Grande-Bretagne (1999; l'exonération y est restée modérée), l'Allemagne (2001), le Portugal (2002), la France (2005), l'Italie (2004), la Norvège (réforme en préparation) et la Finlande (mesure d'exonération partielle des personnes physiques prévue pour 2005: 70% seulement des dividendes seraient taxés au taux spécial de 28%). L'Irlande constitue un cas particulier: ce pays est passé en 2001 du système d'imputation partielle au système classique. Il y a lieu de relever à cet égard que l'Irlande a réduit à tel point ses taux d'imposition sur les sociétés que le problème de la double imposition économique dans sa version classique s'en trouve désamorcé. Quatre pays pratiquent l'exonération complète des dividendes (l'Estonie, la Grèce, la Lettonie, et depuis 2004 la Slovaquie).

3.6.2 Les différents types de revenus du capital

D'autres paramètres encore peuvent varier d'un pays à l'autre en ce qui concerne les revenus du capital. C'est ainsi qu'en règle générale on distingue entre les revenus de capitaux privés et commerciaux. Souvent, les différents types de revenus de capitaux (dividendes, intérêts, gains en capital) sont imposés différemment. En outre, les différents pays disposent d'autres marges de manœuvre de politique fiscale (par exemple en ce qui concerne le niveau de l'imposition partielle, l'éventuelle durée minimale de détention, la détermination d'un montant minimum des participations³⁴, la distinction entre bénéficiaires résidents et non résidents, etc.)

Imposition des dividendes

En fin de compte, la question décisive pour l'actionnaire est celle du niveau d'imposition total effectif frappant le revenu de ses dividendes. Il s'agit dans ce contexte de considérer si le détenteur de parts est une personne morale ou une personne physique.

Si le détenteur de parts est une **personne morale**, c'est-à-dire une société (mère) de capitaux, les dividendes ne sont en règle générale pas taxés à double. Certains régimes holding, mère-filiale ou de participation permettent d'éviter la double imposition dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, soit par l'exonération des dividendes de l'impôt des sociétés (comme le fait l'Allemagne qui les exonère en règle générale à 95%), soit en imputant l'impôt payé par la filiale distributrice à l'impôt de la société elle-même (comme c'est le cas en Grande-Bretagne). Mais ce système n'élimine toutefois pas définitivement la double imposition. En cas de redistribution aux personnes physiques, suivant l'aménagement du système d'imposition des sociétés, les dividendes sont soumis à l'impôt sur le revenu. Ainsi, les régimes holding, mère-filiale et de participation ont prioritairement pour fonction d'éviter les effets de cascade par une imposition multiple des dividendes au titre de l'impôt sur les sociétés.

³⁴ Certains pays établissent p. ex. une distinction entre les participations déterminantes et les participations non déterminantes, les limites entre les deux pouvant diverger fortement d'un pays à l'autre et être en partie adaptées avec le temps. L'enjeu réside dans le niveau jugé nécessaire pour que des participations soient considérées comme «qualifiées» ou comme investissement de portefeuille donnant droit à un traitement spécifique. L'Allemagne par exemple a réduit en 2001 sa limite de participations qualifiées pour les particuliers de 10% à 1%; le Luxembourg l'a abaissée de 25% à 10% en 2002 pour les gains en capital.

En ce qui concerne les **personnes physiques**, l'imposition des dividendes dépend de l'aménagement de l'impôt sur le revenu (cf. à ce sujet le chapitre 3.6.1). De nombreux changements sont intervenus.³⁵ La question se pose souvent de savoir si l'impôt dû sur le revenu est réglé avec le prélèvement des impôts sur le revenu du capital, de sorte que les impôts sur le revenu du capital auraient valeur de compensation. De nombreux problèmes de délimitation se posent étant donné qu'il est difficile de déterminer à quels revenus du capital il faut imputer des coûts tels que les droits de garde; le détenteur de parts peut subir certains inconvénients lorsque, en cas de coûts élevés, par exemple en présence de coûts de refinancement importants, une imposition nette au tarif normal de l'impôt sur le revenu débouche sur une charge fiscale plus faible qu'un impôt compensatoire sur les recettes brutes. C'est pourquoi de nombreux pays autorisent à titre d'option par rapport à l'imposition compensatoire une taxation nette au tarif normal (p. ex. l'Autriche ou l'Italie jusqu'à il y a quelques années). L'imposition des revenus du capital en devient très complexe.

A titre de résumé, la figure 19 montre l'**imposition effective des revenus de dividendes** pour l'investisseur privé, compte tenu des impôts sur les sociétés et d'éventuelles méthodes de suppression ou d'atténuation. Dans certains pays, l'imposition effective des dividendes demeure très élevée en raison de la double imposition – même atténuée – au niveau de l'entreprise et des particuliers (Japon, Danemark, Canada, Hongrie, Allemagne et Suisse). Une faible imposition effective des dividendes est le reflet de méthodes d'exonération ou d'imputation efficaces. Mais on constate aussi que la charge fiscale effective frappant les dividendes a en moyenne énormément baissé au cours de ces dernières années (douze pays ont enregistré une réduction sensible de quatre points et plus, les allègements les plus importants étant relevés aux Pays-Bas, en Turquie, en Islande, au Luxembourg, en Irlande et aux Etats-Unis). Cette baisse reflète d'une part l'effet consolidé des réductions de taux pour les sociétés et pour les particuliers, mais aussi les changements survenus dans le système d'imposition des sociétés.

Imposition des gains en capital

Les règles relatives à l'imposition des gains en capital sont déterminantes pour le calcul de la charge fiscale effective sur les bénéficiaires (barème de l'impôt sur les sociétés, y compris un éventuel impôt sur les gains en capital prélevé dans le cadre de l'impôt sur le revenu). A cet égard, certains pays opèrent une distinction entre les participations déterminantes et les participations ordinaires (voir note de bas de page 34): ainsi, six pays européens ne taxent pas les gains en capital provenant de participations ordinaires en dehors de délais «anti-spéculation» variables (Belgique, Allemagne, Grèce, Luxembourg, Pays-Bas et Autriche). Là aussi, il convient de distinguer si l'investisseur est une personne morale ou une personne physique.

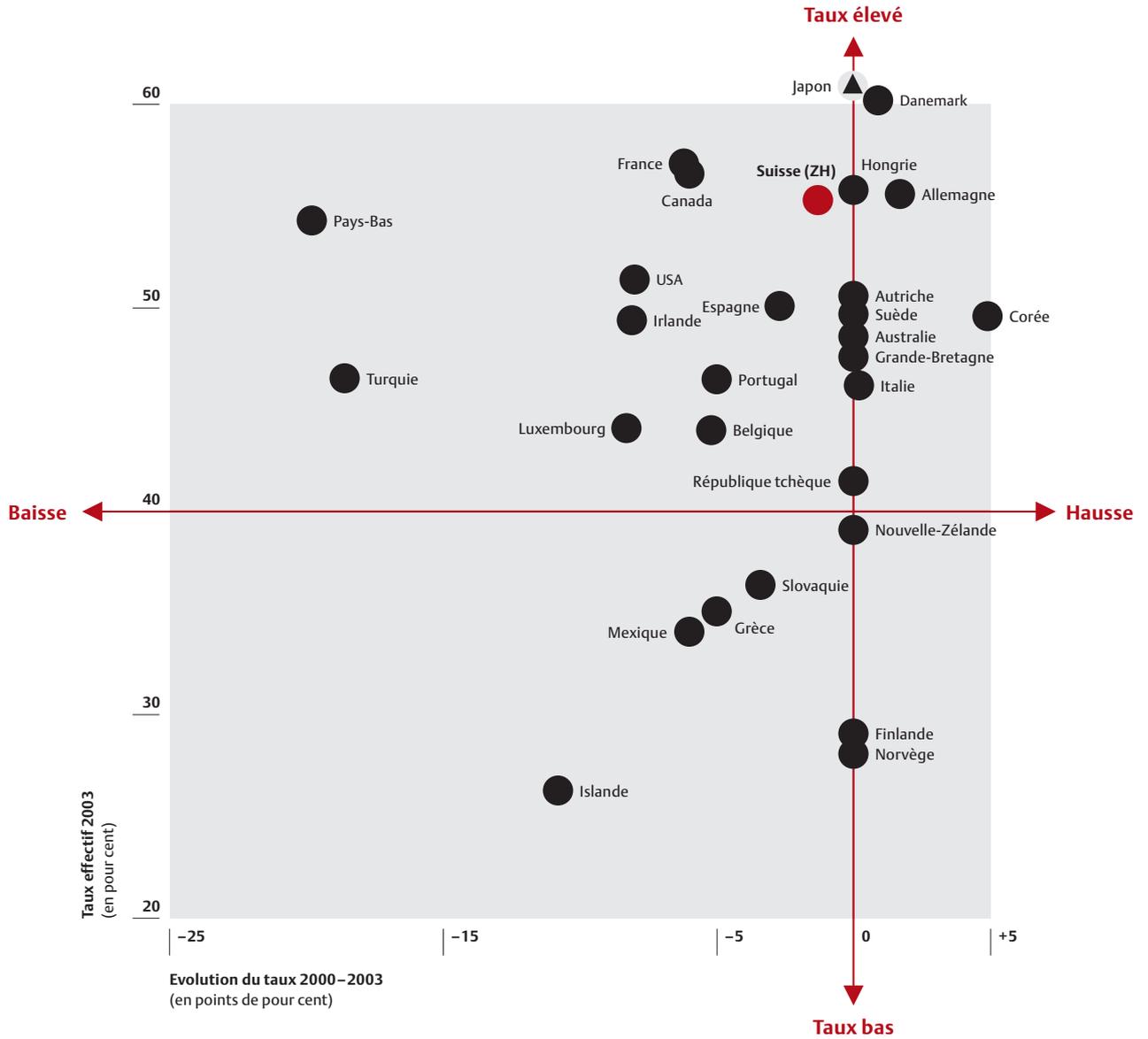
Les réglementations relatives à l'imposition des bénéfices d'aliénation au niveau de l'**entreprise** présentent de grandes différences³⁶. En règle générale, les gains de participation sont toutefois exonérés dans le cas des holdings. En Allemagne, l'imposition des bénéfices d'aliénation sur les participations de la fortune commerciale a été supprimée avec la réforme de 2000 pour les sociétés de capitaux; depuis 2004 toutefois, 5% du gain

³⁵ Certains changements de taux ont été enregistrés dans le domaine de l'imposition des dividendes (en Italie, en 1997, l'impôt sur le rendement du capital a été ramené à 12,5%; le Japon a introduit en 2003 une réduction limitée dans le temps pour les actions cotées; le Luxembourg a abaissé en 2002 sa retenue à la source de 25% à 20%; le Portugal a réduit son imposition des dividendes des actions nationales de 25% à 15%; l'Espagne a abaissé sa retenue à la source en 2000, de 25% à 18% et elle a amélioré en 2002 son système relatif aux dividendes internationaux; les Etats-Unis sont passés en 2003 à une réduction massive de l'imposition des dividendes dans le cadre de l'impôt individuel sur le revenu, en optant pour un taux consolidé de 15% plutôt que pour une imposition progressive), mais ces chiffres à eux seuls ne sont pas encore significatifs de la charge fiscale, étant donné que l'impôt sur le rendement du capital est en règle générale imputable à l'impôt sur le revenu, mais ne détermine pas la charge qui intervient en fin de compte.

³⁶ Il existe quatre approches au niveau international: 1) imposition des revenus courants, 2) réduction de barème, 3) prorogation de la valeur comptable ou report d'impôt par transfert sur des objets de réinvestissement et 4) exonération totale ou partielle («privilege holding»).

Figure 19

Imposition effective des dividendes
Etat 2003 et évolution 2000–2003



Ce graphique montre le taux d'imposition effectif sur les dividendes provenant de bénéfices nationaux distribués à un actionnaire privé établi dans le pays, compte tenu d'éventuels crédits d'impôt, de méthodes d'imputation ou d'autres méthodes d'atténuation.

Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Source: OCDE, Tax Database 2004

d'aliénation est soumis à impôt; en Australie, l'impôt sur les gains en capital a été réduit pour les petites entreprises et les caisses de pension, passant de 15% à 10% (en partie seulement 25% environ des gains en capital sont imposés); en Suède, il a été abaissé dans un premier temps en 1992, de 30% à 25% et les actions suédoises ont bénéficié de nouveaux allègements en 1994, mais en 1995, la taxation de ces gains a retrouvé son niveau de départ de 30% et les exceptions accordées précédemment pour les actions suédoises ont à nouveau été supprimées; en Espagne, depuis 2002, les entreprises peuvent déduire 17% des gains en capital ou, depuis 2003, même 20% du bénéfice imposable.

En ce qui concerne les **personnes physiques**, l'imposition des gains en capital ne suit pas de règles uniformes. Exception faite de dispositions particulières pour brève durée de possession à des fins spéculatives, on distingue trois approches: (1) exonération fiscale, (2) intégration complète dans l'assiette générale d'imposition du revenu et taxation au tarif normal et (3) imposition modérée par réduction tarifaire ou par exonération partielle. La majorité des pays de l'UE taxent ces bénéficiaires, mais appliquent souvent des déductions forfaitaires (sous forme de taux proportionnels réduits ou d'aménagement de l'assiette fiscale) ou des exonérations si la période de détention des titres a été inférieure à une certaine durée. Certains pays ont opté pour une imposition séparée des bénéficiaires d'aliénation, parfois en leur accordant un traitement privilégié par rapport au barème normal de l'impôt sur le revenu, parfois en allant au-delà. Les modifications observées ont eu lieu en partie au niveau de l'assiette fiscale (davantage de bénéficiaires soumis à l'assujettissement général à l'impôt, abaissement des seuils en matière de participations importantes, allongement des durées minimales de détention). D'autre part, on a pu observer des adaptations des taux des impôts spéciaux dans diverses directions.

Un certain nombre de pays ont réduit leur charge fiscale sur les gains privés en capital, les mettant partiellement sur le même pied que les dividendes. Ainsi, l'Espagne a introduit en 1999 un impôt spécial à la source sur les gains en capital (20%) et a accordé un traitement privilégié à ce type d'impôt par rapport à d'autres impôts sur le revenu; elle en a ramené le taux à 18% en 2000, puis à 15% en 2003. L'Australie, dans sa réforme 2000, a allégé de moitié son impôt sur les gains en capital des investisseurs privés et exonéré totalement les bailleurs de capital-risque et les ventes d'entreprises pour raison d'âge. Le Danemark a doublé en 2000 le montant de gains en capital exonéré pour les couples. La Finlande prévoit pour 2005 une réduction de 29% à 28%. La Grande-Bretagne a remanié son système en 1998/1999 et l'a simplifié en 2003; en 1998, elle a procédé à une réduction considérable de son barème d'imposition des gains en capital des individus, de 40% à 24%, et a adopté en même temps un nouveau système («Taper-Relief-System»), qui fonde le niveau de la taxation sur la durée de possession et l'ampleur des participations; elle a par ailleurs supprimé la déduction fiscale indexée. L'Irlande a harmonisé et réduit son impôt à 20% en 1999. Le Japon a exonéré les investisseurs individuels en 2001 et a procédé en 2003 et 2004 à une réduction limitée dans le temps, de 26% à 20% ou 10%. Enfin, les Etats-Unis, qui avaient augmenté leur impôt sur les gains en capital en 1986, l'ont à nouveau réduits en 2001 et 2003.

D'autres pays en revanche tendent à accentuer la charge fiscale des gains privés en capital: ainsi, l'Autriche a introduit en 2000 un impôt sur les gains en capital spéculatifs ou les participations qualifiées de 25%; le Portugal a fait de même en 2002 avec un taux de 10%; l'Allemagne a abaissé sa limite des participations déterminantes; la Suède a réduit de moitié en 1994 son imposition effective des gains en capital sur les actions suédoises et les fonds (12,5% au lieu de 25%), mais elle a à nouveau procédé en 1995 à une augmentation marquée qui a plus que compensé la réduction; en Norvège, l'introduction d'un impôt sur les gains en capital à titre de possible compensation d'une réduction massive de l'impôt sur la fortune est en discussion.

Imposition du rendement en intérêts

Comme les dividendes et les gains en capital, les intérêts sont une forme de rendement de la fortune mobilière. Dans ce domaine, des problèmes particuliers d'imposition se posent dans les rapports transfrontaliers. La plupart des pays prélèvent chez eux un impôt à la source (les versements d'intérêts aux destinataires à l'étranger sont souvent exclus de l'imposition à la source) sur le versement des intérêts qui tient lieu d'acquittement (pas d'imposition ultérieure), ou que le contribuable doit déclarer dans le cadre de sa taxation individuelle (remboursement ou imputation de l'impôt à la source à la déclaration ordinaire du rendement des intérêts, par exemple impôt anticipé suisse appliqué aux résidents). Au sein de l'UE s'amorce toutefois, dans les affaires transfrontalières, une tendance à l'échange automatique d'informations permettant au pays d'origine de taxer définitivement le produit des intérêts (directive de l'UE sur la fiscalité de l'épargne). En outre, la question de l'imposition transfrontalière des revenus de l'épargne fait régulièrement l'objet d'un règlement dans le cadre des CDI.

Dans ce domaine également, il y a eu des allègements partiels sous forme d'adaptations de barèmes et d'abattements (p. ex. en Irlande en 2001, en Espagne en 1999). En matière d'imposition des rendements des obligations, certains pays établissent des distinctions selon les émetteurs (Australie, Grèce, Japon).

Passage aux systèmes cédulaires d'imposition des revenus

Divers pays ont procédé à un changement de système plus radical et ont séparé tous les revenus du capital de l'investisseur (intérêts, dividendes, gains en capital) des autres revenus pour les taxer à un taux proportionnel plus bas. Les pays scandinaves (Suède, Finlande et Norvège) ont été les précurseurs dans ce domaine, ils ont introduit au début des années 1990 un **système dual d'imposition des revenus** (modèle dit nordique). Ils ont alors imposé séparément les revenus du travail (barème progressif) et les revenus du capital (imposition proportionnelle, à un niveau plus bas). Les bénéficiaires des entreprises sont taxés au même taux proportionnel que les revenus du capital. C'est pourquoi le «Dual Income Tax» est un système d'imposition des revenus qui est certes cédulaire en raison du traitement particulier du revenu du travail, mais qui se caractérise par une grande neutralité dans le domaine des revenus privés du capital et des revenus des entreprises, y compris les bénéfices des sociétés de capitaux. Les Pays-Bas ont aussi opté pour un changement radical avec l'introduction d'un **système dit des «boîtes»**. Ainsi ils n'appliquent plus non plus un barème progressif aux revenus du capital des particuliers. Ils l'ont remplacé par une «troisième boîte» séparée dans laquelle la fortune nette est imposée de manière forfaitaire sur la base d'un rendement fictif³⁷.

³⁷ Les Pays-Bas ont introduit le système des trois boîtes fiscales dans lesquelles ils rangent les différentes sources de revenus. En parallèle, ils ont aboli l'impôt sur la fortune et l'imposition progressive des rendements du capital et les ont remplacés par un impôt forfaitaire sur le rendement (flat rate ou taux unique) préalablement défini de 4% de la fortune nette (c'est-à-dire déduction faite des dettes). «Boîte 1»: revenu imposable du travail et du ménage (imposition progressive, 4 barèmes compris entre 32,35% et 52%); «Boîte 2»: revenu imposable provenant de participations substantielles (imposition proportionnelle au taux unique de 25%); «Boîte 3»: revenu imposable provenant de l'épargne et des investissements (imposition proportionnelle du rendement forfaitaire de la fortune nette (4%) au taux unique de 30%, ce qui représente une charge totale de 1,2% de la fortune nette.

3.7 Imposition du patrimoine

La figure 20 présente la part de l'imposition du patrimoine dans le PIB et son évolution dans le temps. Ce que l'OCDE entend sous la rubrique «imposition du patrimoine» (property tax) englobe bien plus de choses que la rubrique suisse de l'impôt sur la fortune. Elle ne prend pas seulement en considération les impôts nationaux et les impôts locaux frappant les éléments de fortune immobiliers (p. ex. impôts sur les biens fonciers bâtis et non bâtis) et mobiliers (impôt sur le capital des entreprises et impôt sur la fortune des personnes privées), mais aussi les impôts sur les successions et donations ainsi que les droits de timbre sur les transactions financières.

La part du produit de l'imposition du patrimoine au PIB atteint 1,9% en moyenne de l'OCDE. Elle est particulièrement élevée au Luxembourg et en Grande-Bretagne, où elle est du double. Avec quelque 3%, elle est aussi supérieure à la moyenne au Canada, en Corée, aux Etats-Unis, en France, en Suisse et au Japon. Dans les années 1990, cette quote-part a sensiblement augmenté en Pologne, en Italie et en France. Durant la même période, en revanche, elle a reculé de manière significative en Nouvelle-Zélande et en Autriche.

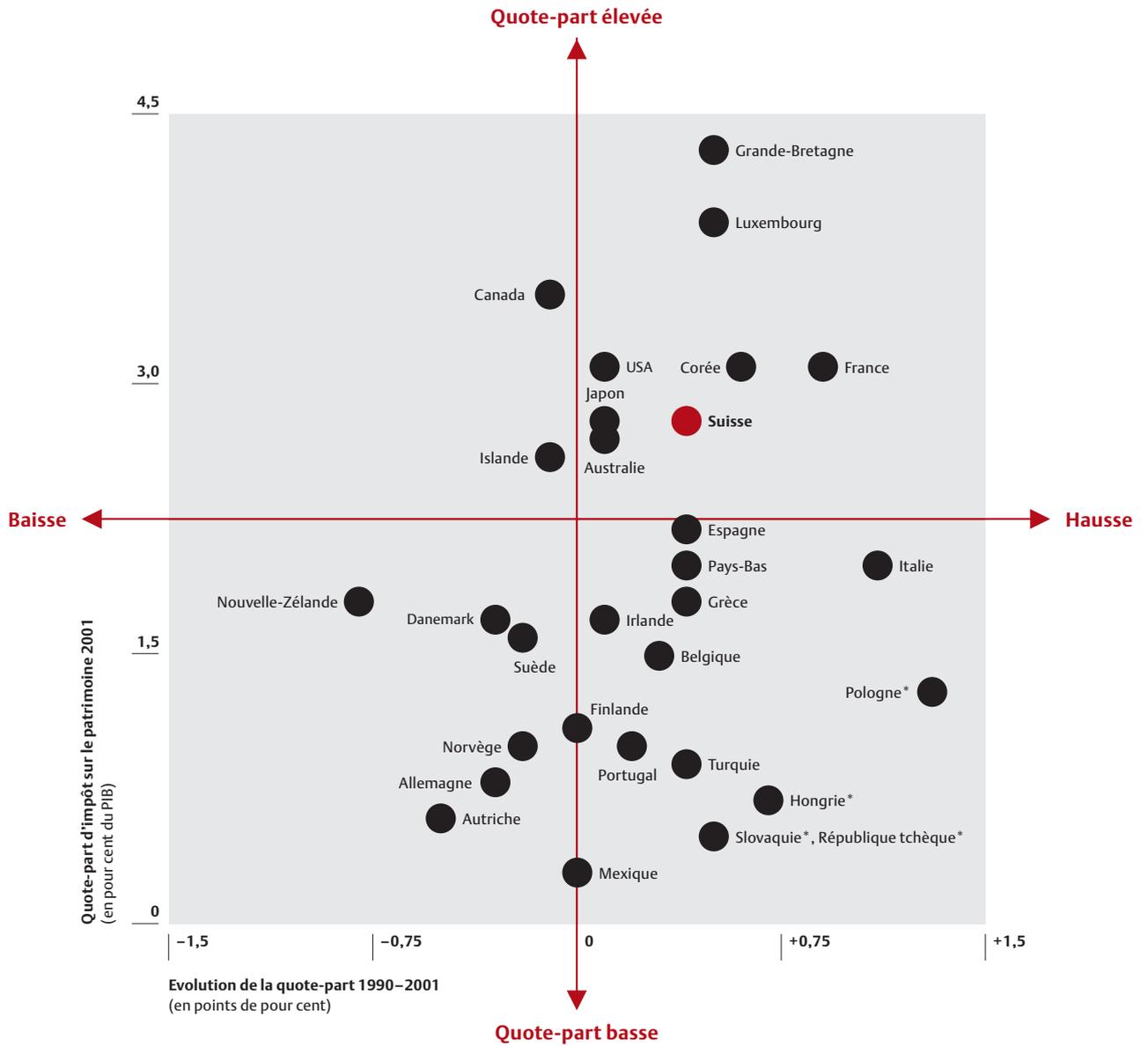
Comme signalé plus haut, la catégorie «imposition du patrimoine» comporte des éléments très hétérogènes. La figure 21 présente ces divers éléments en indiquant leur importance relative dans l'ensemble des recettes fiscales de chaque Etat. En Grande-Bretagne, au Canada, en France, au Japon et aux Etats-Unis, le niveau élevé du produit de l'imposition du patrimoine est dû avant tout à l'imposition des biens immobiliers. Au Luxembourg et en Suisse, il s'explique par l'importance considérable de l'impôt frappant la fortune nette.

Si l'on considère la part imputable à la **fortune immobilière** (il s'agit en général des impôts sur les biens immobiliers), celle-ci est comparativement modeste dans la plupart des pays de l'UE, exception faite de la Grande-Bretagne et de la France. Des baisses de barèmes ont aussi vu le jour ici et là (en Suède, par exemple, où le taux de l'impôt immobilier baisse continuellement depuis 1999), ainsi que des adaptations de l'assiette fiscale (p. ex. au Japon en 2000). Hormis les dispositions spéciales prévues pour les propriétaires de maisons d'habitation, l'évolution des impôts sur les mutations ou les gains immobiliers ainsi que des règles d'évaluation des biens immobiliers mérite aussi d'être relevée: par exemple, en Grande-Bretagne on exige depuis longtemps une modification des tranches d'évaluation locales pour l'impôt foncier. Si l'on considère les revenus des biens immobiliers (en réalité, ce type de revenus du capital devrait, selon la logique fiscale, être classé sous le paragraphe 3.6.2), on observe une évolution vers la suppression progressive des réglementations spéciales touchant la propriété du logement. C'est ainsi qu'un certain nombre de pays n'autorisent plus, ou seulement de façon restrictive, la déduction des intérêts hypothécaires, en associant toutefois cette mesure à la suppression ou à la diminution de l'imposition de la valeur locative: limitation (1998) puis suppression (2000) de la déduction des taux hypothécaires en Grande-Bretagne, au Danemark (2000) en Italie (2000), en Suède (2001) et en Espagne (1999/2003); la Norvège prévoit de supprimer l'imposition de la valeur locative en 2005, mais veut maintenir la déductibilité des dettes, en contrepartie toutefois d'une majoration des impôts immobiliers locaux. La France prévoit pour 2004 une adaptation de l'imposition des gains immobiliers pour les personnes privées.

De nombreux pays prélèvent des **impôts sur les successions et les donations**. Il existe une grande variété de taux d'imposition et de montants déductibles selon les divers degrés de parenté et de fortune. En 2002, cet impôt a fourni une part relativement élevée du produit total de l'impôt en Slovaquie, au Japon, en France, en Belgique, en Grèce, aux Pays-Bas, en Suisse et aux Etats-Unis. A cet égard, l'Allemagne, la Grande-Bretagne, l'Irlande et l'Espagne se situent dans la zone médiane. Dans les autres pays, soit cet impôt est négligeable sous l'angle de la politique financière, soit on n'en prélève (plus) aucun. Voici les développements qui ont pu être observés ces dernières années à propos des impôts sur les successions et les donations: introduction ou augmentation d'abattements (p. ex. en Suède en faveur des époux), réductions générales (p. ex. en Grèce en 2001 et en 2003; au Japon en 2002 et 2003; au Portugal en 2000, en Suède en 1991); suppression complète (p. ex. en Australie en 1991, en Italie en 2002, au Portugal

Figure 20

Evolution de la quote-part d'impôt sur le patrimoine en pour cent du PIB
Etat 2001 et évolution 1990-2001

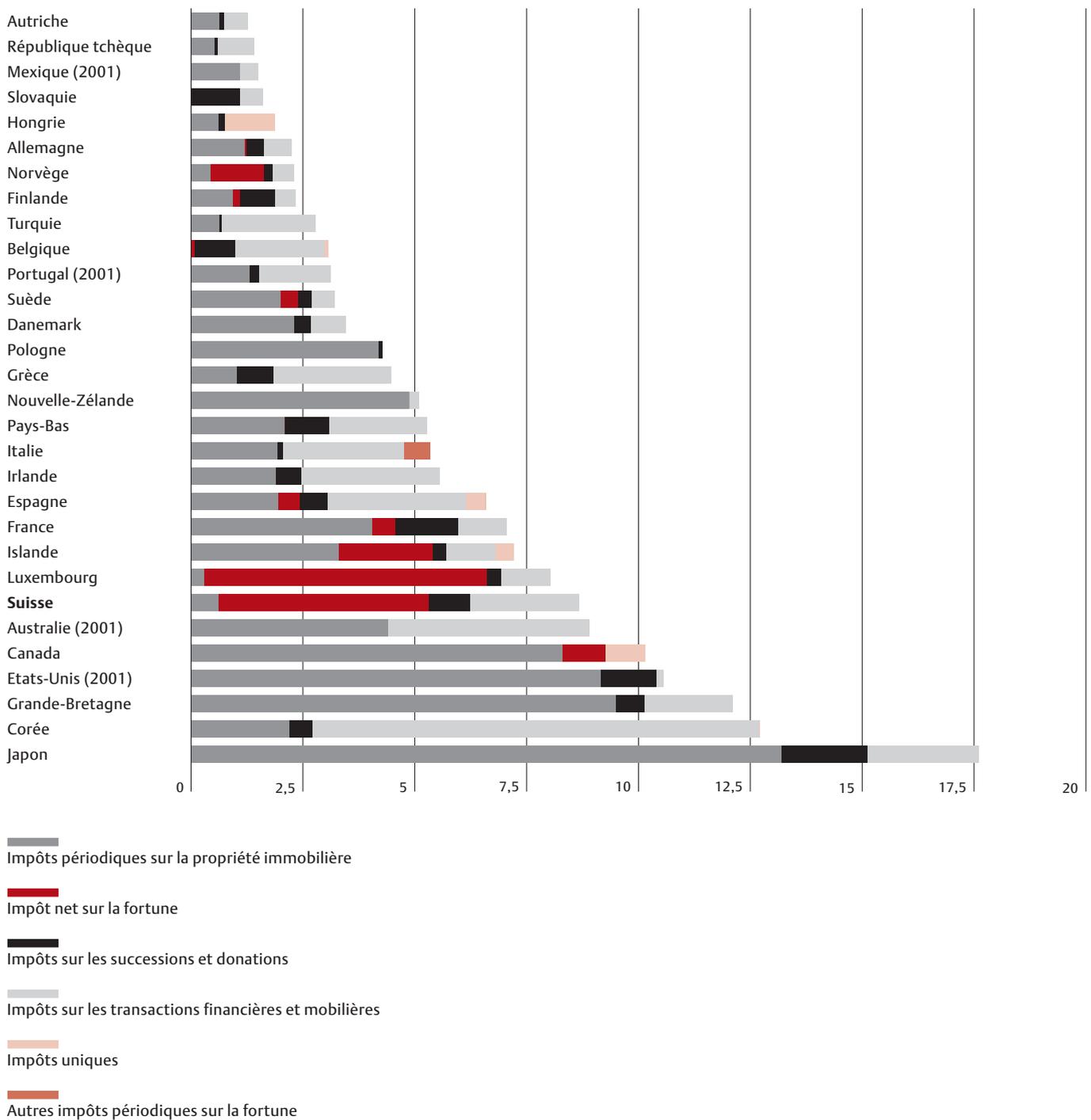


Remarque concernant l'évolution en termes absolus:
* Pologne, République tchèque, Hongrie: 1995-2001; Slovaquie: 1999-2001
Pour les chiffres détaillés: voir tableau en annexe
Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 22, p. 84

Figure 21

Catégories d'impôts sur le patrimoine

Recettes estimées pour 2002, en pour cent de l'ensemble des recettes fiscales



Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 38, p. 108-109 (catégorisation des impôts sur le patrimoine selon la systématique de l'OCDE)

en 2004, où a été introduit en contrepartie un droit de mutation forfaitaire de 10% frappant l'acquisition de certains éléments de fortune, aux Etats-Unis en 2001, avec une période transitoire – phasing out – jusqu'en 2009; suppression planifiée pour les époux en 2004 en Suède; suppression programmée en Slovaquie en 2004, discussions en Espagne en vue d'un démantèlement progressif), mais aussi, en revanche, mise en perspective d'une éventuelle majoration des droits de succession (en Allemagne et en Norvège, par exemple).

La figure 22 met en relief la spécificité de la Suisse en matière d'imposition du capital, de la fortune et des transactions. Aucun autre pays ne maintient en parallèle autant d'impôts aussi productifs non liés au revenu.

Les **impôts sur la formation de capital** (p. ex. le timbre suisse d'émission) et sur les **transactions en capital** (p. ex. le droit de timbre suisse de négociation sur le commerce de titres) ne subsistent que dans un petit nombre de pays. D'une manière générale, ils sont particulièrement préjudiciables à la place économique. La figure 22 montre qu'en dehors de la Suisse, seuls l'Espagne, l'Autriche, l'Irlande, l'Italie, le Luxembourg et les Pays-Bas prélèvent encore des droits d'émission. De même, le droit de négociation sur les transactions boursières (qui n'est pas partout assimilable tel quel au droit de timbre suisse) est peu répandu à l'échelle internationale. Ce prélèvement existe en Finlande, en France, en Grèce, en Grande-Bretagne, en Irlande, en Italie et au Portugal.

En Grèce, le droit sur les transactions boursières n'a été introduit qu'en 1998; il a depuis lors été relevé, puis ramené à 0,3% en 2001. Les autorités grecques ont également procédé à des adaptations dans d'autres domaines (élimination de l'impôt spécial frappant les transactions bancaires en 2001, introduction d'un impôt de 7% sur les transactions repo). En Grande-Bretagne, où le droit de timbre n'est prélevé que sur les titres nationaux, une modernisation de cet impôt a été programmée (adopté en 2003 pour les transactions immobilières et les opérations de leasing). Le droit de timbre sur les transactions boursières a été supprimé au Danemark (1999), en Autriche (2000), au Japon (1999), tout comme le droit de timbre d'émission en Suède (1995). Au Japon, le taux du droit sur les émissions a été réduit en 2000 en faveur du nouveau capital affecté à l'amortissement des dettes. Certes, le Luxembourg, les Pays-Bas et l'Espagne imposent encore les émissions nouvelles, mais les Pays-Bas ont ramené cet impôt de 1% à 0,55% depuis 2000 et l'Espagne prévoit certains allègements pour 2004.

De même, la Suisse est pratiquement le seul pays – avec le Luxembourg, la Finlande et le Portugal – à frapper encore les entreprises d'un **impôt sur le capital**. Depuis 2002, le Portugal prélève un impôt sur le capital de 0,4% lors de l'enregistrement d'une entreprise. Le Japon a réduit cet impôt en 2000.

Enfin, la figure 23 met clairement en évidence la relative rareté d'un véritable **impôt sur la fortune** des particuliers de par le monde. Formellement, l'impôt sur la fortune nette existe bel et bien dans un certain nombre de pays, mais il n'est vraiment productif que dans deux d'entre eux: le Luxembourg et la Suisse. C'est que, face à la mobilité croissante des contribuables fortunés, les autorités nationales sont contraintes de réagir. Les Pays-Bas ont ainsi supprimé l'impôt sur la fortune proprement dit en 2001 et ne taxent plus qu'un rendement forfaitaire de la fortune dans un compartiment séparé, au taux unique de 30%. L'Autriche a supprimé l'impôt sur la fortune en 1994 et le Danemark et l'Allemagne en 1997. Aux Etats-Unis, l'impôt sur la fortune n'existe pas à l'échelle fédérale, mais uniquement au niveau des Etats. De leur côté, le Luxembourg et la Norvège ont abaissé leurs barèmes maximums. Depuis 2003, l'Espagne exonère les participations dès 5% du capital-actions (15% précédemment). En Suède également, où une majoration de l'impôt sur la fortune avait été décidée en 1994, les bases de calcul ont été modifiées en 1998 et les abattements relevés en 2001/2002. La France a certes relevé ses barèmes maximums, mais débat en ce moment – à l'instar de la Finlande – d'une suppression de l'impôt sur la fortune (ne laissant éventuellement subsister que l'impôt sur la fortune immobilière).

Figure 22

Taux d'imposition sur le capital, la fortune et les transactions 2003 (en pour cent)

	Taux d'imposition sur le capital des entreprises	Droits d'émission	Droits de négociation (impôt sur les transactions boursières)	Taux d'imposition sur la fortune nette des personnes physiques
Allemagne	-	-	-	-
Autriche	-	1	-	-
Belgique	-	-	-	-
Danemark	-	-	-	-
Espagne	-	1	-	0,2-2,5
Etats-Unis	-	-	-	-
Finlande	1	-	1,6	0-0,9
France	-	-	0,15-0,3	0-1,8
Grande-Bretagne	-	-	0,5	-
Grèce	-	-	0,3 actions	-
Irlande	-	1 pour les sociétés de capitaux	1	-
Italie	-	1 0 pour les obligations	0,14/0,009	-
Luxembourg	0,5 0,5 pour les entreprises familiales	1	-	0,5
Norvège	-	-	-	0,2-0,4 communes comprises
Pays-Bas	-	0,55	-	(1,2)
Portugal	0,4	-	0,002-0,015	-
Suède	-	-	-	0-1,5
Suisse	0,35	1 0,06-0,12 pour les obligations	0,15/0,3	0-1,0

Sources	European Taxation, IBFD, 2003	The taxation of companies in Europe, IBFD, 2003	The taxation of companies in Europe, IBFD, 2003	European Taxation, IBFD, 2003
Remarques	Finlande: les sociétés étrangères avec siège en Finlande et les personnes morales nationales (sauf les collectivités) sont soumises à l'impôt sur la fortune nette. Portugal: unique, à l'enregistrement initial de l'entreprise. Suisse: taux pour Zurich.		France: 0,3% jusqu'à un CA de 153 000 EUR, 1,15% au-delà. Grande-Bretagne: droits de négociation uniquement sur les actions britanniques. Irlande: le transfert d'emprunts publics ou dans un but caritatif est exonéré. Italie: 0,14% sur les actions non cotées. Suisse: 0,15% sur les titres suisses et 0,3% sur les titres étrangers.	France: taux maximal atteint à partir d'une fortune de 15 millions EUR. Pays-Bas: l'impôt sur la fortune nette a été abrogé en 2001. Il a été remplacé («box 3») par un impôt sur la fortune nette d'un taux unique de 30% («flat tax») sur un rendement forfaitaire (4%); cela représente une charge totale de 1,2% (cf. note de bas de page n° 37). Suède: pour une fortune supérieure à 1 500 000 SEK. Suisse: le taux d'imposition varie beaucoup selon le canton, la commune et la hauteur de la fortune (en 2003, charge fiscale la plus basse dans les chefs-lieux de cantons Appenzell, Schwyz, Stans; charge fiscale la plus élevée dans les chefs-lieux de canton Bâle, Genève, Liestal)

Sources: AFC; OCDE

Figure 23

Taux d'imposition sur la fortune des personnes physiques (en pour cent)

	1994	1999	2000	2001	2002	2003
Allemagne	1	-	-	-	-	-
Autriche	-	-	-	-	-	-
Belgique	-	-	-	-	-	-
Canada	-	-	-	-	-	-
Danemark	1	-	-	-	-	-
Espagne	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5	0,2-2,5
Etats-Unis	-	-	-	-	-	-
Finlande	0-0,9	0-0,9	0-0,9	0-0,9	0-0,9	0-0,9
France	0,5-1,5	0-1,8	0-1,8	0-1,8	0-1,8	0-1,8
Grande-Bretagne	-	-	-	-	-	-
Grèce	-	-	-	-	-	-
Irlande	-	-	-	-	-	-
Islande	1,2-1,45	0,25-1,2	0,25-1,2	0,25-1,2	0,6	0,6
Italie	-	-	-	-	-	-
Luxembourg	0,36-1,0	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
Norvège	1,1-1,5	0,7-1,1	0,6-1,1	0,6-1,1	0,6-1,1	0,2-0,4
Pays-Bas	0,8	0,7	0,7	(1,2)	(1,2)	(1,2)
Portugal	-	-	-	-	-	-
Suède	1,5	1,5	1,5	0-1,5	0-1,5	0-1,5
Suisse	0-1,0	0-1,0	0-1,0	0-1,0	0-1,0	0-1,0
Turquie	-	-	-	-	-	-

Remarques:

Espagne: taux échelonnés entre 0,2% (à partir de 108 182 EUR) et 2,5% (à partir de 10,7 millions EUR).

Etats-Unis: pas d'impôt sur la fortune au niveau fédéral, mais parfois au niveau local.

Finlande: 0,9% à partir d'une fortune nette de 185 000 EUR (à partir de 135 000 EUR pour les non résidents).

France: 0,55% pour une fortune nette entre 720 000 EUR et 1 160 000 EUR; taux maximal (1,8%) pour une fortune dès 15 millions EUR.

Islande: sur une fortune de 4 720 000 ISK et au-delà.

Norvège: y compris impôts communaux.

Pays-Bas: l'impôt sur la fortune nette et l'impôt sur les gains en capital ont été abrogés en 2001. Ils ont été remplacés («box 3») par un impôt sur la fortune nette d'un taux unique de 30% («flat tax») sur un rendement forfaitaire (4%) et représentent une charge totale de 1,2%.

Suède: pour une fortune supérieure à 1 500 000 SEK (2 millions SEK pour les familles).

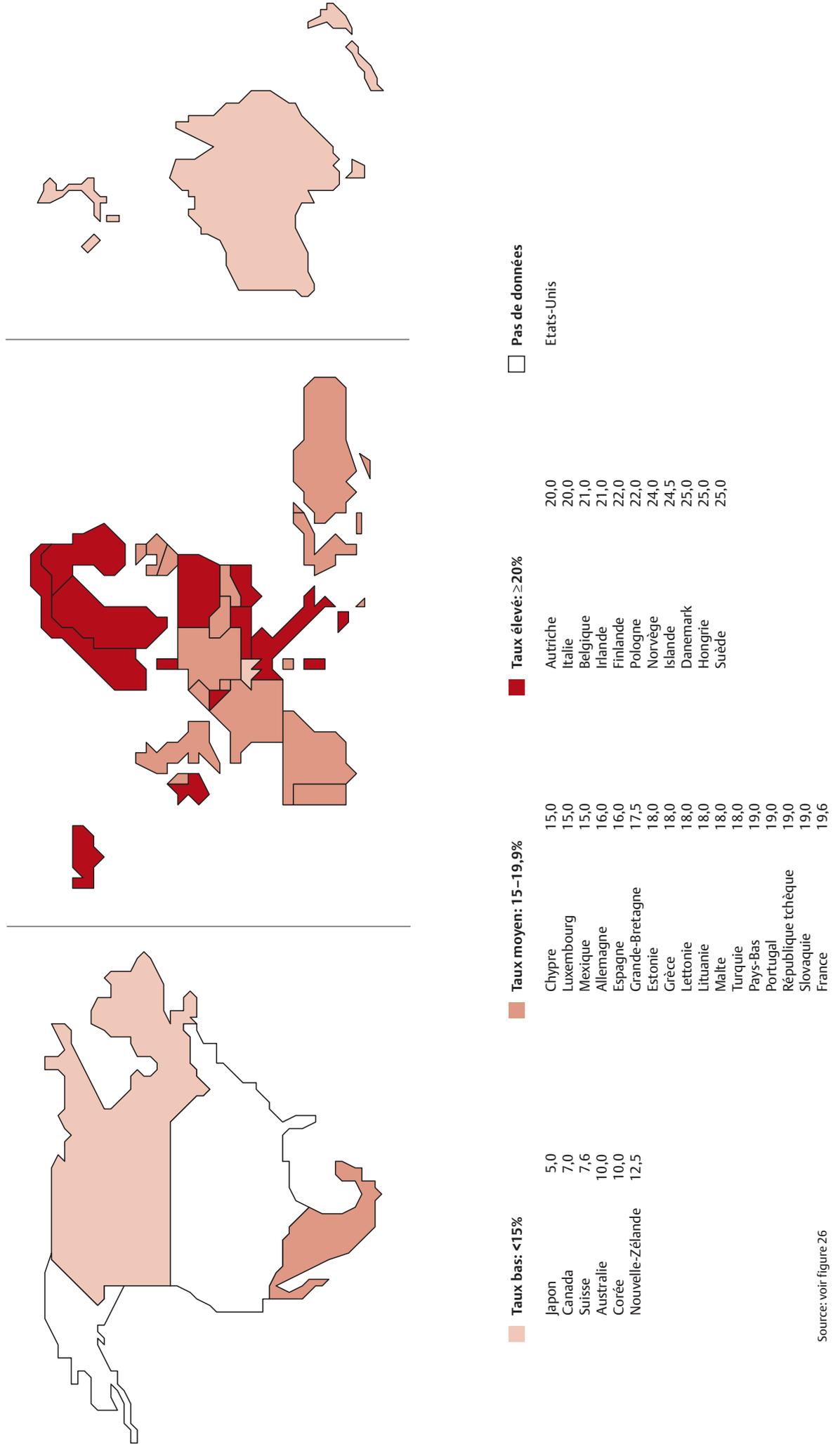
Suisse: Le taux d'imposition varie selon le canton, la commune et la hauteur de la fortune (en 2003 charge fiscale la plus basse dans les chefs-lieux de canton Appenzell, Schwyz, Stans; charge fiscale la plus élevée dans les chefs-lieux de canton Bâle, Genève, Liestal); les taux ont connu une évolution très variable sur la durée.

Sources: AFC, Supplementary Service to European Taxation; IBFD, 2003

Au chapitre de l'imposition des valeurs mobilières, la gestion optimale de l'instrument de l'**amnistie fiscale** pose un défi particulier. Les amnisties fiscales sont plutôt populaires en ce moment. Les situations budgétaires critiques de certains Etats peuvent inciter leurs autorités à user de cet instrument par ailleurs contesté. Le succès économique d'une amnistie dépend de plusieurs facteurs: outre l'amnistie elle-même, sont déterminants les éléments du climat fiscal offert après coup, tels que la confiance, la prévisibilité en matière de planification, ainsi que la charge fiscale qui sera réservée aux revenus nouvellement déclarés et ultérieurs. L'Italie a une longue tradition en matière d'amnisties fiscales. Les deux dernières datent de 2003. La Belgique et l'Allemagne ont décrété une amnistie en janvier 2004 et la Grèce à fin juillet 2004. Chypre prévoit une amnistie qui devrait arriver à échéance à la fin de l'année 2004. La France a également évoqué une amnistie. Les Etats-Unis déploient maintenant aussi des efforts visant à offrir à leurs entreprises multinationales la possibilité de rapatrier leurs bénéfices moyennant un taux d'imposition fortement réduit de 5,25% (au lieu de 35%). Au plan international, on constate que de nombreuses amnisties fiscales ont été décidées ces trente dernières années, mais avec des résultats très inégaux. Les nouvelles sommes déclarées au fisc sont souvent restées en deçà des espérances. Seule l'expérience italienne s'est révélée positive. Outre le taux fiscal offert, le principal facteur de succès d'une amnistie est le taux d'imposition futur promis à la fortune rapatriée. L'essentiel est que le système fiscal reste durablement attrayant et prévisible. Un autre critère important est la garantie de l'anonymat. Cela dit, même si elles permettent d'obtenir de nouvelles recettes à court terme, les amnisties traduisent souvent un échec de la politique fiscale pratiquée jusqu'alors. De plus, le fait de sanctionner a contrario les contribuables honnêtes risque d'entraîner une perte de confiance dans le public et même de susciter de nouvelles fraudes fiscales.

Figure 24

Vue géographique des tarifs généraux de TVA 2004



Source: voir figure 26

3.8 Impôts indirects

Avec une part moyenne d'environ 30%, l'imposition indirecte des biens et des services représente depuis plusieurs décennies une part constamment élevée du financement des budgets publics au sein de l'OCDE (cf. figure 5). Ces dix dernières années, la part totale des impôts indirects au PIB est restée relativement stable dans l'OCDE (cf. figure 25). D'une manière générale, la consommation de biens et de services est davantage taxée surtout dans les pays scandinaves, en Hongrie, en Turquie, en Grèce et au Portugal, que dans les autres pays de l'OCDE. En revanche, la part des impôts indirects est relativement modeste aux Etats-Unis, en Suisse et au Japon. En Australie, au Canada, et au Mexique, la proportion du produit des impôts indirects dans le PIB est inférieure à 10%. C'est parmi les nouveaux entrants d'Europe de l'Est que cette part a le plus fortement augmenté, témoignant d'un déplacement d'accent vers l'imposition indirecte et du fléchissement correspondant de l'imposition directe, transformation structurelle mise en route en vue de l'adhésion à l'UE.

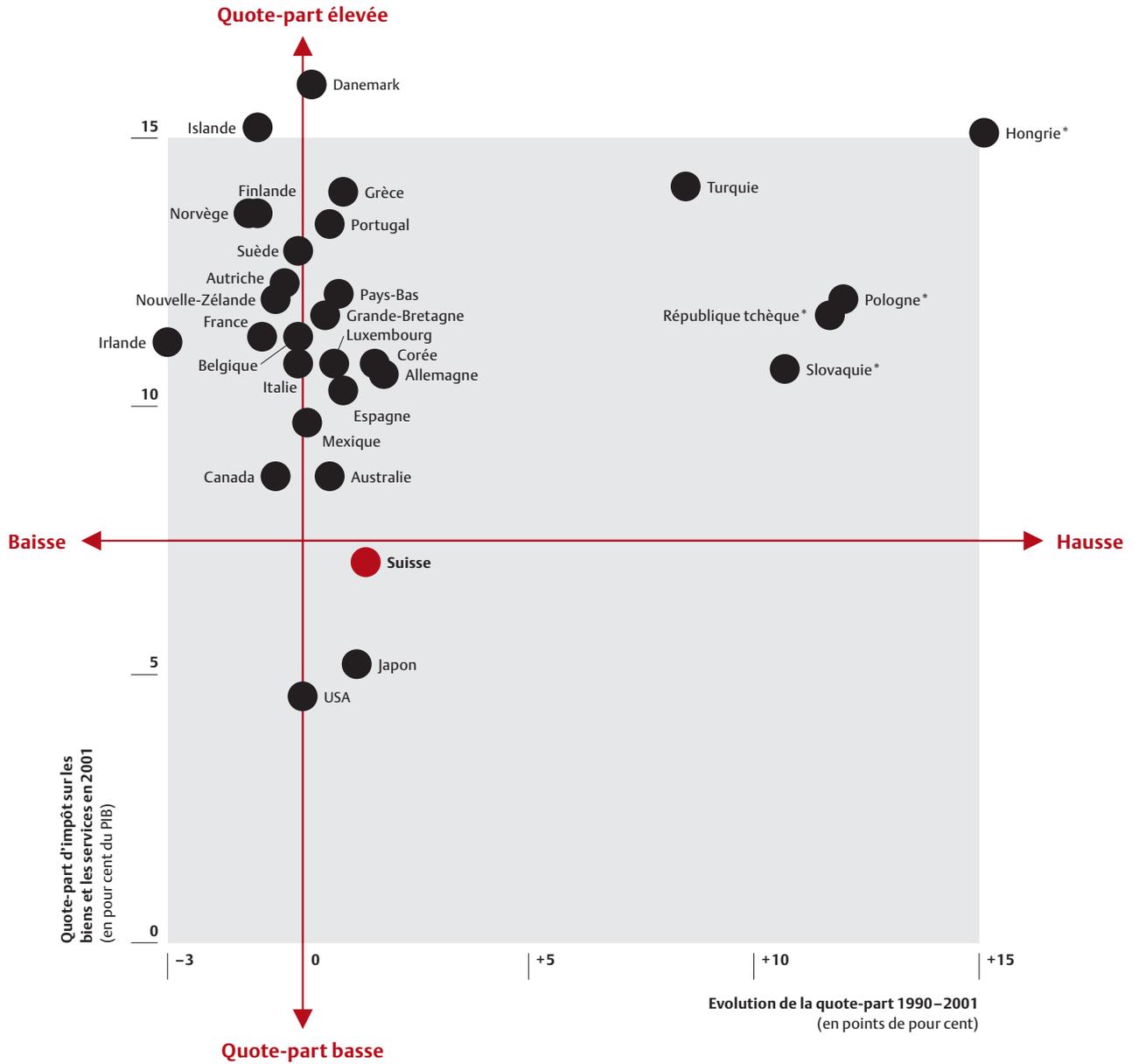
Dans la catégorie des impôts indirects, la structure des prélèvements s'est fortement modifiée ces dernières décennies: la part de la taxation générale sur la consommation dans l'ensemble des recettes fiscales est passée de quelque 12% en 1965 à 18% en 2001, au détriment des impôts sur la consommation spécifiques. Dans l'imposition sur la consommation, le rôle principal est dévolu à la TVA. Il existe à côté de cela un grand nombre d'impôts spécifiques: droits de timbre, taxes de consommation et taxes énergétiques, partiellement liés à des objectifs d'incitation (d'ordre écologique ou sanitaire, notamment).

Par rapport à l'imposition directe, la taxation sur la consommation présente, pour beaucoup, l'avantage d'être fiscalement neutre pour les entreprises. La TVA peut néanmoins occasionner à celles-ci des coûts administratifs considérables. Comparés à ceux de l'imposition des bénéfices (établissement de la déclaration fiscale une fois par année), les coûts et contraintes de la TVA sont sensiblement plus lourds pour une entreprise (obligation de veiller à ce que toutes les transactions soumises à la TVA soient correctement saisies). De plus, la TVA soulève en pratique de nombreux problèmes et occasionne des distorsions de concurrence (p. ex. fausses exonérations sans déduction de l'impôt préalable, problèmes de délimitation entre chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt, exonérés et imposables, possibilités de répercussion limitées). S'ajoute à cela un facteur de distorsion dans les transactions internationales dû à différents points d'ancrage législatif (p. ex. pour les services transfrontières). En fin de compte, des niveaux de TVA trop élevés favorisent l'essor de l'économie souterraine et créent des incitations négatives. Les inconvénients mentionnés ci-dessus, partiellement inhérents au système, décuplent avec l'augmentation de la TVA.

Pour les pays de l'UE, les directives européennes sont impératives en matière de TVA. L'UE dicte les taux minimums (15% pour le taux normal), mais ne fixe aucune limitation vers le haut. Elle exige en outre que les taux d'exception soient limités aux plus petits montants possibles. Dix-sept pays appliquent un taux zéro à certains chiffres d'affaires nationaux, 22 pays appliquent un taux réduit à certains services et marchandises, et sept pays font bénéficier certaines régions de tarifs spéciaux. La branche du tourisme, en particulier, bénéficie souvent de tarifs préférentiels. Les taux de TVA sont restés stables dans une large mesure. La figure 26 montre leur développement dans le temps (sous réserve de l'évolution des éventuels taux spéciaux). La plupart des pays ont apporté au système des adaptations plutôt marginales et procédé à des majorations de taux ici et là (Mexique, Turquie, Portugal, Norvège, Japon, Pays-Bas, Suisse, Espagne, Italie, Allemagne et France). Dans un premier temps, la France a porté son taux de 18,6% à 20,6%, pour le ramener à 19,6% en 2000, sur quoi elle a encore abaissé en 2004 le taux spécial pour l'hôtellerie et la restauration. En 2001, l'Irlande a procédé à une baisse d'un point, sur laquelle elle est cependant revenue l'année suivante. L'Italie a ramené de quatre à trois le nombre de ses taux de TVA à l'occasion de la réforme de 1997. La Norvège a entrepris en 2001 une vaste réforme de sa TVA, qui s'est traduite simultanément par une hausse des taux et un élargissement de l'assiette fiscale. La Slovaquie a massivement diminué son taux de TVA, soit de 25% en 1994 à 19%. La République tchèque et l'Estonie ont aussi réduit leurs taux. En Pologne, une diminution à 15% est actuellement en discussion.

Figure 25

Evolution de la quote-part d'impôt sur les biens et les services en pour cent du PIB
Etat 2001 et évolution 1990-2001



Remarque concernant l'évolution en chiffres absolus:
 * Pologne, République tchèque, Hongrie: 1995-2001; Slovaquie: 1999-2001
 Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe
 Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 24, p. 85

Ces dernières années, l'imposition du **commerce électronique (e-commerce)** a soulevé un certain nombre de questions. Il est clair que ce domaine pose un défi aux autorités fiscales, plus particulièrement en ce qui concerne l'imposition des services transfrontières, difficiles à localiser clairement dans de nombreux cas. Bien que certains problèmes ne soient pas encore réglés, notamment à propos des impôts de consommation, l'OCDE a pourtant, sur la base des principes adoptés en 1998 déjà à Ottawa (p. ex. neutralité concurrentielle, distinction entre livraison et service) clarifié des points importants quant à l'imposition des transactions transfrontières par Internet et l'application des conventions de double imposition. De son côté, l'UE a promulgué en juillet 2003 une directive sur l'application de la TVA à certaines transactions fournies par voie électronique, texte qui exige des prestataires établis hors de l'UE qu'ils se fassent enregistrer dans un Etat de l'UE.

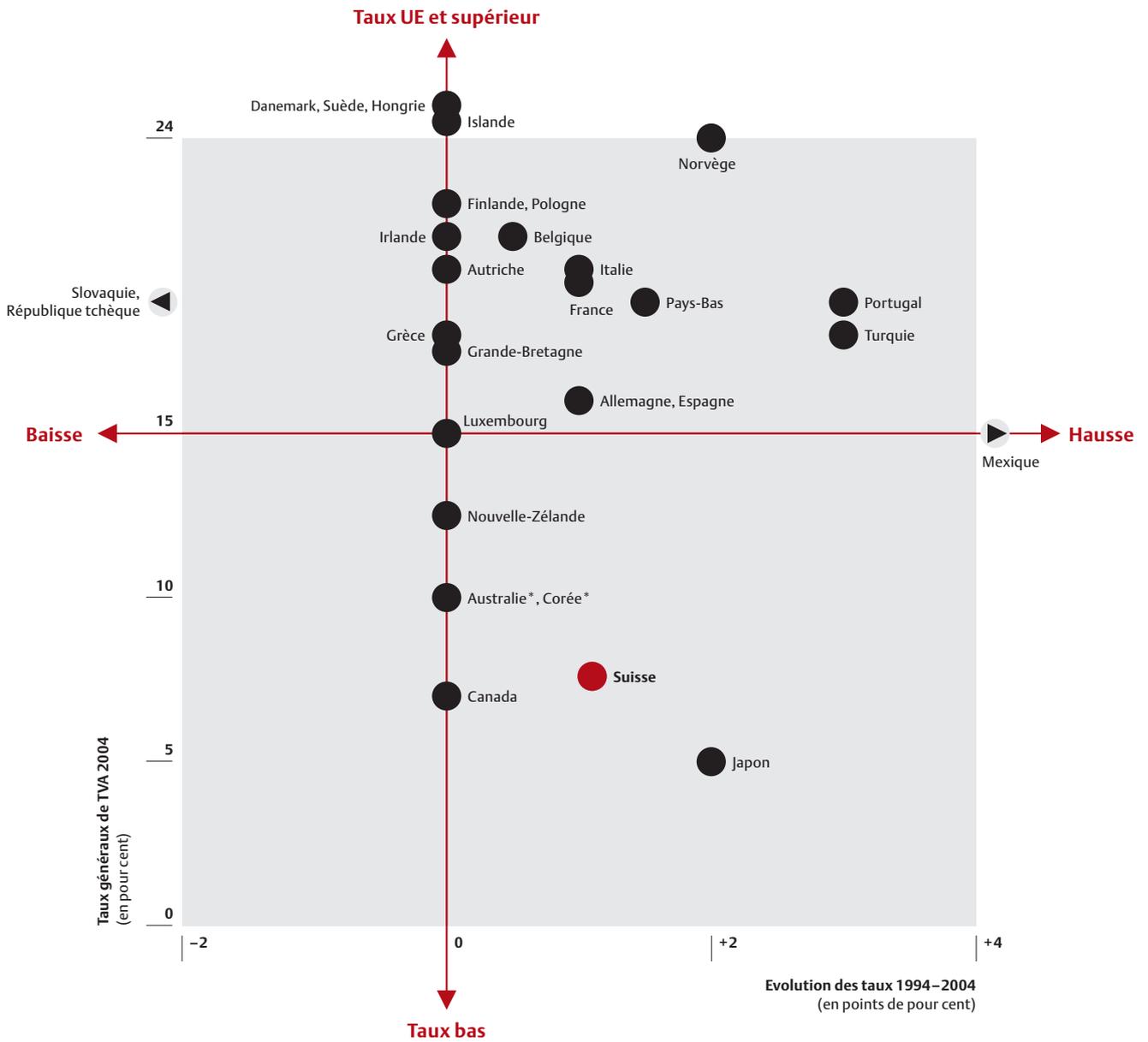
Souvent, les Etats relèvent à court terme leurs impôts spéciaux frappant le **tabac et les boissons alcoolisées** afin de réduire les déficits budgétaires ou de compenser d'autres baisses d'impôts (p. ex. la France en 2003, l'Allemagne en 2003 et 2004, la Grande-Bretagne en 2003, la Nouvelle-Zélande en 1998, l'Autriche en 2000, l'Espagne en 1998). L'entrée dans l'UE des dix nouveaux Etats membres, avec les niveaux d'imposition plutôt bas qu'ils pratiquent pour ces produits, a pu inciter d'autres pays à revoir à la baisse des taux apparaissant particulièrement élevés en comparaison (baisses au Danemark en 2003, en Norvège en 2002, en Finlande prévue pour 2004).

On constate en outre une propension au développement des **taxes écologiques et énergétiques**, utilisées pour inciter à un comportement plus respectueux de l'environnement, mais aussi pour subventionner certaines activités ou compenser des baisses d'impôts dans d'autres domaines (par exemple, diverses réformes fiscales écologiques prévoient en même temps de soulager le facteur travail par des rétrocessions sous forme de baisses des cotisations sociales). Dans certains cas, des taxes d'incitation correctement conçues (imposition des consommateurs finals, neutralité du point de vue budgétaire) peuvent constituer des instruments efficaces pour atteindre certains objectifs écologiques. Celles qui sont mal conçues, en revanche, nuisent à la compétitivité d'un pays ou de certains secteurs et entraînent souvent des réactions de rejet. Lors de sa réforme fiscale entreprise en 1993, le Danemark a veillé avec un soin tout particulier à ce que les taxes écologiques n'affectent pas la compétitivité de sa petite économie ouverte. De nombreux pays (p. ex. la Belgique en 2001, le Danemark en 1993 et en 1999, l'Allemagne en 1999, la Finlande en 2003, la Grande-Bretagne en 2001, l'Irlande en 1999 et en 2002, les Pays-Bas en 2001, la Suède en 2000, l'Espagne en 1998) ont ces dernières années introduit à divers titres des instruments écologiques dans leurs systèmes fiscaux. Ils ont augmenté les taxes frappant les produits nocifs pour l'environnement (p. ex. les carburants) ou pris des mesures encourageant le comportement écologique des individus et des entreprises. De même, ils ont stimulé fiscalement les investissements respectueux de l'environnement et les efforts des entreprises visant à réduire leurs rejets polluants (au Danemark et en Grande-Bretagne, par exemple). Certains d'entre eux ont actuellement en projet de nouvelles mesures visant à renforcer la conscience écologique. L'Italie prépare depuis longtemps déjà une sorte de réforme fiscale écologique, qu'elle n'a toutefois pas cherché à appliquer avec beaucoup de conviction jusqu'ici. La Suède parle d'introduire des impôts sur la consommation «verts» et d'alourdir la taxation de certains agents énergétiques. Dans plusieurs pays, la charge globale imputable aux impôts écologiques est restée la même, mais la structure d'imposition s'est modifiée (autres taxes sur l'essence et les voitures en Australie ou en Irlande, p. ex.).

Pour le reste, les communes se financent de plus en plus à l'aide de **taxes ou d'impôts sur la consommation spéciaux**. Les pouvoirs publics introduisent fréquemment des redevances pour financer leurs prestations, ce qui correspond à une progression déguisée de la quote-part fiscale. La structure et l'ampleur de ces redevances varient beaucoup d'un pays à l'autre et reflètent souvent les usages culturels ou le poids bureaucratique des divers Etats.

Figure 26

Taux généraux de TVA dans les pays de l'OCDE en pour cent
Etat 2004 et évolution 1994–2004



Remarque concernant l'évolution en chiffres absolus:
* Australie: 2000–2004; Corée: 1998–2004

L'Australie a introduit un impôt sur la consommation en 2000; si les USA n'ont pas d'impôt sur la consommation au niveau fédéral, ils connaissent de nombreux types d'impôts sur le chiffre d'affaires au niveau local.

Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe

Sources: OCDE, Tax Database; PWC; Deloitte Touche Tohmatsu

3.9 Evolution des cotisations sociales

La présente étude ne recense pas systématiquement les réformes et adaptations des systèmes obligatoires d'assurances sociales. Ses explications portent donc principalement sur la présentation des tendances générales de l'évolution des cotisations sociales et de certaines modifications ponctuelles intéressantes.³⁸

Au cours des quarante dernières années, l'importance relative des cotisations sociales dans la structure fiscale a massivement progressé au sein de l'OCDE. On observe toutefois depuis 1990 une certaine stabilisation dans l'ensemble, avec néanmoins des différences considérables (cf. figure 5). Ainsi que l'a déjà mis en évidence le chapitre 3.2, les systèmes sociaux et leurs modes de financement sont très inégaux d'un pays à l'autre. Certains Etats ne connaissent pas ou pratiquement pas les cotisations sociales (Nouvelle-Zélande, Australie, Danemark), alors que d'autres en dépendent fortement (République tchèque, Slovaquie, Allemagne, Autriche, France, Japon, Pays-Bas, Espagne et Suède). Pour ces neuf pays, ainsi que pour l'Italie et le Luxembourg, les cotisations sociales constituent les principales sources de recettes de l'Etat. Comme signalé plus haut (paragraphe 3.1.2), la valeur probante de ces chiffres est cependant limitée. En Suisse, par exemple, les primes des caisses maladie et les cotisations à la SUVA, qui ont indubitablement un caractère obligatoire, ne sont pas prises en compte dans le calcul de la quote-part fiscale officielle. Outre la Suisse, au sein de l'OCDE, seuls l'Islande et les Pays-Bas connaissent des systèmes semblables. Le montant officiellement déclaré des cotisations sociales constitutives de la quote-part fiscale ne donne donc pas une image fiable de l'importance effective

de la sécurité sociale garantie par l'Etat ni de l'ampleur des prestations de l'Etat. De plus, les cotisations sociales ne doivent pas être considérées indépendamment des prestations, lesquelles sont tout sauf uniformes dans les pays de l'OCDE. Outre les sollicitations croissantes des bénéficiaires, les systèmes sociaux sont souvent confrontés à de graves défis (p. ex. taux de chômage élevé, baisse du nombre de cotisants combinée à la progression du nombre de rentiers, accroissement des coûts de la santé lié à l'augmentation de l'espérance de vie). Dans de nombreux pays, le niveau élevé des prélèvements sociaux se traduit par un alourdissement des charges salariales annexes et par des rigidités sur le marché du travail et de la production.

La figure 27 montre qu'en République tchèque, en France, en Suède, en Autriche, en Allemagne, en Slovaquie, en Belgique et aux Pays-Bas, les cotisations sociales constituent une charge particulièrement lourde (en moyenne plus de 14% du PIB). En Australie et en Nouvelle-Zélande, les cotisations sociales n'existent pas. Au Danemark, en Islande, au Mexique, en Irlande, en Corée, aux Etats-Unis, en Turquie et en Suisse, elles se situent à un niveau relativement faible (inférieur à 8% du PIB, parfois bien au-dessous de ce chiffre). Si l'on prend toutefois en considération la totalité des prélèvements sociaux obligatoires, la Suisse atteint à cet égard un sommet, à 20,5% du PIB.

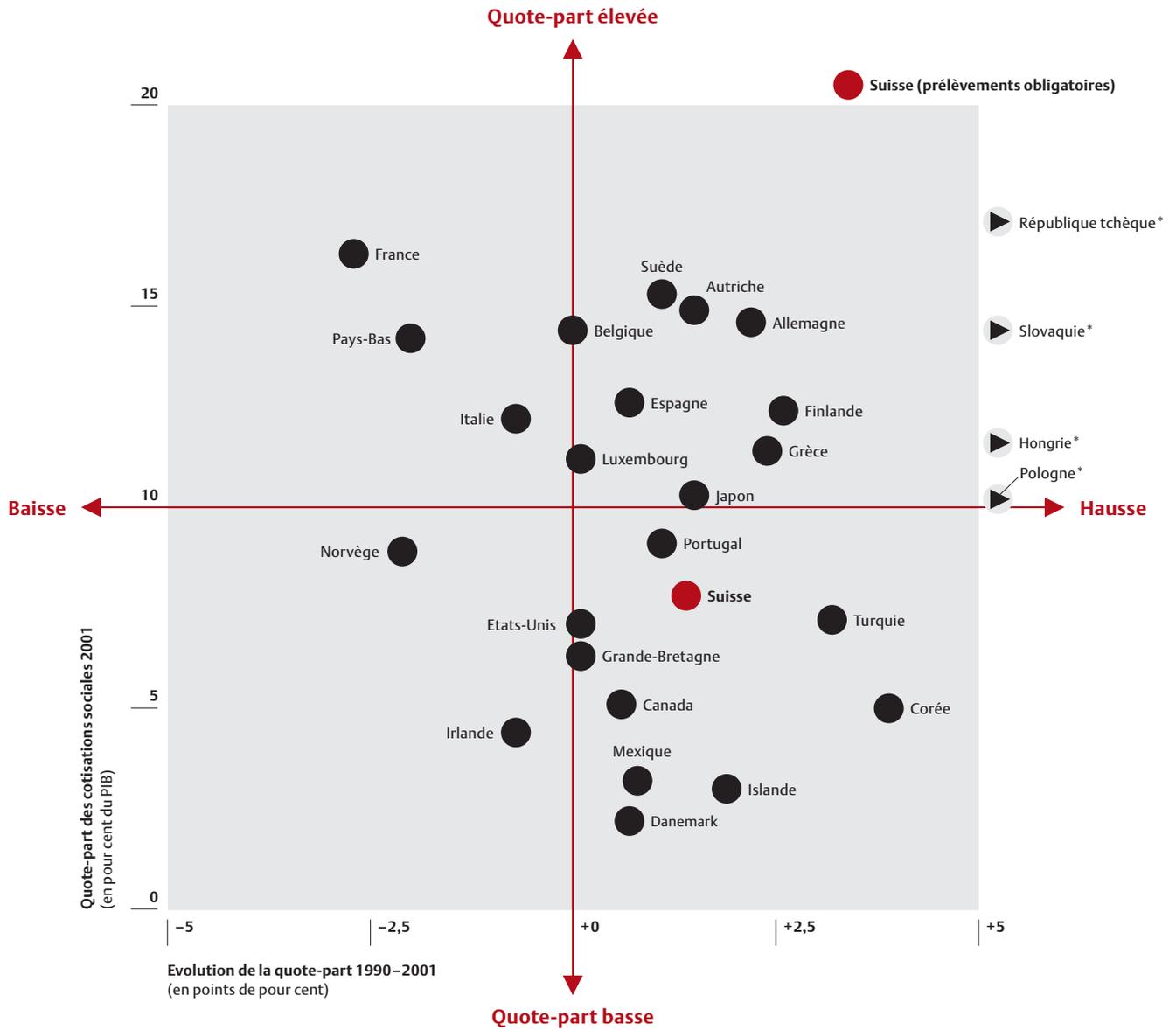
Dans les quatre pays est-européens République tchèque, Slovaquie, Hongrie et Pologne, qui ont été confrontés aux problèmes de mise en place de leurs systèmes d'assurances sociales, les cotisations sociales ont enregistré une progression particulièrement marquée.

Pour encourager les employeurs à embaucher, un certain nombre d'Etats membres de l'UE ont commencé dès le milieu des années 1990 à diminuer les cotisations sociales. Ce sont surtout les revenus inférieurs qui ont bénéficié de ces allègements, sous la forme de relèvements des montants dégrévés ou de réductions des taux de cotisation (p. ex. Belgique, Finlande, France, Grande-Bretagne, Pays-Bas, Espagne). D'autres pays s'emploient à diminuer leurs cotisations sociales pour l'ensemble des travailleurs (l'Allemagne, la Finlande et l'Autriche, p. ex.), même si le niveau de ces prélèvements demeure parfois élevé. Cette politique vise aussi à favoriser la création de nouveaux emplois et l'occupation de jeunes travailleurs ou de main d'œuvre faiblement rétribuée (en Grèce et en

³⁸ Les explications se fondent principalement sur les Statistiques des recettes de l'OCDE 1965–2002, le document «Taxing Wages» 2002–2003 et 2001–2002 de l'OCDE, ainsi que sur l'étude de la Commission européenne (2003) sur les structures fiscales de l'UE.

Figure 27

Evolution de la quote-part des cotisations sociales en pour cent du PIB
Etat 2001 et évolution 1990–2001



Remarque concernant l'évolution en chiffres absolus:
* Pologne, République tchèque, Hongrie: 1995-2001; Slovaquie: 1999-2001
Pour les chiffres détaillés, voir le tableau en annexe
Sources: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 14 (définition selon la systématique OCDE), p. 80; DFF, tableau joint au communiqué de presse du 22 octobre 2003

A partir du recensement des réformes fiscales adoptées dans les pays de l'OCDE (chapitre 2) qui a servi de base à l'élaboration de cette étude, nous avons pu dresser au chapitre 3 certains constats sur les tendances fondamentales qui se manifestent en politique fiscale. Le chapitre 4 propose une interprétation de ces tendances internationales fondamentales (chapitre 4.1) et pose la question de leur signification concrète pour la Suisse (chapitre 4.2). Dans ce contexte, il convient de tirer des conclusions sur la position fiscale de la Suisse dans le monde ainsi que sur les mesures de politique fiscale à mettre en œuvre.

4.1 Interprétation des développements internationaux

Le présent chapitre résume sous forme de thèses les principaux résultats de l'analyse qui précède. Pour plus de clarté, ces propositions sont subdivisées en trois volets: «thèses concernant les systèmes fiscaux dans leur ensemble», «thèses concernant divers types d'impôts» et «thèses concernant les tendances de société par rapport à la fiscalité».

Thèses concernant les systèmes fiscaux dans leur ensemble

D'une manière générale, les systèmes fiscaux sont complexes et le resteront: De nombreux pays industrialisés présentent des systèmes extrêmement complexes qui rendent très difficiles des changements fondamentaux dont la nécessité n'est en soi pas remise en cause.

La concurrence entre systèmes fiscaux hétérogènes restera déterminante à l'avenir: Les différences de niveau d'imposition que l'on peut constater d'un Etat à l'autre exercent une influence sur les décisions des entreprises. Des taux fiscaux attractifs, mais aussi d'autres facteurs comme l'assiette fiscale ou la qualité des relations avec les autorités offrent aux Etats une certaine marge de manœuvre dans l'aménagement de leur fiscalité. De nombreux pays de l'OCDE savent se ménager des espaces de liberté leur permettant d'optimiser leur politique fiscale et d'améliorer leurs systèmes fiscaux de façon à offrir des solutions attractives.

La politique fiscale nationale des différents pays doit tenir compte de la mondialisation: La mondialisation se traduit par l'ouverture des marchés et par l'échange plus intensif de biens, de capitaux et de main-d'œuvre. Ainsi, les pays doivent tenir compte des développements internationaux dans l'aménagement de leurs propres systèmes fiscaux et ils se concurrencent les uns les autres pour dégager de la substance fiscale par rapport aux facteurs mobiles (biens, capitaux et main-d'œuvre très qualifiée). La chaîne de création de valeur, qui dépasse les frontières, renforce aussi la nécessité d'agir afin d'aboutir à une imposition favorable des structures internationales.

L'incertitude concernant l'harmonisation des systèmes fiscaux dans l'UE devrait demeurer entière: Dans le domaine des impôts directs, la politique fiscale dans l'UE est en principe toujours du ressort des Etats membres. Toutefois, les directives relatives à la mise en œuvre du marché intérieur ainsi que les arrêts de la Cour européenne de justice restreignent toujours un peu plus la souveraineté nationale, ce qui entraîne à court terme des réactions de rejet, mais devrait à plus long terme favoriser une certaine convergence. En même temps, le marché intérieur stimule la concurrence, surtout en ce qui concerne le niveau des taux d'impôt. Les pays de l'ancienne Europe des Quinze sont confrontés à des défis, notamment par les projets de réforme radicaux et les taux très bas d'imposition sur le bénéficiaire des sociétés des nouveaux pays de l'UE. En revanche, dans le domaine des impôts indirects sur la consommation (TVA), il existe déjà un système uniforme qui influence aussi de manière déterminante l'aménagement des systèmes des Etats tiers.

Pour les plus petits pays, offrir un site attrayant est à la fois une nécessité et une chance: Les Etats de petite taille qui ne disposent pas de grands marchés nationaux ou de ressources naturelles sont obligés d'adapter rapidement leur régime fiscal en faisant preuve de flexibilité pour le rendre attrayant, notamment en ce qui concerne les structures internationales mobiles (par exemple structures holdings, sièges généraux de groupes et sociétés financières).

Les facteurs intangibles, dits «soft» (par exemple le climat fiscal) sont des critères de qualité particulièrement importants: Les rapports avec les autorités fiscales ainsi que la prévisibilité des décisions et des lois fiscales deviennent essentiels dans le choix d'un site d'implantation de la part des contribuables.

Thèses concernant divers types d'impôts

La tendance est aux impôts indirects sur la consommation et aux prélèvements sociaux élevés: La plupart des pays de l'OCDE passés en revue dépendent fortement de trois principales sources de recettes: les impôts sur le revenu, les prélèvements sociaux et l'imposition indirecte sur les biens et les services (la plupart du temps sous forme de TVA). Au fil du temps, la charge des impôts directs a plutôt eu tendance à diminuer, l'importance relative des prélèvements sociaux et l'imposition indirecte ayant à l'inverse augmenté.

Les taux d'imposition appliqués aux entreprises tendent à se réduire et l'assiette fiscale tend à s'élargir, du moins partiellement: Dans le cas des sociétés de capitaux, la tendance à la baisse des tarifs est particulièrement marquée en ce qui concerne les taux de l'impôt sur le bénéficiaire: depuis les années 1990, presque tous les pays de l'OCDE ont abaissé au moins une fois leurs taux, parfois massivement. Le but est souvent de lancer un signal en faveur d'investissements directs étrangers. Mais la correction des barèmes à la baisse est en partie compensée par une extension de l'assiette fiscale.

Le revenu du travail et le produit du capital sont de plus en plus imposés séparément: De très nombreux pays de l'OCDE reconnaissent que le modèle de l'imposition globale, qui saisit si possible sans distinction tous les revenus du marché et de transferts réalisés au cours d'une année civile comme base d'imposition, présente de gros défauts (inefficacité économique et imposition multiple des revenus du capital). On tend de plus en plus à traiter séparément les revenus du capital et à leur appliquer un taux fiscal unique (système dual d'imposition des revenus ou système des 3 boîtes fiscales). La tendance est au maintien de taux progressifs sur le revenu du travail et à un taux proportionnel plus bas sur le revenu du capital.

La double imposition économique des bénéfices distribués est atténuée presque partout: Quant à l'imposition des dividendes, on observe une nette tendance à passer du système classique et de celui d'imputation à un système d'atténuation qui soulage fiscalement l'actionnaire («Shareholder Relief»).

On observe de plus en plus fréquemment des allègements ciblés de l'imposition du revenu du travail: De nombreux pays adaptent leurs systèmes fiscaux de manière à créer des incitations positives au travail et convaincre les contribuables qu'il vaut la peine d'être performant sur le plan professionnel. D'une part, les taux maximaux prohibitifs sont abaissés et les tranches des barèmes sont élargies de manière à ralentir la progressivité de l'impôt; d'autre part, de nombreux allègements ponctuels sont prévus pour les familles et les catégories inférieures de revenus.

Les amnisties fiscales ne traitent que les symptômes: Des amnisties sont de plus en plus souvent annoncées et appliquées dans le but de maintenir ou de récupérer une certaine substance fiscale. Celles-ci ne sont efficaces que si l'Etat offre des conditions adéquates allant de paire avec un allègement durable. En tant que mesures ponctuelles de financement à court terme, elles sapent le moral des contribuables et nuisent à la crédibilité de la politique fiscale.

Thèses concernant les tendances de société par rapport à la fiscalité

La sensibilité des citoyens aux questions fiscales croît avec le temps: Tant les contribuables que les médias s'intéressent de plus en plus aux questions de politique fiscale. D'une part, on assiste à une résistance fiscale croissante contre un Etat fiscal souvent envahissant et tatillon; d'autre part, le débat sur les valeurs se polarise toujours sur la mesure adéquate d'équité fiscale.

La volonté des gouvernements de procéder à des réformes fiscales se renforce d'une manière générale: Des réformes importantes ont été entreprises dans de nombreux pays de l'OCDE, même si la situation financière réduit la marge de manœuvre pour ce faire ou en limite l'applicabilité. Certains pays ont même préparé des réformes radicales qu'ils sont sur le point d'appliquer.

Des appels de plus en plus pressants à une simplification du système se font entendre: L'opinion publique est de plus en plus consciente des demandes émanant des milieux scientifiques et politiques qui vont dans le sens de simplifications cohérentes et de modèles novateurs. Mais, souvent, ces propositions demeurent sans écho.

Une politique des petits pas peut réduire la transparence du système: La plupart des pays, au lieu de «frapper un grand coup», procèdent volontiers à des adaptations fines du système fiscal dans le cadre du processus budgétaire ordinaire. Les réformes importantes ou radicales sont la plupart du temps difficiles à faire passer, compte tenu des résistances liées à des intérêts particuliers. Toutefois, des adaptations de moindre ampleur mais plus fréquentes compliquent le système fiscal.

4.2 Implications pour la Suisse

Ce chapitre a pour but, à partir d'observations empiriques, de tirer des conclusions concernant la position fiscale de la Suisse sur le plan international et de **définir des mesures** de politique fiscale. Le Concept fiscal pour la Suisse, publié en l'an 2000, est à la base de cette démarche. La **position fiscale de la Suisse** inspire les 13 constats suivants:

1. La concurrence internationale entre sites, liée à la mondialisation et à une mobilité accrue, a engendré une *grande dynamique internationale* dans le domaine fiscal. La Suisse ne peut ignorer cette évolution. Malgré les efforts d'harmonisation menés par les organisations internationales (UE, OCDE, ONU), une tendance à l'optimisation des espaces fiscaux nationaux libres est perceptible.
2. Au vu de la rapidité des évolutions constatées à l'étranger, la Suisse est *menacée d'immobilisme*. D'importants projets de réforme sont en suspens, mais sont difficilement réalisables (ex: rejet du paquet fiscal le 16 mai 2004). Pour un petit pays entretenant des liens économiques aussi étroits avec l'étranger, toute pétrification du système fiscal pourrait être fatale tant à son économie qu'à sa politique de croissance.
3. Afin de résister à la concurrence internationale dans ce domaine, la Suisse doit développer ses *points forts* et exploiter la *marge d'autonomie fiscale* dont elle dispose de manière ciblée, en pleine connaissance des évolutions internationales et des réformes en cours à l'étranger.
4. Des projets de réformes radicaux tels que ceux qu'ont élaborés certains nouveaux pays de l'UE ne sont guère envisageables en Suisse. C'est pourquoi il convient de procéder *par étapes* pour atteindre les buts reconnus comme étant les bons, *mais néanmoins avec systématique*, en tenant compte des particularités du système politique suisse (notamment la politique de concordance et la structure fédéraliste du pays).
5. La présente étude s'attaque au *mythe de l'immuabilité de la position fiscale suisse*, tant en ce qui concerne les avantages comparatifs (mobilité croissante) que la charge fiscale générale (quote-part fiscale, y compris les prélèvements obligatoires et les taxes). La Suisse doit continuer de se mesurer aux meilleurs en matière de politique fiscale. Certes, sa position est encore en partie relativement bonne, mais les tendances suscitent l'inquiétude. Sans mesures visant à inverser le cours des choses, la relégation en ligue inférieure menace.
6. Aucun pays de l'OCDE n'a connu une *croissance des dépenses aussi explosive* que la Suisse. A ce problème vient s'ajouter le défi démographique, vrai casse-tête de politique financière. C'est pourquoi la Suisse doit tout faire pour parvenir à maîtriser ses dépenses et réduire la quote-part de l'Etat par une politique de croissance cohérente. C'est ainsi seulement qu'elle arrivera à créer la marge de manœuvre financière nécessaire pour entreprendre les réformes fiscales qui s'imposent.
7. Le *fédéralisme financier de la Suisse, unique en comparaison internationale avec celui des Etats-Unis*, doit être aménagé de manière à devenir plus efficace (éventuelles redondances parmi les structures étatiques des cantons) et les espaces fiscaux libres doivent être pleinement mis à profit pour améliorer l'attrait du pays. La concurrence fiscale est souhaitable, tant des points de vue économique que de politique financière; elle débouche sur une meilleure utilisation des ressources publiques.
8. La Suisse ne se situe *que dans la moyenne en ce qui concerne l'imposition du revenu des personnes physiques, avec toutefois de grandes différences d'un canton à l'autre*. L'imposition de la famille (élimination de la «pénalisation» du mariage), des actionnaires (double imposition économique) et l'aménagement des taux fiscaux sont autant de domaines offrant un champ d'action. Il s'agit de réduire l'imposition des revenus frappant la classe moyenne (atténuation de la progressivité de l'impôt notamment) parallèlement au maintien d'une pratique fiscale proche du citoyen.

9. Ces dernières années, la Suisse a *perdu son avance* en matière de taux d'imposition des entreprises (notamment sous la pression de l'Irlande et des nouveaux pays de l'UE). Les *taux fiscaux ayant une importante fonction de signal*, la Suisse a tout intérêt à améliorer sa position et à abaisser ses taux. En outre, il faut absolument apporter des corrections au niveau de l'assiette fiscale (p. ex. élargissement de la déduction des pertes, prise en compte d'une perspective centrée sur le groupe, allègements ciblés pour la recherche et le développement) et au niveau de la suppression des impôts indépendants du rendement (impôt sur le capital, droits de timbre, droits de mutation, etc.).

10. La Suisse est l'un des derniers pays de l'OCDE à encore pratiquer auprès de l'actionnaire une *double imposition économique intégrale* des bénéfices des entreprises distribués sous forme de dividendes. C'est un handicap qu'il importe de supprimer rapidement. La tendance internationale consiste, comme pour d'autres revenus, à imposer de manière atténuée les revenus du capital auprès de l'investisseur. Aussi longtemps que subsistera un impôt sur la fortune, il ne pourra être question d'imposer les gains en capital ou les gains de participations.

11. La Suisse est l'un des rares pays de l'OCDE à prélever un impôt général sur la fortune des personnes physiques à l'échelon des cantons et des communes. Ces impôts sur la substance sont dépassés. L'abolition de la double imposition économique entre le capital et la fortune auprès de l'actionnaire est urgente.

12. *Les avantages fiscaux comparatifs de la Suisse qui ont fait leurs preuves pour les entreprises exerçant leurs activités sur le plan international* (sociétés holdings, sièges généraux de groupes et sociétés de services) doivent être soigneusement maintenus. Le réseau des conventions de double imposition (CDI) doit être encore étendu et amélioré, en renonçant à des réglementations nuisibles. Il y a enfin lieu d'abandonner les pratiques handicapantes (p. ex. droit de timbre d'émission et de négociation).

13. Le *taux de TVA modéré* que connaît la Suisse est un avantage comparatif important qu'il faut à tout prix conserver. Il convient en outre d'améliorer les modes de prélèvement de la TVA et de les aménager de façon à simplifier la vie des entreprises. Il serait bon de libéraliser la pratique actuelle et d'instituer une «culture de ruling».

Objectifs et attentes de l'économie

A partir d'une actualisation du «Concept fiscal 2000 de l'économie» et au vu de l'évolution internationale, les milieux économiques dégagent les objectifs et les postulats suivants:

Un système fiscal suisse attrayant et efficace sur le plan international

Seule une politique financière durable peut assurer la croissance, la responsabilité sociale, l'égalité des chances, la confiance et la cohésion nationale à long terme. Pour y parvenir, il faut remplir différentes conditions qui sont, outre la stabilisation du taux d'endettement, l'équilibre budgétaire, la discipline en matière de dépenses et le meilleur rapport qualité-prix possible des prestations de l'Etat, une fiscalité modérée en comparaison internationale et un système fiscal efficace. Il faut dans tous les cas éviter des hausses d'impôts ou l'introduction de nouveaux impôts ou taxes. La concrétisation de ces réflexions contribuerait à abaisser la quote-part fiscale.

Maintien d'un régime fédéraliste

- Adoption d'une péréquation financière intercantonale efficace
- Pas d'harmonisation fiscale matérielle

Amélioration de l'imposition des particuliers

- Refonte du système fiscal dans le sens d'un système dual (imposition séparée des revenus du travail et du capital)

- Suppression de la double imposition économique du capital-risque (revenus et fortune); pour ouvrir la voie, il est urgent d'opter, à titre de mesure de soulagement, au moins pour la méthode des demi-revenus (modèle 3+)
- Refus de toute forme d'impôt sur les gains en capital (y compris l'impôt sur les gains de participations)
- Maintien d'une pratique libérale d'imposition des salariés, compatible avec les réalités de l'économie (p. ex. certificat de salaire)
- Atténuation de la progressivité, notamment dans l'impôt fédéral direct et suppression de la «pénalisation» du mariage (taxation individuelle ou splitting)

Amélioration de l'imposition des entreprises

- Abaissement de l'impôt nominal ou effectif sur le bénéfice sans extension de l'assiette fiscale, afin de maintenir l'attrait à long terme de la place économique suisse (situation internationale de baisse des taux, risque de délocalisation)
- Amélioration quant à l'imputation des pertes (report de pertes illimité et introduction de l'imputation des pertes au sein du groupe)
- Suppression des distorsions dans le financement (capital propre et capital emprunté)
- Allègements structurels pour les sociétés de personnes (règlement des successions, abandon de l'activité lucrative, prélèvement de l'AVS)
- Suppression des impôts sur la substance indépendants du rendement (droit sur les émissions, impôt sur le capital)
- Amélioration de la déduction pour participation (abaissement du taux de participation à 5% ou 10% du capital, respectivement un million de CHF).
- Clarification légale visant à supprimer les «sources de mécontentement» fiscales (liquidation partielle indirecte incluant les cas de holdings d'héritiers, transposition, commerce professionnel de titres)

Aménagement de la TVA permettant de soutenir la place économique

- Pas d'augmentation de la TVA, notamment en rapport avec les assurances sociales
- Simplifications dans le prélèvement de la TVA visant à réduire les charges liées à cette activité pour les entreprises
- Réductions ciblées et évitement de nouvelles distorsions de concurrence (p. ex. examen de l'imposition des groupes au niveau transfrontalier)

Maintien de la compétitivité de la place financière suisse et des entreprises actives sur le plan international

- Suppression des droits de timbre (de négociation et sur les primes d'assurance)
- Extension de la procédure de déclaration dans l'impôt anticipé aux participations qualifiées (sur les plans national et international), accélération et amélioration de l'efficacité du remboursement
- Développement et amélioration qualitative du réseau des CDI (en particulier élimination des impôts à la source résiduels dans le système CDI) et de la protection CDI (p. ex. aussi dans les impôts indirects)
- Poursuite des mesures ciblées visant à promouvoir la recherche et le développement en Suisse et à implanter des sociétés holdings, des sièges généraux de groupes et des sociétés de distribution et de services
- Améliorations de l'imposition de spécialistes et de cadres mobiles sur le plan international (expatriés)

Incitations écologiques sans but de financement

- Priorité aux mesures volontaires (p. ex. centime climatique) en vue d'atteindre certains objectifs environnementaux (en particulier ceux qui concernent le CO₂)

Retenue en matière d'impôts spéciaux, de droits et taxes et d'affectations

- Refus des nouvelles taxes non compensées par une baisse d'impôts correspondante
- Examen approfondi de toutes les affectations dans le domaine fiscal

5.1 Participants à l'étude

Direction de projet

Cinderella Vassiliadis

economiesuisse – Fédération des entreprises suisses

Membres du groupe d'accompagnement

Peter Baumgartner

Industrie-Holding, Groupement de Holdings Industrielles Suisses

Pascal Gentinetta

economiesuisse – Fédération des entreprises suisses

Victor Meyer

PricewaterhouseCoopers SA/Chambre Fiduciaire

Irene Salvi

Société suisse de réassurance/Association suisse d'assurance

Thomas Staehelin

Avocat, Association des sociétés anonymes privées/
Chambre de commerce de Bâle

Walter von Wyl

UBS SA/Association suisse des banquiers

Relecture scientifique

Christoph Spengel

Professeur, Université de Giessen/ZEW Mannheim

Version française

**Eliane Bossy, Geneviève Dobler, Charles Matter, Martina Penert,
Jan Perret-Gentil, Vincent Simon, Pierre Zürcher**
economiesuisse – Fédération des entreprises suisses

5.2 Bibliographie

Administration fédérale des contributions (AFC), groupe de travail
Fiscalité et compétitivité: quelles sont les réformes dont la Suisse a besoin?, Berne, 1^{er} juin 2001

BAK Basel Economics (IBC BAK International Benchmark Club)
The Effective Tax Burden of Companies in the Extended Alpine Space, November 2003

BAK Basel Economics (IBC BAK International Benchmark Club)
The Effective Tax Burden on Highly Qualified Employees – An International Comparison, November 2003

Baker & McKenzie
The Effective Tax Burden of Companies in the Member States of the UE, March 2001

Bartholet, Oliver
WTO und Steuern – Interdependenzen von WTO-Grundprinzipen und nationalem Steuer- und Abgaberecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA), Band 72, Dezember 2003/Januar 2004, Heft 6/7, S. 337–412

Bertelsmann-Stiftung
Unternehmensbesteuerung und Investitionen – Deutschland im internationalen Vergleich, Gütersloh 2000

Cagianut, Francis/Höhn, Ernst
Unternehmenssteuerrecht, 3. Auflage, Bern, Stuttgart, Wien: Paul Haupt, 1993

Cnossen, Sijbren
Reform and Coordination of Corporation Taxes in the European Union: An Alternative Agenda; in: IBFD, Bulletin April 2004, pp. 134–150

Commission Européenne (rapport Ruding II)
Company Taxation in the Internal Market, Commission staff working paper, COM (2001) 582 final/SEC (2001) 1681, 23 octobre 2001

Commission Européenne
Structures of the taxation systems in the European Union, Data 1995–2001, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2003

Conférence suisse des impôts
Informations fiscales, vol. I et II, état sept. 2004

Département fédéral des finances (commission d'experts imposition de la famille)
Rapport de la commission d'experts chargée d'examiner le système suisse d'imposition de la famille, DFF, Berne, 1998

Département fédéral des finances (commission d'experts ERU)
Rapport de la commission d'experts «Imposition des sociétés indépendante de leur forme juridique» (ERU), DFF, Berne 2001

Deutsche Bank Research, Frankfurt
UE-Monitor – Beiträge zur europäischen Integration (éditions diverses)

economiesuisse
Concept des dépenses – contribution de l'économie au débat sur les finances publiques, 2002

economiesuisse (ex-Vorort)
Concept fiscal pour la Suisse – Propositions de l'économie en vue du renouvellement du régime financier, 2000

Edwards, Chris/de Rugy, Veronique
International Tax Competition – a 21st restraint on government, in: Cato Institute «Policy Analysis», No. 431, April 12, 2002

Ernst & Young

Worldwide Corporate Tax Guide 2003 und 2004

Ernst & Young/ZEW

Company Taxation in the New UE Member States, Study, November 2003, Frankfurt a.M./Mannheim

Euromoney Institutional Investor/Legal Media Group

International Tax Review (éditions diverses)

Höhn, Ernst/Waldburger, Robert

Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern, Stuttgart, Wien: Paul Haupt, 2001

IBFD Publications BV

Tax News Service, éditions diverses, Amsterdam

IBFD Publications BV

European Taxation, éditions diverses, Amsterdam

IBFD Publications BV

European Tax Handbook, 2002 et 2003, Amsterdam

IFF Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Universität St. Gallen

IFF Forum für Steuerrecht, éditions diverses

Jacobs, Otto

Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Auflage, München: Beck, 2002

Jacobs, Otto/Spengel, Christoph

European Tax Analyser, Baden-Baden: Nomos, 1996

Jensen, A.H.

«Summary of Danish tax policy 1986–2002», Working Paper No. 2/2001, issued by the Danish Ministry of Finance

Journard, Isabelle

Tax Systems in European Union Countries; in: OCDE Economics Department Working Papers, No. 301, 29 June 2001 (ECO/WKP, 2001, 27)

Keuschnigg, Christian

Une réforme fiscale pour davantage de croissance en Suisse, Avenir Suisse, Zurich, 2004

Koren, Stefan

Steuerreformen im internationalen Vergleich (Volkswirtschaftliche Schriften, Heft 389), Berlin: Duncker & Humblot, 1989

KPMG International

Corporate Tax Rate Survey, January 2004, January 2003, January 2002, January 2001, January 2000, January 1999, March 1998

l'expert comptable suisse

Editions diverses

Lehmann, Daniel

E-Commerce: Steuerliche Rahmenbedingungen, eine Standortbestimmung, in: Steuer-Revue Nr. 1/2001

Lehmann, Daniel/Arzethauser, Martin

Bausteine einer steuereffektiven internationalen Konzernstruktur, in: Revue fiscale N°s 10 et 11/2003

Lüdicke, Jürgen (Hrsg.)

Internationale Aspekte der Unternehmenssteuerreform (Forum der internationalen Besteuerung, Band 21), Köln: Dr. Otto Schmidt

Messere, Ken (Hrsg.)

The Tax System in Industrialized Countries, Oxford: Oxford University Press, 1998

Mintz, Jack M.

Company taxation in the internal market, publié dans: CESifo Forum 1/2002 (40 pages), München

Noord, P. v.d.

«The tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges», OCDE Economics Department Working Paper No. 244 «ECO/WKP (2000) 17»

OCDE

Statistiques des recettes publiques 1965–2002, Paris, 2003

OCDE

Statistiques des recettes publiques 1965–2003, Paris, 2004

OCDE

Recent Trends and Reforms in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies No. 9, November 2004

OCDE

Taxing Wages 2002–2003, Paris 2004

OCDE

Taxing Wages 2001–2002, édition 2002, Paris

Office fédéral des assurances sociales

Statistique des assurances sociales suisses, 2001–2003

Parlement Européen (Alicia Martinez-Serrano/Ben Patterson)

Taxation in Europe: recent developments, Working Paper Economic Affairs Series, ECON 131 EN, 01-2003

PricewaterhouseCoopers

TaxNews Corporate Tax (éditions diverses)

PricewaterhouseCoopers

Corporate Taxes and Individual Taxes 2002–2003 et 2003–2004 – Worldwide Summaries

revue fiscale

Editions diverses

Siebert, Horst (Hrsg.)

Steuerpolitik und Standortqualität, Tübingen: Mohr, 1996

Spengel, Christoph

Unternehmensbesteuerung in der UE – quo vadis? Vortrag beim Bundesamt für Finanzen, Bonn, 2004; Beitrag erscheint in: Jürgen Lüdicke (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln 2004

Spengel, Christoph

Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Düsseldorf: IDW, 2003

The Bureau of National Affairs, Inc. (BNA)

Tax Planning International Review (éditions diverses)

The Bureau of National Affairs, Inc. (BNA)

Tax Planning International Financing (éditions diverses)

Viherkenttä, Timo

Das Nordische Modell – ein alternativer Ansatz der Besteuerung von Kapitaleinkommen; in: Jacobs, O. und Spengel, Christoph (Hrsg.): Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden: Nomos, 1996

5.3 Tableaux chiffrés des illustrations

Ad. figure 3:

Evolution de la quote-part fiscale dans les pays de l'OCDE entre 1990 et 2003 (en pour cent du PIB)

	1990	1995	1999	2000	2001	2002	2003 ¹
Allemagne ²	35,7	38,2	37,7	37,8	36,8	36,0	36,2
Australie	29,3	29,6	31,3	31,8	30,4	31,5	n.d.
Autriche	40,4	41,6	44,1	43,4	45,2	44,0	43,0
Belgien	43,2	44,8	45,7	45,7	45,9	46,4	45,8
Canada	35,9	35,6	36,4	35,6	35,0	33,9	33,9
Corée	18,1	19,4	21,5	23,6	24,1	24,4	25,5
Danemark	47,1	49,4	51,5	49,6	49,9	48,9	49,0
Espagne	33,2	32,8	35,0	35,2	35,0	35,6	35,8
Etats-Unis	27,3	27,9	29,4	29,9	28,9	26,4	25,4
Finlande	44,3	46,0	46,8	48,0	46,0	45,9	44,9
France ³	43,0	43,9	45,7	45,2	44,9	44,0	44,2
Grande-Bretagne	36,5	35,0	36,7	37,4	37,2	35,8	35,3
Grèce	29,3	32,4	36,9	38,2	36,6	35,9	n.d.
Hongrie ⁵	n.d.	42,4	39,1	39,0	39,0	38,3	n.d.
Irlande	33,5	32,8	31,9	32,2	30,1	28,4	30,0
Islande	31,5	31,8	39,6	39,4	38,1	38,1	40,3
Italie	38,9	41,2	43,3	43,2	43,0	42,6	43,4
Japon	30,2	27,8	26,4	27,1	27,4	25,8	n.d.
Luxembourg	40,8	42,3	40,1	40,2	40,7	41,8	41,6
Mexique	17,3	16,7	17,3	18,5	18,8	18,1	19,5
Norvège	41,5	41,1	43,0	43,2	43,4	43,5	43,9
Nouvelle-Zélande	37,7	37,0	33,5	33,4	33,3	34,9	34,8
Pays-Bas	42,9	41,9	41,4	41,2	39,8	39,2	38,8
Pologne	n.d.	37,0	33,0	32,5	31,9	32,6	n.d.
Portugal ⁵	29,2	33,6	36,0	36,4	35,6	33,9	n.d.
République tchèque	n.d.	39,8	39,1	39,0	38,5	39,3	39,9
Slovaquie ⁵	n.d.	n.d.	34,1	34,0	31,6	33,1	n.d.
Suède	53,2	48,5	52,4	53,8	51,9	50,2	50,8
Schweiz ⁴	26,0	27,8	29,1	30,5	30,0	30,3	29,8
Turquie	20,0	22,6	31,3	32,3	35,1	31,1	32,9
Moyenne OCDE (non pondérée)	34,8	35,9	37,0	37,2	36,8	36,3	n.d.
Moyenne UE-15 (non pondéré)	39,4	40,3	41,7	41,8	41,2	40,6	n.d.
Suisse (prélèvements obligatoires)	37,6	39,9	41,4	43,2	43,3	42,8	n.d.

¹ Provisoire

² Chiffres pour l'Allemagne réunifiée dès 1991; depuis 2001, l'Allemagne a modifié dans son rapport sur les recettes sa manière de traiter les «non-wastable tax credits» (par analogie avec les directives de l'OCDE).

³ Depuis 1992 le total des recettes fiscales est réduit du montant des impôts non perçus.

⁴ La quote-part fiscale suisse ne tient pas compte des prélèvements obligatoires en faveur d'institutions d'assurances sociales de droit privé.

⁵ Chiffres provisoires pour 2002.

Sources: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, 2003, p. 19, et Statistiques des recettes publiques 1965–2003, 2004, p. 18 et p. 68; DFF, Communiqués de presse, 22 octobre 2003 et 21 octobre 2004

Ad. figure 4

Eléments de financement étatique non compris dans la quote-part fiscale de l'OCDE en 2000
(prélèvements obligatoires passant par des institutions de droit privé mis en relation avec les taxes)

	Total financement des prestations sociales	Prélèvements obligatoires par des institutions de droit privé	Monnaie (millions)	Prélèvements obligatoires par des institutions de droit privé, en % du financement total des prestations sociales	Part des recettes non fiscales en 2000 (en pour cent du PIB)
Allemagne	328 889	6 120	€	1,9	8,3
Australie	0	0	A\$	0,0	7,5
Autriche	30 818	0	€	0,0	5,9
Belgique	39 055	0	€	0,0	1,2
Canada	54 765	0	C\$	0,0	8,2
Corée	22 820	0	won	0,0	n.d.
Danemark	31 550	1 445	cour.	4,6	6,9
Espagne	75 209	0	€	0,0	3,3
Etats-Unis	689 780	0	US\$	0,0	7,5
Finlande	16 492	499	€	3,0	8,4
France	305 484	0	€	0,0	4,9
Grande-Bretagne	68 268	8 935	£	13,1	3,7
Grèce	13 242	0	€	0,0	n.d.
Hongrie	1 752 151	62 836	for.	3,6	6,7
Irlande	4 379	0	€	0,0	3,4
Islande	92 894	48 847	cour.	52,6	6,3
Italie	139 098	0	€	0,0	4,6
Japon	53 385	0	Y	0,0	n.d.
Luxembourg	2 186	0	€	0,0	5,6
Mexique	233 929	67 352	pesos	28,8	2,4
Norvège	130 386	734	cour.	0,6	11,2
Nouvelle-Zélande	0	0	NZ\$	0,0	3,8
Pays-Bas	101 607	37 144	€	36,6	5,8
Pologne	68 579	0	zlotys	0,0	6,5
Portugal	10 257	0	€	0,0	5,0
République tchèque	341 462	2 402	cour.	0,7	3,0
Slovaquie	130 571	0	cour.	0,0	4,7
Suède	319 292	0	cour.	0,0	5,5
Suisse	60 935	25 202	CHF	41,4	8,6
Turquie	7 028 925	0	lives (milliards)	0,0	n.d.

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, partie III.B, p. 197–202; partie VI, tableau 199, p. 278

Ad. figure 8:**Evolution de la quote-part d'impôt sur les entreprises entre 1990 et 2001 (en pour cent du PIB)**

	1990	1995	1999	2000	2001
Allemagne	1,6	1,1	1,8	1,8	0,6
Australie	4,1	4,4	4,9	6,5	4,5
Autriche	1,4	1,5	1,8	2,0	3,1
Belgique	2,4	3,0	3,6	3,6	3,6
Canada	2,5	2,9	3,6	4,0	3,5
Corée	2,7	2,5	2,1	3,7	3,3
Danemark	1,5	2,0	3,0	2,4	3,1
Espagne	2,9	1,8	2,8	3,0	2,8
Etats-Unis	2,1	2,6	2,4	2,5	1,9
Finlande	2,1	1,8	4,4	5,6	4,9
France	2,3	2,1	3,0	3,1	3,4
Grande-Bretagne	4,1	3,3	3,7	3,6	3,5
Grèce	1,6	2,0	3,2	4,4	3,4
Hongrie	n.d.	1,9	2,3	2,2	2,4
Irlande	1,7	2,8	3,8	3,8	3,6
Islande	0,9	1,0	1,8	1,9	1,2
Italie	3,9	3,6	3,3	3,2	3,6
Japon	6,5	4,2	3,4	3,6	3,5
Luxembourg	6,5	7,5	7,0	7,2	7,5
Norvège	3,7	3,8	3,1	5,9	9,4
Nouvelle-Zélande	2,4	4,4	3,8	4,0	3,8
Pays-Bas	3,2	3,1	4,2	4,2	4,1
Pologne	n.d.	3,0	2,6	2,6	2,0
Portugal	2,3	2,6	4,0	4,2	3,6
République tchèque	n.d.	4,9	3,7	3,8	4,2
Slovaquie	n.d.	n.d.	2,8	2,9	2,2
Suède	1,6	2,8	3,0	3,9	2,9
Suisse	2,1	1,9	2,5	2,8	3,1
Turquie	1,3	1,5	2,4	2,3	2,4
Moyenne OCDE (non pondérée)	2,7	2,9	3,2	3,6	3,5
Moyenne UE-15 (non pondéré)	2,6	2,7	3,5	3,7	3,6

Les valeurs montrent la part des impôts sur le revenu des entreprises par rapport au PIB. Ce sont les impôts sur les rendements des entreprises constituées en sociétés de capitaux; ils comprennent tous les impôts sur le bénéfice nationaux et communaux ainsi que les impôts sur les gains en capital.

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 12, p. 79

Ad. figure 9:
Taux agrégés de l'impôt sur les bénéfices (de 1996 à 2004)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Allemagne ¹	57,4	57,4	56,7	52,3	51,6	38,4	38,3	39,6	38,3
Australie	36,0	36,0	36,0	36,0	36,0	34,0	30,0	30,0	30,0
Autriche ²	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
Belgique	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0
Croatie	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	35,0	20,0	20,0	20,3	20,3
Danemark	34,0	34,0	34,0	32,0	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Espagne	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Etats-Unis ³	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0
Finlande	28,0	28,0	28,0	28,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0
France	36,7	36,7	41,7	40,0	36,7	35,3	34,3	34,3	34,3
Grande-Bretagne	33,0	31,0	31,0	31,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0
Grèce ⁴	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0
Hongrie ⁵	33,3	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	16,0
Irlande	38,0	36,0	32,0	28,0	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5
Italie ⁶	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3
Japon (Tokyo)	51,6	51,6	51,6	48,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0
Luxembourg	40,3	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4
Norvège	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Nouvelle-Zélande	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0	33,0
Pays-Bas ⁷	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5
Portugal ⁸	39,6	39,6	37,4	37,4	37,4	35,2	33,0	33,0	27,5
Pologne	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0
République tchèque ⁹	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0
Slovaquie	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0
Suède	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0
Suisse (ZH)	28,5	28,5	27,8	25,1	25,1	24,7	24,5	24,1	24,1
Moyenne OCDE (non pondérée)	39,0	37,8	36,7	36,0	35,4	33,8	32,5	31,7	31,3
Moyenne UE-15 (non pondéré)	37,6	36,7	35,9	34,8	34,1	33,0	31,4	30,8	29,9

Les tarifs présentés sont agrégés; cela signifie qu'ils comprennent les tarifs nominaux nationaux ainsi que les impôts sur le bénéfice locaux ou régionaux. Dans les Etats à structure fédéraliste (CH et USA, ainsi que l'impôt sur l'artisanat en Allemagne), les taux ne sont qu'indicatifs; cela peut entraîner des divergences, qui se basent sur les différences de tarifs régionaux.

Remarques:

¹ Les taux sont valables jusqu'en 2000 pour les bénéfices thésaurisés, un taux réduit pour les bénéfices distribués (jusqu'en 2000: 43,6%, pour 2000: 42,8%), dès 2001 tarif unifié

² Le tarif sera réduit à 25% en 2005

³ La taxe d'Etat fédérale est de 35%; les taxes d'Etat et locales varient entre 1 et 12%; mais en général, une entreprise peut déduire ces taxes de son revenu soumis à l'impôt au niveau national; il en résulte une charge effective d'environ 40%; le taux effectif varie fortement selon le lieu d'établissement de l'entreprise

⁴ Un taux réduit (35%, 25% dès 2001) est applicable aux firmes cotées et aux sociétés à responsabilité limitée, un second pour les entreprises non cotées, les banques, les sociétés coopératives et les filiales de sociétés étrangères

⁵ Réduction prévue du tarif en 2005 à 14%, à 12% en 2006

⁶ Comprend des tarifs nationaux (34% pour 2003) et des impôts régionaux (IRAP, pour 2003: 4,25%)

⁷ Dès 2001, deux taux (taux réduit de 30% (2001), et de 29% dès 2002)

⁸ La taxe municipale se situe entre 3 et 10%; le tarif national s'élevait à 30% en 2003

⁹ Réduction prévue du tarif en 2005 à 26%, à 24% en 2004

Sources: Baker & McKenzie (2001); KPMG' Corporate Tax Rates Survey (1998-2004); Cato Institute (2002); OCDE

Ad. figure 10:
Evolution des taux d'imposition du bénéfice depuis 1996 (en pour cent)

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	planifié
UE	39,0	37,8	36,7	36,0	35,3	33,8	32,5	31,7	31,3	
OCDE	37,6	36,7	35,9	34,8	34,0	33,0	31,4	30,8	29,9	
Suisse (ZH)	28,5	28,5	27,8	25,1	25,1	24,7	24,5	24,1	24,1	
Suisse max.	35,5	33,7	35,4	35,4	35,4	35,8	31,7	31,7	n.d.	
Suisse min.	16,3	16,2	18,2	18,1	17,9	14,5	14,5	14,5	n.d.	
Pays d'Europe de l'Est	37,4	31,7	29,7	29,0	28,6	25,2	24,0	22,1	19,8	17,8
Bulgarie	n.d.	23,5	19,0	15,0						
Croatie	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	35,0	20,0	20,0	20,0	20,3	20,0
Estonie	n.d.	26,0	26,0	20,0						
Hongrie	33,3	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	16,0	12,0
Lettonie	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	22,0	19,0	15,0	15,0
Lituanie	n.d.	15,0	15,0	15,0						
Pologne	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	19,0
Roumanie	n.d.	25,0	19,0							
République tchèque	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	24,0
Serbie	n.d.	14,0	10,0	10,0						
Slovaquie	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	19,0
Slovénie	n.d.	25,0	25,0	25,0						

Sources: KPMG' Corporate Tax Rates Survey (1998–2004); Ernst&Young/ZEW (2003); pour la Suisse: AFC, La charge fiscale en Suisse; société anonyme avec un capital de 100 000 et un rendement de 4%

Ad. figure 14:

Evolution de la quote-part d'impôt sur le revenu entre 1990 et 2001 (en pour cent du PIB)

	1990	1995	1999	2000	2001
Allemagne	9,1	10,5	9,5	9,6	10,0
Australie	12,6	12,1	13,3	11,6	12,3
Autriche	8,5	8,7	10,1	9,5	10,4
Belgique	13,9	14,3	13,9	14,2	14,5
Canada	14,7	13,4	13,8	13,2	13,0
Corée	3,5	3,9	3,7	3,8	3,8
Danemark	24,8	26,7	26,1	26,0	26,3
Espagne	7,2	7,7	6,8	6,6	6,9
Etats-Unis	10,1	10,0	11,8	12,6	12,2
Finlande	17,2	16,2	14,9	14,5	14,1
France	5,1	5,0	8,0	8,2	8,0
Grande-Bretagne	10,0	9,4	10,4	10,8	11,3
Grèce	4,1	3,9	5,2	5,1	5,4
Hongrie	n.d.	6,8	6,8	7,2	7,6
Irlande	10,7	10,1	9,4	9,6	8,9
Islande	8,4	9,9	12,7	13,4	14,5
Italie	10,2	10,7	11,4	10,8	10,9
Japon	8,1	5,9	4,9	5,6	5,5
Luxembourg	9,6	9,2	7,6	7,4	7,2
Mexique	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Norvège	10,9	10,7	11,4	10,0	10,5
Nouvelle-Zélande	17,4	16,4	14,2	14,5	14,5
Pays-Bas	10,6	7,9	6,3	6,2	6,5
Pologne	n.d.	9,1	8,1	7,9	7,9
Portugal	4,6	5,9	5,7	6,0	6,0
République tchèque	n.d.	5,0	5,0	4,9	4,8
Slovaquie	n.d.	n.d.	4,3	3,5	3,5
Suède	20,0	16,2	17,8	18,4	16,4
Suisse	10,4	10,4	10,0	10,9	9,8
Turquie	5,4	4,9	7,4	7,2	7,7
Moyenne OCDE (non pondérée)	10,7	10,0	10,0	10,0	10,0
Moyenne UE-15 (non pondéré)	11,0	10,8	10,9	10,9	10,8

Les valeurs mentionnées montrent la part de l'impôt sur le revenu en proportion du PIB. Ces impôts comprennent toutes les formes de revenus (donc aussi les revenus de dividendes), ainsi que les impôts sur les gains en capital.

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, tableau 10, p. 78

Ad. figure 19:
Imposition effective des dividendes de 2000 à 2003

	2000	2001	2002	2003
Allemagne	53,8	51,2	54,5	55,5
Australie	48,5	48,5	48,5	48,5
Autriche	50,5	50,5	50,5	50,5
Belgique	49,1	49,1	49,2	43,9
Canada	62,5	60,2	57,9	56,5
Corée	44,6	53,9	49,5	49,5
Danemark	59,2	60,1	60,1	60,1
Espagne	52,7	52,7	52,7	50,0
Etats-Unis	59,3	59,2	58,8	51,3
Finlande	29,0	29,0	29,0	29,0
France	63,2	61,9	58,4	57,0
Grande-Bretagne	47,5	47,5	47,5	47,5
Grèce	40,0	37,5	35,0	35,0
Hongrie	55,7	55,7	55,7	55,7
Irlande	57,4	53,6	51,3	49,3
Islande	37,0	37,0	26,2	26,2
Italie	45,9	45,9	46,1	46,1
Japon	66,7	66,7	66,7	66,7
Luxembourg	52,3	50,9	44,0	44,0
Mexique	40,0	40,0	35,0	34,0
Norvège	28,0	35,9	28,0	28,0
Nouvelle-Zélande	39,0	39,0	39,0	39,0
Pays-Bas	74,0	54,5	54,2	54,2
Pologne	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
Portugal	51,4	51,4	46,4	46,4
République tchèque	41,4	41,4	41,4	41,4
Slovaquie	39,7	39,7	36,3	36,3
Suède	49,6	49,6	49,6	49,6
Suisse (ZH)	56,5	56,0	55,4	55,2
Turquie	65,0	65,0	65,0	46,5
Moyenne OCDE (non pondérée)	50,3	49,8	48,0	46,7
Moyenne UE-15 (non pondéré)	51,7	49,7	48,6	47,9

Ce tableau montre le taux d'imposition effectif sur les dividendes provenant de bénéfices nationaux distribués à un actionnaire privé établi dans le pays, compte tenu d'éventuels crédits d'impôt, de méthodes d'imputation ou d'autres méthodes d'atténuation.

Source: OCDE, Tax Database 2004

Ad. figure 20:

Evolution de la quote-part d'impôt sur le patrimoine entre 1990 et 2001 (en pour cent du PIB)

	1990	1995	1999	2000	2001
Allemagne	1,1	1,1	0,9	0,9	0,8
Australie	2,6	2,6	2,9	2,8	2,7
Autriche	1,1	0,6	0,6	0,6	0,6
Belgique	1,2	1,1	1,5	1,5	1,5
Canada	3,6	3,8	3,7	3,4	3,5
Corée	2,5	3,0	3,2	3,2	3,1
Danemark	2,0	1,7	1,8	1,6	1,7
Espagne	1,8	1,8	2,2	2,3	2,2
Etats-Unis	3,0	3,1	3,1	3,0	3,1
Finlande	1,1	1,0	1,1	1,2	1,1
France	2,2	3,3	3,2	3,1	3,1
Grande-Bretagne	3,8	3,6	4,0	4,3	4,3
Grèce	1,4	1,3	2,2	2,2	1,8
Hongrie	n.d.	0,5	0,6	0,7	0,7
Irlande	1,6	1,5	1,7	1,8	1,7
Islande	2,7	2,9	2,4	2,8	2,6
Italie	0,9	2,3	2,0	1,8	2,0
Japon	2,7	3,2	2,9	2,8	2,8
Luxembourg	3,4	3,0	4,0	4,3	3,9
Mexique	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Nouvelle-Zélande	2,6	1,9	2,0	1,8	1,8
Pays-Bas	1,6	1,7	2,1	2,2	2,0
Norvège	1,2	1,2	1,0	0,9	1,0
Pologne	n.d.	1,1	1,1	1,1	1,3
Portugal	0,8	0,8	1,1	1,1	1,0
République tchèque	n.d.	0,5	0,6	0,5	0,5
Slovaquie	n.d.	n.d.	0,6	0,6	0,5
Suède	1,8	1,3	1,9	1,8	1,6
Suisse	2,4	2,3	2,9	2,9	2,8
Turquie	0,5	0,7	0,9	1,0	0,9
Moyenne OCDE (non pondérée)	1,9	1,8	1,9	1,9	1,9
Moyenne UE-15 (non pondéré)	1,7	1,7	2,0	2,0	2,0

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 22, p. 84

Ad. figure 25:

Evolution de la quote-part d'impôt sur les biens et les services entre 1990 et 2001 (en pour cent du PIB)

	1990	1995	1999	2000	2001
Allemagne	8,8	10,7	10,6	10,6	10,6
Australie	8,1	8,6	7,7	8,7	8,7
Autriche	12,7	11,5	12,4	12,3	12,3
Belgique	11,4	11,5	11,5	11,6	11,3
Canada	9,3	9,0	8,7	8,7	8,7
Corée	9,2	8,8	9,5	10,0	10,8
Danemark	15,8	15,9	16,6	16,0	16,0
Espagne	9,4	9,4	10,5	10,6	10,3
Etats-Unis	4,6	4,9	4,7	4,7	4,6
Finlande	14,6	13,5	14,5	13,8	13,6
France	12,2	12,1	12,2	11,7	11,3
Grande-Bretagne	11,2	12,3	11,6	12,0	11,7
Grèce	13,1	13,4	13,6	13,8	14,0
Hongrie	n.d.	17,2	15,8	15,8	15,1
Irlande	14,2	13,4	11,6	11,6	11,2
Islande	16,2	15,5	17,3	17,2	15,2
Italie	10,9	11,2	11,9	11,9	10,8
Japon	4,0	4,2	5,3	5,1	5,2
Luxembourg	10,1	11,3	11,1	11,2	10,8
Mexique	9,6	9,0	8,6	9,8	9,7
Nouvelle-Zélande	12,6	12,3	12,3	11,7	12,0
Pays-Bas	11,3	11,4	11,9	12,0	12,1
Norvège	14,8	15,9	15,1	13,4	13,6
Pologne	n.d.	14,0	13,1	12,5	12,0
Portugal	12,8	14,1	14,0	13,7	13,4
République tchèque	n.d.	13,2	12,6	12,5	11,7
Slovaquie	n.d.	n.d.	11,7	12,5	10,7
Suède	13,0	13,5	12,9	13,0	12,9
Suisse	5,7	6,2	6,9	7,0	7,1
Turquie	5,6	8,5	11,2	13,6	14,1
Moyenne OCDE (non pondérée)	10,8	11,5	11,6	11,6	11,4
Moyenne UE-15 (non pondéré)	12,1	12,3	12,5	12,4	12,2

Source: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965–2002, tableau 24, p. 85

Ad. figure 26:**Evolution des taux généraux de TVA dans les pays de l'OCDE entre 1994 et 2004 (en pour cent)**

	1994	1998	2000	2003	2004
Allemagne	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Australie (GST)	-	-	10,0	10,0	10,0
Autriche	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Belgique	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0
Canada	7,0	7,0	7,0	7,0	7,0
Corée	n.d.	10,0	10,0	10,0	10,0
Danemark	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Espagne	15,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Etats-Unis	-	-	-	-	-
Finlande	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
France	18,6	20,6	20,6	19,6	19,6
Grèce	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0
Grande-Bretagne	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Hongrie	n.d.	25,0	25,0	25,0	25,0
Irlande	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Islande	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5
Italie	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Japon	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0
Luxembourg	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Mexique	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Norvège	22,0	23,0	23,0	24,0	24,0
Nouvelle-Zélande	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Pays-Bas	17,5	17,5	17,5	19,0	19,0
Pologne	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
Portugal	16,0	17,0	17,0	19,0	19,0
République tchèque	23,0	22,0	22,0	22,0	19,0
Slovaquie	25,0	23,0	23,0	20,0	19,0
Suède	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Suisse	6,5	6,5	7,5	7,6	7,6
Turquie	15,0	15,0	17,0	18,0	18,0

Remarques: l'Australie a introduit un impôt sur la consommation en 2000; si les USA n'ont pas d'impôt sur la consommation au niveau fédéral, ils connaissent de nombreux types d'impôts sur le chiffre d'affaires au niveau local.

Sources: OCDE, Tax Database; PWC; Deloitte Touche Tohmatsu

Ad. figure 27:**Evolution de la quote-part des cotisations sociales entre 1990 et 2001 en pour cent du PIB**

	1990	1995	1999	2000	2001
Allemagne	12,3	14,9	14,8	14,8	14,6
Australie	-	-	-	-	-
Autriche	13,3	15,1	15,1	14,8	14,9
Belgique	14,3	14,7	14,4	14,1	14,4
Canada	4,4	5,0	4,9	5,0	5,1
Corée	1,0	1,4	4,1	4,4	5,0
Danemark	1,4	1,5	2,1	2,3	2,2
Espagne	11,8	11,9	12,2	12,3	12,6
Etats-Unis	6,9	6,9	6,9	6,9	7,1
Finlande	9,7	12,4	11,9	12,1	12,4
France	18,9	18,7	16,5	16,3	16,3
Grèce	8,9	10,5	11,4	10,9	11,4
Grande-Bretagne	6,1	6,1	6,1	6,2	6,3
Hongrie	-	15,1	11,8	11,4	11,6
Irlande	5,0	4,7	4,1	4,3	4,4
Islande	1,0	2,6	3,0	3,0	3,0
Italie	12,8	13,0	12,3	11,9	12,2
Japon	8,7	10,0	9,8	9,8	10,3
Luxembourg	11,0	11,2	10,2	10,2	11,2
Mexique	2,3	2,8	3,0	3,0	3,2
Norvège	10,9	9,7	9,9	8,8	8,9
Nouvelle-Zélande	-	-	-	-	-
Pays-Bas	16,1	17,6	16,0	16,0	14,2
Pologne	-	12,1	9,9	10,0	10,2
Portugal	7,9	8,8	8,6	8,8	9,1
République tchèque	-	16,4	17,0	17,1	17,1
Slovaquie	-	-	13,8	14,4	14,4
Suède	14,1	13,4	12,7	14,5	15,3
Suisse	6,3	7,7	7,6	7,6	7,8
Turquie	3,9	2,7	5,8	5,6	7,2
Moyenne OCDE (non pondérée)	8,0	9,2	9,2	9,2	9,4
Moyenne UE-15 (non pondéré)	10,9	11,6	11,2	11,3	11,4
Suisse (prélèvements obligatoires)	17,0	19,1	19,2	19,6	20,5

Sources: OCDE, Statistiques des recettes publiques 1965-2002, tableau 14, p. 80 (définition selon la systématique OCDE); DFF, tableau joint au communiqué de presse du 22 octobre 2003

5.4 Abréviations

Abréviations générales

AFC	Administration fédérale des contributions
AI	Assurance invalidité
APW	Average Production Worker
AVS	Assurance vieillesse et survivants
CDI	Convention de double imposition
CE	Commission européenne
CFC Rules	«Controlled Foreign Companies Rules» ou règles concernant les «sociétés étrangères contrôlées»
CJCE	Cour de justice européenne
DFF	Département fédéral des finances
EATR	Effective Average Tax Rate
EMTR	Effective Marginal Tax Rate
ETI-Regime	Extraterritorial income exclusion-Regime
FSC	Foreign Sales Corporation
GATS	General Agreement on Trade in Services
GST	Goods and Services Tax (Impôt sur la consommation)
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam
IMF	International Monetary Fund
ITIO	International Trade and Investment Organisation
M&A	Merger & Acquisitions
mio.	Millions
mrd	Milliards
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PAYE	Pay-as-you-earn system
PAYG	Pay-as-you-go system
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petites et moyennes entreprises
R&D	Recherche & Développement
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
WTO	World Trade Organisation – Organisation mondiale du commerce (OMC)
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim

Les abréviations nationales de certains types d'impôts ne sont pas prises en compte.

Pays

AT	Autriche
AU	Australie
BE	Belgique
BG	Bulgarie
CH	Suisse
CZ	République tchèque
DE	Allemagne
DK	Danemark
ES	Espagne
EE	Estonie
UE	Union européenne
FI	Finlande
FR	France
GR	Grèce
HR	Croatie
HU	Hongrie
IE	Irlande
IT	Italie
JP	Japon
LI	Liechtenstein
LT	Lituanie
LU	Luxembourg
LV	Lettonie
NL	Pays-Bas
NO	Norvège
NZ	Nouvelle-Zélande
PL	Pologne
PT	Portugal
RO	Roumanie
SE	Suède
SK	Slovaquie
SL	Slovénie
UK	Royaume-Uni (Grande-Bretagne)
USA	Etats-Unis d'Amérique

Impressum

Cette publication paraît en allemand et en français
Composition et production: Daniel Stähli, Visuelle Gestaltung, Zurich
Impression: Lichtdruck AG, Dielsdorf
Edition: novembre 2004
Prix: 40 francs
© economiesuisse 2004

economiesuisse
Verband der Schweizer Unternehmen
Hegibachstrasse 47
Postfach
CH-8032 Zürich

economiesuisse
Fédération des entreprises suisses
Carrefour de Rive 1
Case postale 3684
CH-1211 Genève 3

economiesuisse
Verband der Schweizer Unternehmen
Spitalgasse 4
Postfach
CH-3001 Bern

economiesuisse
Federazione delle imprese svizzere
Via Bossi 6
Casella postale 5563
CH-6901 Lugano

economiesuisse
Swiss Business Federation
Avenue de Cortenbergh 168
B-1000 Bruxelles

www.economiesuisse.ch