



Colloque « Heurs et Malheurs du capitalisme »

Vendredi 4 février 2011
IUFM Clermont Ferrand, Chamalières

Diversité des systèmes fiscaux européens, construction
d'une typologie pour une analyse institutionnelle

Remi Colliat
Edden, Université de Grenoble

Diversité des systèmes fiscaux européens, construction d'une typologie pour une analyse institutionnelle

Rémi COLLIAT,
*Edden, Université de Grenoble*¹

(Version provisoire)

*“The second challenge is to study tax convergence and divergence of domestic solutions and develop a cluster analysis approach to the spread of tax models, in order to explain both durability and innovation of tax solutions around the world.”*²
Garbardino Carlo (2009, 707)

Cet article se propose d'établir une typologie des systèmes fiscaux selon la méthode des variétés de capitalisme³ en prolongeant dans le domaine des finances publiques l'étude des complémentarités institutionnelles identifiées par Amable⁴. Nous souhaitons souligner par ce travail que l'hétérogénéité fiscale en Europe s'explique en partie par le contexte historiquement situé des politiques fiscales et relève de visée différente.

L'analyse des systèmes fiscaux nous semble pertinente car ils constituent des systèmes symboliques de l'économie de marché. L'impôt, en tant que contribution volontaire, est un renoncement des individus ou de leur support juridique que constituent les sociétés, à une partie de leurs revenus ou patrimoines pour assurer des biens et des services nécessaires à l'activité économique (cadre juridique, sécurité, défense, transport, etc.) et à la reproduction non-violente de l'ordre social (éducation, santé, justice, etc.). L'impôt participe ainsi à l'institutionnalisation sociale de l'économie de marché. Autrement dit, l'impôt maintient la symbolique sociale au profit d'une socialisation par la renonciation à la jouissance d'une partie des revenus personnels pour préserver le « vivre-ensemble ».

Quelles sont les causes des régimes d'Etat-providence ? Centré sur les régimes d'Etat-providence, Esping-Andersen⁵ énumère le pouvoir explicatif de l'industrialisation, de la croissance économique, du capitalisme ou du pouvoir politique de la classe ouvrière. Il se concentre notamment sur la nature de la mobilisation de classe, les structures de coalition de la classe politique et l'héritage historique de l'institutionnalisation du régime. Notre travail

¹ Remi.Colliat@upmf-grenoble.fr, Tel. 06 32 75 10 92, Doctorant en Sciences économiques à l'Université de Grenoble, EDDEN, 151 rue des Universités – BP47, 38 040 Grenoble Cedex 9 - France

² GARBARINO Carlo (2009, 707), “An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research”, *American Journal of Comparative Law*, Vol.57, Issue 3, Summer, pp.677-709

³ ALBERT Michel (1991), *Capitalisme contre capitalisme*, Seuil, Points, 315p. ; AMABLE Bruno, BARRE Rémi et BOYER Robert (1997), *Les systèmes d'innovation à l'ère de la globalisation*, Economica, Paris ; ESPING-ANDERSEN Gosta (2007), *Les trois mondes de l'Etat-providence, Essai sur le capitalisme moderne*, PUF, 310p.

⁴ AMABLE Bruno (2005), *Les cinq capitalismes, Diversité des systèmes économiques et sociaux dans la mondialisation*, Seuil, 373p.

⁵ ESPING-ANDERSEN Gosta (2007, 44), *op. cit.*

souhaite souligner les particularismes de taille, de niveau de développement économique, les spécificités institutionnelles et de préférences collectives en matière budgétaire pour expliquer les formes distinctes des systèmes fiscaux nationaux. Notre photographie des systèmes fiscaux européens nous permettra d'étudier l'aspect institutionnel qui lie la fiscalité et la structure fiscale des Etats nordiques, germaniques, est-européens (en transition), continentaux, méditerranéens, anglo-saxon en fonction des préférences collectives en matière de dépenses publiques, des régimes politiques et administratifs, du niveau de développement, des variables de taille (géographique, démographique) et culturelles afin de créer des regroupements selon la proximité des systèmes.

Pour notre étude, l'*Analyse en Composantes Principales* conduit, pour chaque domaine, à l'identification des principaux déterminants de l'originalité des pays. Puis nous procédons à une *Classification Ascendante Hiérarchique* afin d'établir une typologie des variétés de capitalisme en fonction de variables fiscales avec projection des variables sur des plans factoriels. A terme, nous proposons une typologie des structures fiscales des 27 Etats membres de l'Union européenne. A notre connaissance, seules trois études comparatives ont donné lieu à une classification en matière fiscale. Les deux premières études concernent la fiscalité locale des pays européens⁶. Les variables utilisées par Le Cacheux sont : la part des dépenses publiques locales dans le PIB et le degré d'autonomie fiscale des collectivités locales. Plus récemment, un troisième travail vient approfondir cette typologie des systèmes fiscaux locaux en mettant l'accent sur le degré de décentralisation qui les caractérise⁷. Les variables utilisées sont toutefois peu nombreuses et se limitent à 25 Etats membres.

Notre présente étude porte sur 103 variables des 27 Etats membres de l'UE pour l'année 2007. Nos résultats présentent plusieurs aspects positifs. D'abord, ils permettent de construire une typologie des systèmes fiscaux plus apte à rendre compte de la diversité fiscale des Etats membres de l'UE. Ensuite, nous pouvons apprécier des rapprochements ou non entre systèmes fiscaux tout en évitant l'écueil des comparaisons individuelles pays par pays et/ou la généralisation abusive des phénomènes d'harmonisation négociée ou non. Enfin, même si l'unanimité des Etats est requise en matière fiscale, cette typologie constitue un terrain propice à l'analyse des coopérations renforcées autorisées par le Traité de Lisbonne dans le domaine économique. A partir d'une mise en contexte des questions de concurrence fiscale dans l'Union (section 2), nous présenterons la méthode ACP et les résultats pour une sélection de trois groupes de variables considérées (section 3). Ensuite, nous présenterons la typologie obtenue (section 4). Puis, nous envisagerons les prolongements de ce travail (section 5). Enfin, nous concluons (section 6).

MISE EN CONTEXTE

Le *mainstream* économique adopte aujourd'hui la perspective d'un darwinisme institutionnel, dans lequel les institutions « faibles » ou sous-optimales font place à des formes institutionnelles plus « adéquates » au sein du processus de changement/sélection institutionnel⁸. Or, certains travaux mettent en avant l'équilibre sous-optimal des stratégies

⁶ LE CACHEUX Jacques (2003), « Les fiscalités locales européennes et leurs réformes. Quelle autonomie financière pour les collectivités locales ? », in P. Marini et J. Bourdin, « Les réformes fiscales intervenues dans les pays européens au cours des années 1990 », *Rapport d'information du Sénat*, 445p. ; BLANC Jacques (2002), *Finances locales comparées*, LGDJ, Paris, 150p.

⁷ CASSETTE Aurélie (2007), *Concurrence fiscale, offre de biens et services publics et intégration européenne*, Thèse, Université des Sciences et Technologies de Lille, 597p.

⁸ Cf. HINDRIKS Jean (2005), « La concurrence entre gouvernements : un impératif de bonne gestion publique », *Regards économiques*, n°29, IRES, Avril, 11p. ; STREIT Manfred E. (1998), "Competition among systems,

concurrentielles entre plus de deux pays en matière de politique fiscale⁹, de réglementation du travail¹⁰, de réglementation financière¹¹, environnementale¹² et globalement de concurrence entre les systèmes institutionnels¹³. Chacun insiste sur le rôle du processus politique, notamment sur l'hypothèse retenue de « bienveillance/de prédation » du pouvoir politique et son degré de capture par des groupes d'intérêts, sur la nature des résultats d'une mise en concurrence institutionnelle. Comme nous l'a démontré Karl Popper dans d'autres domaines, il n'y a pas de « sens de l'histoire »¹⁴, de processus linéaire vers l'avènement progressiste. Les remèdes d'aujourd'hui seront donc marqués par leur « contexte social-historique »¹⁵ pour reprendre le vocable de Cornelius Castoriadis, qui invalide de fait leur transposition universelle et l'idée d'une rationalisation permanente de l'économie politique. Autrement dit, ce qui fonctionnait hier (politique économique de *stop-and-go*, par exemple) ne fonctionne plus (tout-à-fait) aujourd'hui et ce qui fonctionnera demain ne fonctionnera peut-être pas (bien) après-demain.

La diversité structurelle des modèles sociaux idéal-typique est importante en Europe. Esping-Anderson distingue trois « mondes » ou régimes de l'Etat-providence¹⁶ tandis qu'Amable qui s'intéresse d'avantage aux formes institutionnelles en matière d'innovation, de marché du travail, de finance, etc. dénombre pas moins de quatre modèles capitalistes sur le continent¹⁷. Toutefois, ces modèles et, à l'intérieur de ces modèles, les politiques publiques, n'offrent pas tous les mêmes résistances à l'eupéanisation¹⁸. Dès lors, l'hybridation inter-modèle rend les frontières de ces ensembles mouvantes dans l'espace et le temps. Il est couramment, par simplification, fait usage de la distinction binaire de Solskice et Hall qui opposent les économies sociales de marchés ESM (scandinaves, continentales bismarckiennes) et les économies libérales de marchés ELM (anglo-saxon et nouveaux Etats-membres)¹⁹. Scharpf avance que le deuxième groupe s'insère bien mieux dans le cadre institutionnel européen que le premier groupe dont les spécificités socio-économiques peuvent être contrariées par les

harmonization and integration”, *Journal des Economistes et des Etudes Humaines*, Vol.8, pp.239-254 ; BRETON Albert (2000), “An Introduction to Decentralization Failure”, in *Managing Fiscal Decentralization*, Hamad E. and Tanzi V., Routledge, pp.31-45; FREY Bruno S. (2001), “A Utopia? Government without Territorial Monopoly”, *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 157, March, pp.162-175 ; FREY Bruno S. and EICHENBERGER Reiner (1996), “FOCJ: Competitive governments for Europe”, *International Review of Law and Economics*, vol.16, n°3, September, pp.315-327

⁹ SINN Hans-Werner (1994), “How much Europe? Subsidiarity, Centralization and Fiscal Competition”, *Scottish Journal of Political Economy*, Vol. 41, N°1, February, pp.85-107

¹⁰ DEFFAINS Bruno and DMOUGIN Dominique (2006), “Institutional Competition, Political Process and Holdup”, *SFB 649 Discussion Paper 2006-027*, 21p.

¹¹ WYPLOSZ Charles (2002), « L'instabilité financière internationale », in *Les biens publics mondiaux, La coopération internationale au XXIe siècle*, I. Kaul, I. Grunberg, M. A. Stern (dir.) Economica, pp.89-133

¹² RIEBER Arsène et TRAN Thi Anh-Dao (2008), « Dumping environnemental et délocalisation des activités industrielles : le Sud face à la mondialisation », *Revue d'économie du développement*, vol.22, 2008/2, pp.5-35

¹³ SINN Hans Werner (1997), “The Selection Principle and Market Failure in Systems Competition”, *Journal of Public Economics*, 66, pp.247-274 ; SINN Hans-Werner (2001), “The New Systems Competition”, *CESifo Working Paper N°623*, December, 24p.

¹⁴ POPPER Karl (1956), *Misère de l'historicisme*, Pocket, 214p.

¹⁵ CASTORIADIS Cornelius (1996), *La montée de l'insignifiance, Les carrefours du labyrinthe*, t.4, Points, 292p.

¹⁶ ESPING-ANDERSEN Gosta (2007), *op. cit.*

¹⁷ AMABLE Bruno (2005), *op. cit.*

¹⁸ Cf. PALIER Bruno et SUREL Yves (dir.) (2007), *L'Europe en action, L'eupéanisation dans une perspective comparée*, L'Harmattan, 357p.

¹⁹ HALL Peter and SOSKICE David (dir.) (2001), *Varieties of Capitalism: The Institutional Foundations of Comparative Advantage*, Oxford University Press, 562p.

décisions de la CJCE, les initiatives de la Commission et le pouvoir de veto²⁰ du premier groupe si on tentait de lui imposer davantage de réglementations sociales²¹. L'intégration poussée dans la Communauté effrite l'autonomie des ESM sans nuire à celle des ELM, "more generous welfare states must necessarily regulate benefits, beneficiaries and conditions of reimbursement, they are also vulnerable to legal challenges based on European mobility, competition and nondiscrimination rules". Par conséquent, l'asymétrie verticale résultant de la hiérarchie des normes juridiques se double d'une asymétrie horizontale entre ces deux modèles socio-économiques qui sapent les fondements politiques de l'intégration européenne et la légitimité démocratique du niveau national dans les économies sociales de marché. Certes, l'antagonisme entre les préférences et les intérêts des européens membres des ESM et le processus d'intégration ne résulte pas dans ce cas précis de l'idéologie de la CJCE ou de la Commission mais des conditions structurelles du *policy-making* via l'intégration par la CJCE et non par le pouvoir législatif.

Pourtant, des différences significatives existent encore aujourd'hui d'un pays à l'autre de l'UE quant à la structure utilisée pour prélever les impôts et les taxes. Ainsi, l'approche par les taux globaux de prélèvements obligatoires est pauvre dans le sens où elle ne possède aucun pouvoir explicatif des disparités fiscales. Dans les pays industrialisés, le recours à une forme d'imposition plutôt qu'à une autre découle avant tout d'une évolution historique de la fiscalité propre à chaque pays et de décisions reflétant l'orientation politique des dirigeants en place. Par conséquent, une comparaison entre les pays ne permet pas de considérer comme un handicap les divergences de la structure fiscale d'un pays par rapport à la structure fiscale moyenne de l'ensemble des pays de l'UE. Dans ce sens, l'analyse comparative nous permet uniquement d'identifier des écarts, sans pour autant signifier que ces écarts doivent nécessairement être atténués²². Un système fiscal est un « *ensemble, plus ou moins cohérent, d'institutions, de règles et de pratiques fiscales* »²³ selon la définition de P. Beltrame, qui fait « *incontestablement partie de notre univers social, économique et même psychologique* ». Plus largement, il est le reflet de la culture d'une société. La culture se définit comme l'ensemble « *des habitudes, des attitudes largement conditionnées par l'adhésion collective, consciente ou inconsciente, à certaines valeurs. La culture lato sensu se réfère ainsi aux croyances, comportements, coutumes, langages et styles de vie qui caractérisent un peuple à un moment donnée, ou au cours d'une période déterminée* »²⁴.

Au cours des onze dernières années, les États membres ont connu différents mouvements du ratio de recettes fiscales au PIB. Les plus fortes hausses ont été observées à Chypre (de 27,7% en 1998 à 39,2% en 2008) et à Malte (de 26,9% à 36,0%), tandis que la plus grande réduction a été enregistrée en Slovaquie (de 36,8% à 29,3%). La plus forte baisse du ratio entre 2007 et 2008 a été en Espagne (-4,0 points de pourcentage). En moyenne pour l'UE-27, les recettes fiscales en 2008 ont été presque également divisées entre les cotisations sociales (33,9%), les impôts sur la production et les importations (33,0%) et les impôts courants sur le

²⁰ Le théorème du détenteur de veto énonce que le potentiel pour mener à bien des réformes de structures est d'abord d'autant moins fort que le nombre de détenteurs de pouvoir de veto l'est, ensuite que les positions idéologiques des partis en présence sont éloignées, enfin que chaque parti est hétérogène sur le plan interne. TSEBELIS G. (1995), "Decision Making in Political Systems : Veto Players in Presidentialism, Parliamentarism, Multi-Cameralism and Multi-Partyism", *British Journal of Political Science*, 25, n°2, pp.289-325

²¹ SCHARPF Fritz W. (2009, 28), "The Double Asymmetry of European Integration, Or: Why the EU Cannot Be a Social Market Economy", *MPIfG Working Paper* 09/12, 38p.

²² GODBOUT Luc, BELTRAME Pierre et ST-CERNY Suzie (2008), « Prélèvements fiscaux comparés : indices de la charge fiscale au sein de l'Union européenne », *La Revue du Trésor*, n°1, Janvier, pp.31-38

²³ BELTRAME Pierre (1997, 3), *Les systèmes fiscaux*, 3^e éd. Paris, PUF, Que-sais-je ?, 128p.

²⁴ GRANIER Roland (dir.) (2000, 7), *Culture et comportements économiques*, Aix-en-Provence, PUAM, 424p.

revenu, le patrimoine, etc. (32,3%). Dans les États membres qui ont rejoint l'UE depuis 2004, on utilise généralement moins les taxes directes comme forme de revenus du gouvernement que dans l'UE-27 dans son ensemble²⁵. Conformément à l'analyse historique de Gabriel Ardant²⁶, un système fiscal doit être avant tout adapté au système économique sur lequel il repose. Les structures sont avant tout modelées par des considérations économiques, géographiques, etc., aussi bien que culturelles. Certes, l'Irlande a fait récemment un choix de politique économique pour son développement par son positionnement en termes d'attractivité et de compétitivité fiscale en faveur du capital²⁷. Néanmoins, ces contingences historiques n'interdisent pas toute systématisation. Celle-ci passe notamment par la méthode wébérienne des idéaux-types. Dès lors, il existe bien sûr des contre-exemples aux grandes lignes du schéma général. Les systèmes fiscaux de chaque pays sont le fruit d'une accumulation historique de faits (rôle des conflits), de doctrines et de pratiques économiques et culturelles qui leur sont propre. Dans notre étude, nous emploierons la notion de régime fiscal en « *référence à l'existence d'un complexe d'interrelations légales et organisationnelles systématiques entre l'Etat et l'économie* »²⁸ à travers l'impôt.

Nous pouvons d'ores et déjà affirmer que la « force de frappe » fiscale d'un pays est dépendante de sa taille et du niveau de développement de l'économie étudiée. Dès lors, une différence fiscale même importante ne se traduit pas par une stratégie de concurrence fiscale. Au contraire, une différence fiscale peut jouer un rôle de « péréquation ». En outre, les biens publics productifs, en tant que revers de l'impôt, améliorent la productivité marginale des facteurs de production. De plus, l'omission des contreparties à l'impôt dans l'examen des structures fiscales, les dépenses publiques, est grossière car le financement d'assurances privées pour la maladie ou la retraite hôte des ratios fiscaux plusieurs points de pourcentage du PIB qui biaise les comparaisons. Or, l'ajout de la part des dépenses privées qui y sont consacrées dans ces pays dépassent parfois de loin le coût de gestion publique des systèmes de soins ou de retraite par répartition dans les pays socialisant une partie de ces risques. L'Allemagne, par exemple, oblige les entreprises à inscrire en réserve au bilan des entreprises des réserves pour le financement des retraites qui ne sont pas comptabilisées dans les prélèvements obligatoires. De plus, il en est de même pour la fourniture de biens publics comme les systèmes éducatifs, la R&D ou les infrastructures publics qui se paie par une part de prélèvements fiscaux supplémentaires et dans les systèmes marchands par des péages et des droits d'accès payants. De nombreuses études (OCDE, BM, UE) ont montré qu'il n'y avait pas de corrélation certaine entre la nature du financement, le contrôle et l'efficacité des contreparties. Des pays à taxation relativement élevée réalisent de biens meilleures performances économiques (emploi, chômage) que des pays à taxation plus basse et vice-versa.

Par conséquent, la question de la concurrence fiscale en Europe implique d'être étudiée sous l'angle : du package fiscal²⁹ ; des différences de tailles entre les économies ; des différences

²⁵ EUROSTAT (2010), "Tax revenue in the European Union", *Statistics in focus*, 23/2010, 8p.

²⁶ Cf. ARDANT Gabriel (1971), *Histoire de l'impôt, De l'Antiquité au XVIIe siècle*, Livre 1, Fayard, 634p. ; ARDANT Gabriel (1972), *Histoire de l'impôt, Du XVIIIe au XXIe siècle*, Livre 2, Fayard, 870p.

²⁷ Le rapatriement des profits en Irlande s'élève en 2000 à 20 % du PIB irlandais, davantage qu'aux Bermudes paradis fiscal reconnu. CORIAT Benjamin (2010), « La crise irlandaise, emblème et symbole de la finance dérégulée », *Working paper*, 05/12/2010, 9p.

²⁸ ESPING-ANDERSEN Gosta (2007, 16), *op. cit.*

²⁹ On appelle ici « package fiscal » une combinaison d'un côté, de modalités et niveaux de pression fiscale et, de l'autre, de niveaux et de formes de fourniture d'infrastructures et de services publics. Les deux sont évidemment liés, la fourniture non marchande d'un niveau plus élevé de services public exigeant un prélèvement fiscal plus important.

de développement économique ; de l'influence des variables culturelles et religieuses ; de variables politiques, du système électoral et de la démocratie. Il est toutefois impossible d'accorder toutes l'attention nécessaire aux nombreuses caractéristiques des systèmes fiscaux, des programmes sociaux, etc. Mais il s'agit de rendre compte des combinaisons existantes entre les structures de recettes fiscales et de dépenses publiques, des facteurs culturels et religieux, etc. De fait, nous n'abordons pas dans le détail un pays particulier ni tous les pays européens dans leur ensemble mais comme le concède Esping-Andersen, « *une certaine « superficialité » obligée est le prix à payer dans ce genre d'étude* »³⁰. Dans cette perspective, nous proposons une typologie des systèmes fiscaux dans l'UE 27 à partir de la méthodologie d'Analyse en Composante Principale (logiciel utilisé R).

Notre travail montre qu'il n'existe pas un système fiscal optimal ou unique mais différents régimes fiscaux en accord avec leurs logiques de taxation, d'organisation, de stratification et de redistribution sociale, influencés par leur trajectoire historique propre. Ainsi, l'impôt et les systèmes fiscaux, en tant que fait social total, participent à l'institutionnalisation de l'économie de marché.

LA METHODOLOGIE UTILISEE, LES RESULTATS PARTIELS DES ACP

Le but de l'analyse en composantes principales (ACP) est d'identifier les groupes de pays possédant des caractéristiques proches et l'obtention d'une représentation des dimensions principales qui contribuent aux différenciations des pays dans une classification/domaine institutionnel donné. L'étude porte sur les 27 individus, i.e. les Etats membres de l'UE en 2007. L'interprétation des résultats de l'ACP sera effectuée dans un premier temps uniquement pour 2007 et pour 103 variables classées en une dizaine de groupes³¹.

La diversité des impôts et de leurs mécanismes conduit les fiscalistes à les classer par grandes catégories. L'intérêt de cette classification est « *de restituer une approche d'ensemble et ordonnée des structures fiscales* »³². La constitution du premier groupe de variables fiscales répond d'une part, à la classification « technique » de l'impôt et des modalités administratives de la taxation, c'est-à-dire qu'il regroupe les variables désagrégées d'imposition directe, indirecte et des cotisations sociales en fonction des facteurs et acteurs économiques³³ ; d'autre part, à la classification « économique » de l'impôt en fonction des facteurs et des acteurs économiques (impositions pesant sur les ménages, les entreprises ou grevant les produits). On retrouve donc la part de la TVA ; la part des droits d'accises et d'autres taxes sur la consommation ; la part d'autres taxes sur les produits ; la part d'autres taxes sur la production ; la part d'impôt sur le revenu des personnes ; la part d'imposition du revenu des sociétés, la part d'autres taxes directes ; la part des cotisations sociales employeurs ; employés ; et auto-entrepreneurs, respectivement en % du total des recettes fiscales de chaque Etat-membre. Les données proviennent de la base de données Eurostat en 2010.

La répartition entre prélèvements fiscaux (impôt) et prélèvements sociaux (cotisations sociales) est critiquable dans la mesure où la frontière entre les deux prélèvements est de plus en plus floue comme c'est le cas en France avec la CSG, instaurée en 1991. En outre, L'enjeu

³⁰ ESPING-ANDERSEN Gosta (2007, 17), *op. cit.*

³¹ Comprenant par exemple des variables économiques, budgétaires, démographiques et géographiques.

³² BOUVIER Michel (2008, 26), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 9^e éd., LGDJ, 255p.

³³ En moyenne et pour les données agrégés, les impôts directs, indirects et les cotisations sociales représentent respectivement environ un pourcentage du PIB équivalent.

du financement de la protection sociale n'est pas seulement entre l'impôt et les charges sociales mais de plus en plus entre la sphère publique nationale et les mécanismes de marchés transnationaux (retraite par répartition/capitalisation par l'intermédiaire de fonds de pension privés ; assurances santé, etc.), exacerbée par le Marché unique et l'union monétaire européenne.

La classification entre impôts directs et indirects qui repose sur l'usage du « rôle » (qui désigne la liste sur laquelle figurent les bases d'imposition ainsi que les montants dus par chaque contribuable) n'a pas un caractère très rigoureux mais elle perdure en tant que classification empirique la plus utilisée. Il est reconnu que la multiplicité des impôts rend particulièrement difficile une classification absolument pertinente³⁴. Afin de dépasser cette difficulté, nous procéderons à plusieurs ACP sur différents groupes de variables fiscales répondant à des classifications différentes (économique, technique, administrative) en fonction de données agrégées et désagrégées. Nous préférons également utiliser des données en % des recettes fiscales totales plutôt qu'en pourcentage du PIB afin d'éviter les erreurs d'analyse de politique économique. Si, par exemple, une politique de baisse effective de la taxation du travail se traduit par une augmentation importante de l'emploi, le fait que l'objectif ait été atteint peut être caché par une apparence opposée : en effet le résultat exprimé en pourcentage du PIB peut être une croissance des prélèvements sur le travail. En outre, ce sont bien les différences de structures (part relative dans le financement fiscal des pouvoirs publics) que de niveaux qui nous intéressent ici.

Il faut analyser la structure des données en tenant compte de leur caractère multidimensionnel, c'est l'analyse en composantes principales. Le principe de la méthode est d'obtenir une représentation approchée du nuage de points initiale (des n individus dans un espace de dimensions p , p étant le nombre de variables) dans un sous-espace de dimension faible en conservant au mieux la forme. Ceci permet l'étude des liaisons et de repérer également les groupes de variables fortement corrélées entre elles, et éventuellement de détecter des caractères complexes sous-jacents à ces groupes.

La construction se présente sous cette forme : soit X un tableau à n lignes et p colonnes. La ligne i décrit la valeur prise par p variables quantitatives pour l'individu i . Avant toutes choses, les données sont centrées et réduites, c'est-à-dire que chaque variable a une moyenne nulle et une variance égale à 1. On note X_j le vecteur-colonne constitué de la variable j . La valeur x_{ij} désigne l'élément situé à l'intersection de la ligne i et de la colonne j , c'est-à-dire la valeur de la variable j pour l'individu i . Pour observer sous un angle plus favorable les données contenues dans le tableau X , on remplace les anciens axes (donc les anciennes variables X_j) par de nouveaux axes (donc par des variables nouvelles C_k). Ces nouvelles variables C_k sont appelées composantes principales; elles s'expriment comme combinaisons linéaires des anciennes variables x_1, \dots, x_p . Les nouveaux axes sont appelés axes factoriels. Le premier axe factoriel correspond à la variable composite qui différencie le mieux les individus.

Afin d'interpréter la structure des individus dans un nouveau plan factoriel, il faut étudier la nature de la construction des axes afin d'établir un lien entre anciennes et nouvelles variables. Ceci se fait à l'aide du cercle des corrélations. A chaque point-variable, on associe un point dont la coordonnée sur un axe factoriel est une mesure de la corrélation entre cette variable et

³⁴ Cf. BAZIADOLY Sophie (2010), *Systèmes fiscaux comparés*, Ellipses, 103p. ; BOUVIER Michel (2008), *op. cit.* ; VALLEE Annie (2000), *Les systèmes fiscaux*, Ed. du Seuil, 242p.

le facteur. Le premier axe factoriel correspond à la variable composite qui différencie le mieux les individus.

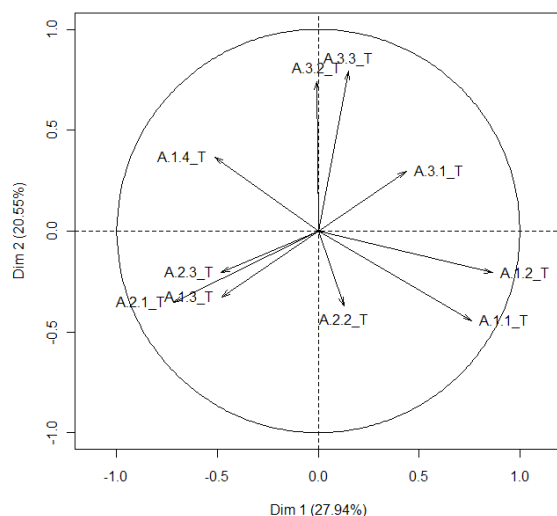
Etude des variables composites

Pour interpréter un axe, on examine les proximités des flèches avec celui-ci. Plus l'angle entre l'axe et la flèche est proche de zéro, plus la corrélation de la variable à l'axe est forte. Si l'angle formé est de 90°, il n'y a pas de corrélation. Enfin, si l'angle est proche de 180°, il y a une forte corrélation inverse. Une variable ayant un coefficient de corrélation fort (positif ou négatif) servira d'abord par elle-même mais également par opposition à d'autres variables diamétralement opposées.

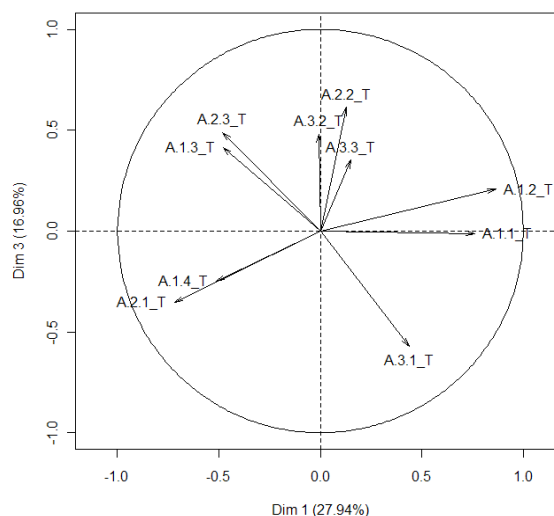
Les variables associées aux trois premiers axes factoriels du Groupe 1

	Coté négatif	Coté positif
	<i>Premier axe (28 % de la variance initiale expliquée)</i>	
Variables actives	A21T	A12T; A11T;
Thèmes des variables	Politique Redistributive	Politique égalitaire/incitative
	<i>Deuxième axe (21 % de la variance initiale expliquée)</i>	
Variables actives		A33T; A32T
Thèmes des variables		Sécurité sociale bismarckienne
	<i>Troisième axe (17 % de la variance initiale expliquée)</i>	
Variables actives	A31T	A22T; A23T; A32T; A13T
Thèmes des variables	Cotisations patronales	Autres taxes directes/indirectes, Cotisations sociales salariales, IS

Représentation des variables dans le plan factoriel (1,2)



Représentation des variables dans le plan factoriel (1,3)



Le premier axe explique 28 % de la variance initiale. Les variables actives sont A21T ; A12T et A11T. L'axe 1 oppose du côté négatif de l'axe, la variable d'imposition des revenus personnels (A21T) et du côté positif de l'axe, les variables d'imposition de TVA (A12T) et des droits d'accises et taxes sur la consommation (A11T). Il y a donc une forte corrélation négative entre la part d'imposition directe des revenus personnels en pourcentage des recettes fiscales totales (A21T) et les variables d'imposition indirecte de TVA (A12T) et de droits d'accises (A11T) en pourcentage des recettes fiscales totales. L'axe 2 explique 21 % de la variance initiale. Les variables actives sont A33T et A32T. Les variables de la part des cotisations sociales des auto-entrepreneurs en pourcentage des recettes fiscales totales (A33T) et de la part des cotisations sociales des employés en pourcentage des recettes fiscales totales (A32T) contribuent, positivement, très fortement à l'axe 2. Elles sont également assez

corrélées. L'axe 3 explique 17 % de la variance initiale. Les variables actives sont $A31T$; $A22T$; $A23T$; $A32T$ et $A13T$. Du côté négatif de l'axe, la variable cotisation sociale des employeurs ($A31T$) s'oppose aux variables des taxes directes sur le revenu des entreprises ($A22T$), des taxes directes autres ($A23T$), des cotisations sociales des employés ($A32T$) et des taxes indirectes sur les produits incluant les droits de douanes ($A13T$), du côté positif de l'axe.

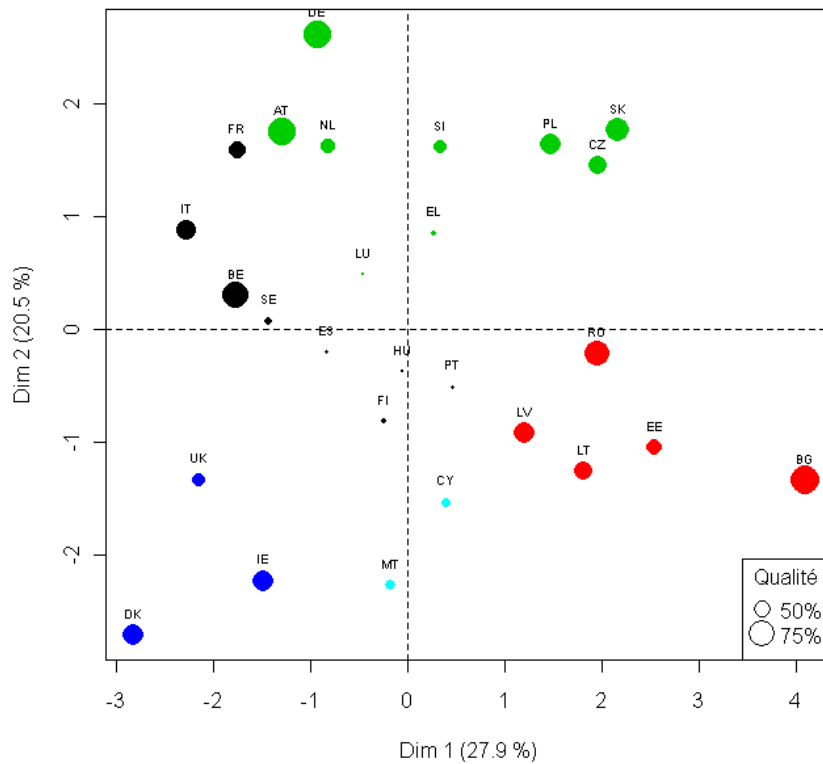
Etude des individus

Comme pour les variables composites, un individu peut être mal représenté dans le plan factoriel et doit donc être retiré des interprétations (« effet perspective »). La qualité de la représentation d'un point M par un plan factoriel constitué de 2 axes est mesurée par la somme des \cos^2 avec 2 axes. Graphiquement, une très bonne qualité se lit par une proximité forte avec un axe ; une qualité correcte se lit par une position à mi-chemin de l'axe ; tandis qu'une qualité médiocre correspond à une proximité au centre du plan). Sur la représentation graphique utilisée, la qualité de la représentation des individus est proportionnelle à la taille des ronds. L'interprétation des individus sur un plan factoriel est « correcte » pour ceux qui ont une qualité supérieure à 50 % et « bonne » au-dessus de 75 %. De plus, pour une bonne robustesse de l'ACP (il ne faut pas qu'en retirant un individu tous les résultats changent), il faut retirer les individus très influents (forte contribution). Nous décidons de retirer les individus dont la contribution est supérieure au seuil (empirique) de 25 %.

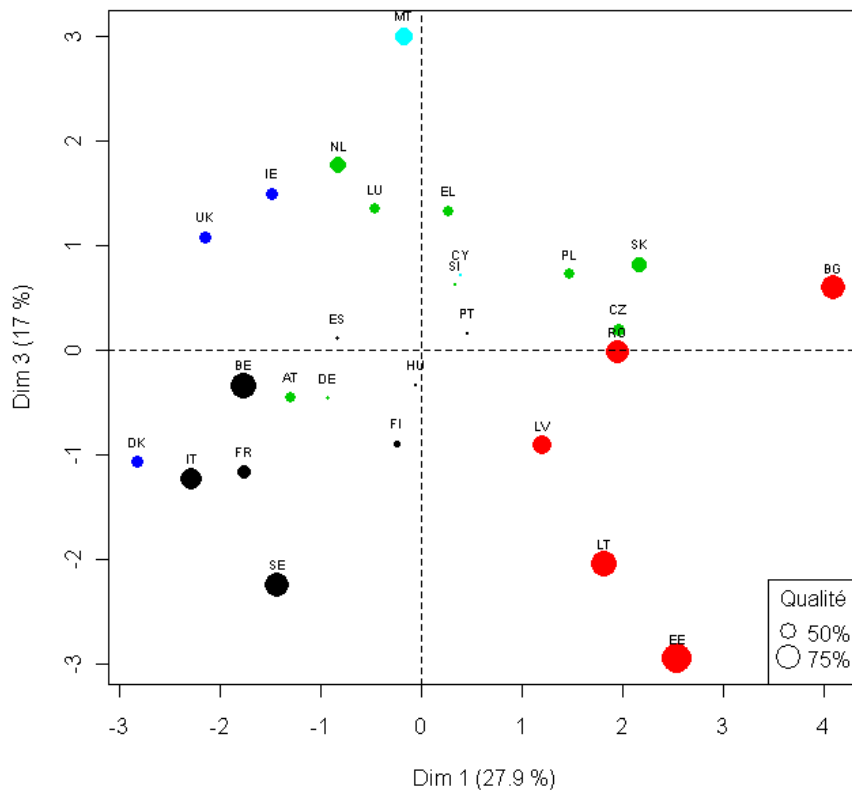
Nous introduisons tout de suite la méthode de classification ascendante hiérarchique sur composantes principales afin de faciliter l'interprétation des résultats et d'identifier d'éventuels groupes d'individus ayant des comportements proches. Le but des méthodes de classification est de construire une partition d'un ensemble d'objets dont on connaît les distances deux à deux afin d'obtenir des classes d'individus les plus homogènes possible. La répartition se fait à partir des n individus caractérisés par les p variables quantitatives que nous standardisons (on retranche la moyenne et on divise par l'écart-type) afin de retirer l'« effet unité » des variables. Pour évaluer la dissimilarité entre les individus, nous utilisons la distance euclidienne (distance géométrique dans un espace multidimensionnel). La question est donc de trouver une bonne définition de ce que l'on entend par la "distance" entre deux groupes de points. Nous utilisons la méthode de Ward qui a pour but d'agréger les individus qui font le moins varier l'inertie intra-classe. L'indice de dissimilarité entre deux classes (ou niveau d'agrégation) est alors égal à la perte d'inertie intra classe résultant de leur regroupement.

La Classification Ascendante Hiérarchique considère initialement toutes les observations comme étant des clusters ne contenant qu'une seule observation, et leur distance est alors le plus souvent définie comme étant leur distance euclidienne. La première étape consiste donc à réunir dans un cluster à deux observations les deux observations les plus proches. Puis la CAH continue, fusionnant à chaque étape les deux *clusters* les plus proches au sens de la distance choisie. Le processus s'arrête quand les deux *clusters* restant fusionnent dans l'unique cluster contenant toutes les observations. L'ordre dans lequel les agrégations successives ont été opérées est représenté graphiquement sur le dendrogramme. Il nous indique également la valeur de l'indice d'agrégation à chaque niveau d'agrégation. On choisira une coupure en k classes tel que le passage de k à $k+1$ classes ne diminue plus "significativement" l'inertie intra. En coupant l'arbre au niveau d'un saut important de cet indice, on peut espérer obtenir une partition de bonne qualité car les individus regroupés en-dessous de la coupure étaient proches, et ceux regroupés après la coupure sont éloignés.

Représentation des individus dans le plan factoriel (1,2)



Représentation des individus dans le plan factoriel (1,3)



Nous nous intéressons aux individus sur le premier plan factoriel. L'axe 1 explique 28 % de la variance initiale. Les individus actifs sont la Bulgarie, côté positif, en opposition au

Danemark, côté négatif. Mais la Bulgarie est atypique, autrement dit sa contribution est à la limite du seuil de 25 % acceptable. L'axe 2 explique 21 % de la variance initiale. Les individus actifs sont l'Allemagne et l'Autriche, côté positif, et le Danemark, côté négatif. L'axe 3 explique 17 % de la variance initiale. Les individus actifs sont l'Estonie (Etats baltes), coté négatif, et Malte, côté positif.

Pour faciliter la lecture et l'identification de groupe d'individus « proches », nous avons réalisé la CAH qui donne la couleur d'appartenance d'un individu à son groupe. On peut observer que les groupes d'individus comprenant le Danemark et l'Irlande (et le RU) d'une part et la Belgique, l'Italie et la France d'autre part, s'opposent au groupe d'individus comprenant la Bulgarie, la Roumanie, la Lettonie, la Lituanie et l'Estonie sur l'axe 1. Autrement dit, les groupes du Danemark et de la Belgique ont un usage plus fort de l'imposition directe des revenus personnels que le groupe de la Bulgarie. Et inversement, le groupe de la Bulgarie utilise davantage les impositions indirectes (TVA et Droits d'accises) que les groupes du Danemark et de la Belgique. Pour le deuxième axe (21 %), le groupe de l'Allemagne comprenant l'Autriche, la Slovaquie, Pologne et République Tchèque s'oppose au groupe du Danemark. Le groupe de l'Allemagne possède des cotisations sociales auto-entrepreneurs et employés plus élevées que l'ensemble des autres groupes d'individus. Pour le troisième axe (17%), on ne peut pas discuter des groupes soit à cause d'une qualité insuffisante soit à cause d'une trop grande proximité des individus au centre. En revanche, l'Estonie, la Lettonie (et la Suède) utilisent fortement les cotisations sociales employeurs. *A contrario*, Malte (et les Pays-Bas) ont recours aux variables des taxes directes sur le revenu des entreprises (A22T), des taxes directes autres (A23T), des cotisations sociales des employés (A32T) et des taxes indirectes sur les produits incluant les droits de douanes (A13T), du côté positif de l'axe. L'étude des variables fiscales du premier groupe nous permet ainsi d'identifier 5 groupes d'individus : les pays de l'Est, les pays centraux-continentaux, les pays latins et nordiques, un groupe micro-insulaire et un dernier groupe anglo-saxon (+ Danemark).

Figure 1. Classification ascendante hiérarchique sur le premier groupe de variables en 2007

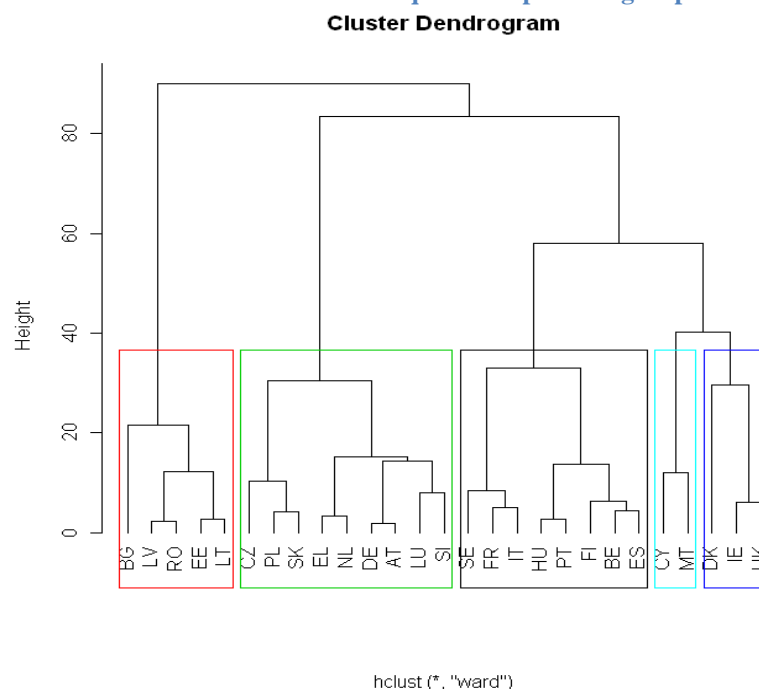


Tableau 1. Synthèse du premier groupe

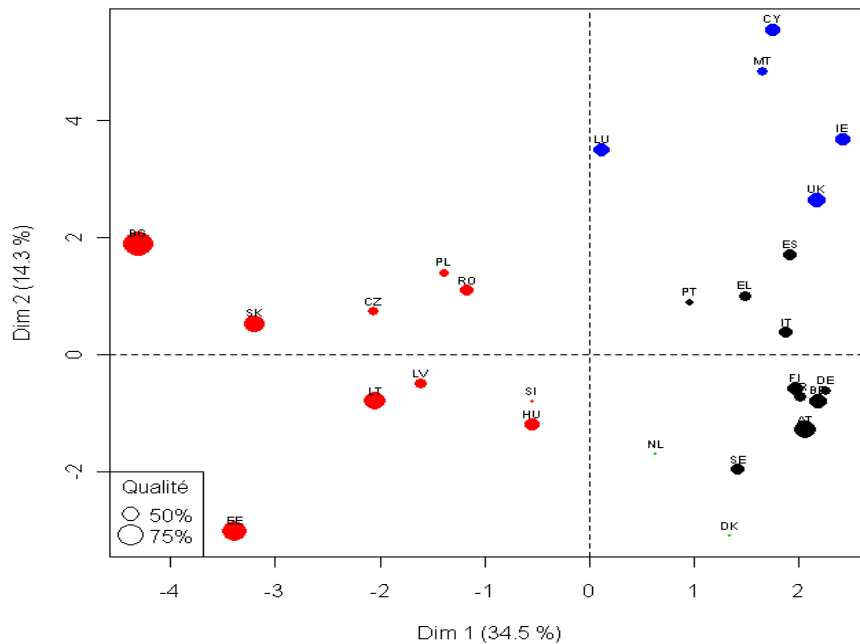
	Modèle continental développé	Modèle continental en développement	Modèle « anglo-saxon »	Modèle micro-insulaire	Modèle oriental en transition
Imposition directe	Fort recours à l'imposition directe des revenus personnels	Usage modéré	Fort recours à l'imposition directe des revenus personnels	Usage modéré	Usage faible
Imposition indirecte	Usage modéré	Usage modéré	Usage faible	Usage modéré	Recours important à l'imposition indirecte par la TVA et les droits d'accises
Cotisations sociales	Modèle social Bismarckien	Modèle social Bismarckien	Modèle social Beveridgien	Modèle sociale Beveridgien	Modèle social Beveridgien
Impositions pesant sur les ménages		Cotisations salariales fortes (Pays-Bas)		Cotisations salariales fortes (Malte)	
Impositions à la charge des entreprises		Imposition directe sur les revenus des entreprises (Pays-Bas)	Cotisations employeurs élevées (Suède)	Imposition directe sur les revenus des entreprises (Malte)	Cotisations employeurs élevées (Lettonie, Estonie)
Impositions grevant les produits		Droits douanes importants (Pays-Bas)		Droits douanes importants (Malte)	

La constitution du deuxième groupe de variables fiscales répond à la classification « économique » de l'impôt en fonction des éléments économiquement taxés, c'est-à-dire qu'elle regroupe les variables désagrégées d'imposition des revenus, d'imposition de la dépense, du capital et de la taxation de l'environnement auxquelles on a ajouté les taux nominaux de la TVA et de l'IS. L'examen des structures des systèmes fiscaux sous cet angle économique est généralement celle utilisée pour souligner le rôle du facteur fiscal dans le développement du chômage en Europe (cf. Tabellini et Daveri qui lui imputent environ un tiers du chômage)³⁵. C'est particulièrement vrai pour la France où le taux d'imposition du travail salarié est un des plus élevés d'Europe avec 23,3 % du PIB en 2005 contre 15 % en 1970. En France, le poids de l'IS dont le taux nominal est de 33,33 % est néanmoins faible avec 2,4 % du PIB en raison des règles d'assiette contre 3,3 % au RU, 3,4 % en Belgique, 3,6 % en Grèce, 3,7 % aux Pays-Bas, 3,8 % au Danemark et en Suède, 3,9 % en Espagne et 6 % au Luxembourg en 2005. Afin d'éviter des redondances méthodologiques, nous passons directement à l'étude des axes factoriels.

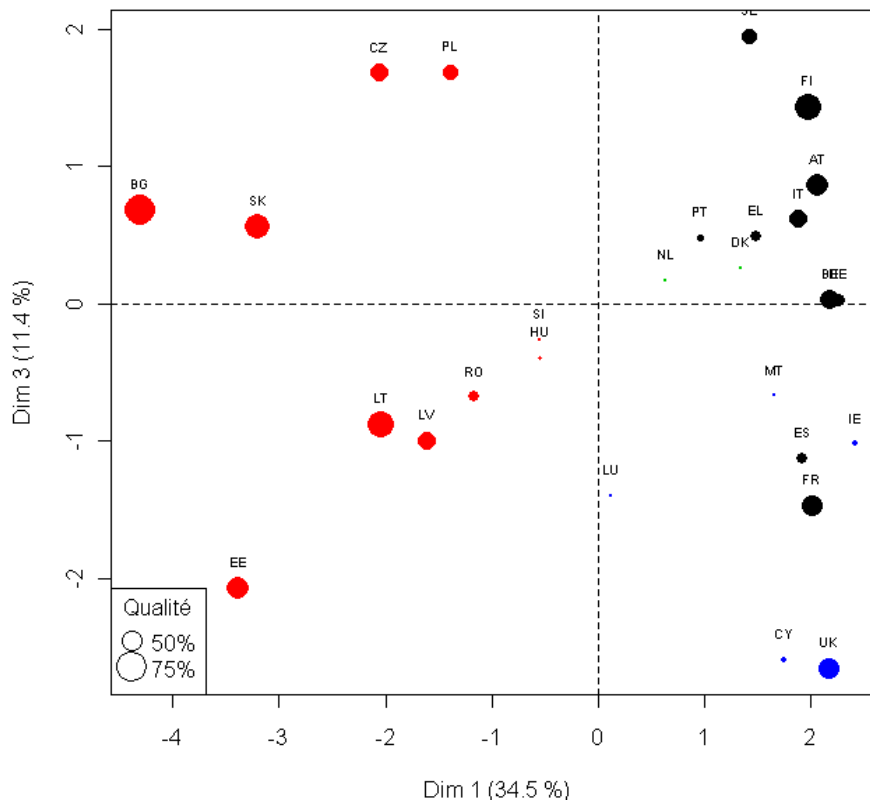
³⁵ DAVERI Francesco and TABELLINI Guido (1997), "Unemployment, Growth and Taxation in Industrial Countries", *Working paper*, 10 November, 64p.; DAVERI Francesco and MAFFEZZOLI Marco (2000), "A numerical approach to fiscal policy, unemployment, and growth in Europe", *Working paper*, May 29, 26p. ; DAVERI Francesco (2002), "Labor Taxes and Unemployment, A Survey of the Aggregate Evidence", *CERP Working paper 18/02*, 22p.

taux nominaux d'IS élevés. Sur l'axe 2, c'est le groupe du RU (+ la Bulgarie) qui explique l'axe, du côté positif. Ce groupe a donc recours à l'imposition des revenus des sociétés et du revenu des auto-entrepreneurs et à l'imposition du patrimoine relativement davantage qu'aux cotisations sociales patronales largement utilisées par le groupe continental et une partie des pays de l'Est (Etats baltes et Hongrie). L'axe 3 ne permet pas de distinguer des groupes mais seulement d'opposer certaines entités comme le RU, l'Estonie et la France, négativement, à la Finlande, la Suède, la République Tchèque et la Pologne, positivement.

Représentation des individus dans le plan factoriel (1,2)



Représentation des individus dans le plan factoriel (1,3)



L'étude de ce groupe de variables fiscales permet de classer les individus selon leur proximité en termes de structures des systèmes fiscaux en quatre groupes distincts. La césure est assez nette en ce qui concerne d'un côté, les pays de l'est européen, caractérisés par une part importante des taxations indirectes sur la consommation d'alcool, de tabac, et l'énergie et de l'autre, un groupe large de pays continentaux s'étalant de la Finlande au Portugal, qui ont la particularité de prélever une part importante des revenus du travail, des cotisations sociales salariales et de forts taux d'IS.

Le groupe du RU, du Luxembourg, de l'Irlande, de Chypre et de Malte possède plusieurs caractéristiques communes propres malgré la non-prise en compte de CY, MT, LU et IE dans la construction des plans factoriels. D'abord, l'axe 2 nous montre que le groupe impose fortement les revenus des sociétés avec des parts de recettes comprises entre 11,3 % et 19,5 % du total des recettes fiscales, à l'exception du RU (9,4 %) proche de la moyenne de l'UE27 à 9,8 %. Ensuite, l'axe 3 et le retour aux données nous montrent que ce groupe taxe fortement le patrimoine, RU en tête des 27. En outre, ils possèdent des taux nominaux de TVA parmi les plus faibles compris dans la fourchette entre 15 et 20 %, tandis que les autres membres de l'UE possèdent des taux supérieurs à 19 % à l'exception de l'Espagne et de l'Allemagne à 16 % en 2007.

Enfin, on peut noter la particularité du groupe du Danemark et des Pays-Bas, dont la qualité de représentation dans les plans factoriels est nulle (puisque retirés de la construction des axes). Leur contribution initiale à la construction des axes était bien supérieure au seuil de 25 % en raison de singularité forte. Par exemple, le Danemark est un pays atypique du fait de l'extrême fiscalisation de sa protection sociale, les cotisations sociales patronales ne représentant qu'1,1 % des recettes fiscales totales, contre 16,6 % par exemple pour l'Allemagne. Tandis que les Pays-Bas sont atypiques dans la mesure où le rendement de l'imposition des revenus du capital des ménages est négatif (-1,5%), autrement dit, depuis quelques années les Pays-Bas accordent plus de crédits d'impôts sur les intérêts d'emprunt et les déductions des contributions au pilier 2 des retraites lors de l'imposition sur les revenus qu'ils ne collectent de recettes sur l'imposition des revenus du capital des ménages³⁶.

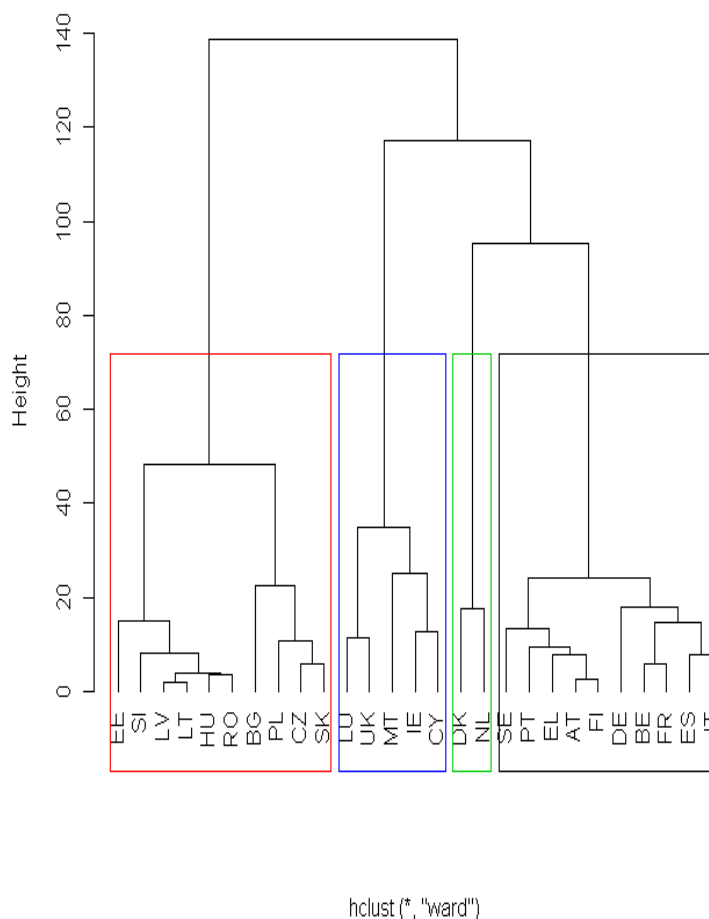
Au final, cette ACP doublée d'une CAH nous permet d'identifier une typologie de quatre structures fiscales distinctes dans l'UE. Incontestablement, une première division s'établit en matière de développement économique. Si une faible pression fiscale globale ne traduit pas mécaniquement un plus faible développement, ce dernier, en revanche, ne permet pas une gamme étendue de techniques fiscales qui nécessitent la modernisation des structures économiques (passage d'une économie agricole à industrielle notamment)³⁷. Ainsi, les pays de l'Est européen marqués par une part importante de l'imposition sur la dépense, de l'imposition sur les produits ou encore de l'imposition indirecte est symptomatique d'un faible niveau de développement qui ne les autorise pas à pratiquer d'une manière efficace l'imposition des revenus du travail et du capital. En effet, leur économie est structurellement orientée vers l'agriculture qui occupe une part importante de la population active et parfois du PIB. La taxation des revenus personnels du travail et les cotisations sociales sont associées aux sociétés industrielles modernes, c'est-à-dire au salariat. En outre, du fait d'un jeune et faible civisme fiscal des populations d'une part et d'une administration fiscale en formation,

³⁶ EUROSTAT (2010, 233), "Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway", European Commission, *Statistical books*, 436p.

³⁷ Cf. LEROY Marc (dir.) (2005), *Regards croisés sur le système fiscal, Allemagne, France, Italie, Russie*, L'Harmattan, 229p. ; ANDREFF Wladimir (2007), *Economie de la transition, La transformation des économies planifiées en économies de marché*, Bréal, 494p.

ces pays ont des systèmes fiscaux en transition entre un système autoritaire (avec une propriété privée quasi-inexistante) et un système libéral où l'impôt est conjointement un moyen de prélever des contributions et l'instrument juridique de la garantie des droits de propriétés, selon la typologie de G. Ardant³⁸. Autrement dit, ils n'ont pas une structure fiscale orientée exclusivement vers les droits de douanes et les impôts sur les produits (agricoles, pétroliers, minerais, etc.) symptomatiques des pays en développement mais ils n'usent pas non plus pleinement des techniques fiscales modernes (impôts progressif sur le revenu des personnes, impôts sur les bénéfices des entreprises, etc. hormis la TVA) propres aux économies industrielles libérales. On peut avancer qu'une première raison tient à l'amélioration de l'attractivité de leurs territoires et qu'une deuxième, est d'asseoir le soutien politique des dirigeants en place par des prélèvements indolores. Cette politique fiscale traduit la volonté politique d'un positionnement en faveur des IDE, y compris au moyen d'une défiscalisation compétitive (taux nominaux d'IS notamment), sans remise en cause des intérêts en place (inégalités de revenus, patrimoines).

Cluster Dendrogram



³⁸ Cf. ARDANT Gabriel (1971), *Histoire de l'impôt, De l'Antiquité au XVIIe siècle*, Livre 1, Fayard, 634p. ; ARDANT Gabriel (1972), *Histoire de l'impôt, Du XVIIIe au XXIe siècle*, Livre 2, Fayard, 870p.

Tableau 2. Synthèse du deuxième groupe

	Modèle continental développé	Modèle continental en développement	Modèle « anglo-saxon »	Modèle oriental en transition
Imposition directe	Imposition forte des revenus et taux d'IS élevés		Fort taux d'IS et contribution importante de l'imposition des revenus	Faible imposition directe et taux d'IS bas
Imposition indirecte			Faible et taux de TVA bas	Forte imposition de la dépense
Cotisations sociales	Forte imposition du travail (cotisations salariales et patronales)	Quasi-inexistante (Danemark)		Recours aux cotisations sociales patronales (Etats baltes + Hongrie)
Imposition pesant sur les ménages	Forte sur les revenus (en raison de la CSG pour la France)	Imposition des revenus du capital négative (Pays-Bas)		Elevée
Imposition à la charge des entreprises			Imposition des revenus des entreprises élevée	
Taxation du patrimoine	Forte en France		Fiscalité du capital et du patrimoine importante, notamment au RU	Très Faible
Imposition grevant les produits				Forte sur les droits d'accises
Politique environnementale				Energie fortement taxée

La constitution du septième groupe de variables répond à la nécessité de prendre en compte les influences culturelles et religieuses sur les structures des systèmes fiscaux nationaux. En effet, « *l'unification européenne n'est pas seulement l'intrication de systèmes économiques, c'est aussi la confrontation au sein d'un même ensemble de régions profondément ancrées dans un catholicisme que la France a depuis longtemps délaissé, et de régions protestantes dont l'identité et les réflexes idéologiques sont pour l'heure antinomiques des régions catholiques confessantes* ». Or, « *comment croire en l'unité de l'Europe, si les individus qui la composent forment des cliques distinctes de par leur vision du monde, toujours susceptibles d'entrer en conflit, parce qu'elles ne partagent pas les mêmes croyances, et n'accordent pas la même valeur aux choses et aux idées?* »³⁹.

Cette question est éminemment complexe et dépasse les questions 'proprement' culturelles. Toutefois, nous souhaitons montrer, modestement, dans notre analyse comparé des systèmes fiscaux, en quoi la culture peut être un facteur de différenciation fiscale. Pour cela, il est nécessaire d'identifier au préalable des « modèles culturels » distincts. Pour l'Unesco, la culture est « *considérée comme l'ensemble des traits distinctifs, spirituels et matériels, intellectuels et affectifs, qui caractérisent une société ou un groupe social. Elle englobe, outre les arts et les lettres, les modes de vie, les droits fondamentaux de l'être humain, les systèmes de valeurs, les traditions et les croyances.* »⁴⁰. Au plan individuel, la culture est l'ensemble des connaissances acquises, l'instruction, le savoir d'un être humain. Au plan collectif, la culture représente également l'ensemble des structures sociales, religieuses, etc., et les comportements collectifs tels que les manifestations intellectuelles, artistiques, etc., qui caractérisent une société. Soit un phénomène collectif représentatif des préférences des

³⁹ CHAUVEL Louis (1995, 167), « Valeurs régionales et valeurs nationales en Europe », *Futuribles*, 200, pp.167-200

⁴⁰ Déclaration de Mexico sur les politiques culturelles. Conférence mondiale sur les politiques culturelles, Mexico City, 26 juillet - 6 août 1982

valeurs, des pratiques et des croyances collectivement partagées dans une nation, une sorte de « *programmation collective d'une nation* »⁴¹ (Geert Hofstède).

Il s'agit dorénavant d'étudier les correspondances entre les clivages culturels et les clivages fiscaux précédents. Par exemple, l'étude du rôle des variables culturelles sur la conduite des politiques budgétaires a récemment été menée par Van Nispen⁴² pour les Etats membres de la zone euro. L'auteur cherche à savoir si conformément à la théorie sociologique des dépenses publiques de Wildavsky, développée dans son œuvre séminale *The Politics of the Budgetary Process* en 1986, les politiques budgétaires sont influencées par des variables culturelles (le degré de prescription qui contraint les comportements individuels et le degré d'individualisme, i.e. la force du groupe). L'hypothèse de Wildavsky est que le gouvernement de chaque culture politique (en tant que variable indépendante) poursuivra sa propre stratégie budgétaire (variable dépendante), étant façonnée par le degré de contrôle sur ses recettes et ses dépenses.

On peut apporter de nombreuses critiques aux théories budgétaires et fiscales culturelles en raison de l'absence de prise en compte des effets de la position des pays dans le cycle électoral sur l'orientation fiscale mais également par les conditions politiques à l'entrée en union monétaire, par la situation économique hétérogène des Etats, par le choix restreint des variables culturelles, par l'absence de prise en compte des changements qualitatifs des dépenses et des recettes qui peuvent davantage traduire un aspect culturel que ne le fait une valeur absolue à la hausse ou à la baisse. En outre, les variables culturelles construites par Hofstede sont considérées par lui comme invariantes, autrement dit, elles ne sont pas adaptées à l'étude du changement institutionnel, et donc à l'analyse dynamique des processus budgétaires.

Malgré ces limites, les variables culturelles utilisées dans notre étude proviennent également de la base de données du sociologue et anthropologue Geert Hofstède, construites à partir d'enquêtes, d'interviews, de questionnaires, d'analyse de discours et d'observation directe sur des sociétés transnationales. Ces indices culturels sont au nombre de six. La « distance hiérarchique » correspond au degré de dépendance sentimentale plus ou moins marquée envers les individus qui détiennent le pouvoir, qui se mesure à la perception que le subordonné a du pouvoir de son chef et dont la représentation déterminera le comportement (approche participative, consultation, absence de signes extérieurs de pouvoir opposée à l'approche directive, attente d'obéissance, signes extérieurs de pouvoirs). Le « contrôle de l'incertitude ou aversion au risque » est une dimension culturelle qui mesure le degré de tolérance d'une culture face à l'inquiétude provoquée par les changements futurs (pragmatique, appréciant l'originalité et la marginalité opposée aux procéduriers, suspicieux face à l'original et au marginal). En ce qui concerne l'individualisme (calcul personnel) en opposition à la mentalité communautaire (principes moraux), la masculinité (rapport conflictuel) par rapport aux valeurs féminines (recherche d'harmonie), etc. nous renvoyons le lecteur à l'encadré ci-dessous. Nous incluons également des variables religieuses (part de catholiques, protestants, musulmans) issues de la base de données de Djankov, La Porta, Lopez-de-Silanes et Shleifer⁴³. En effet, en matière fiscale, Bin⁴⁴ souligne l'influence de la

⁴¹ <http://www.geert-hofstede.com/>

⁴² VAN NISPEN Frans K.M. (2007), "The Art and Craft of Budgeting: Fiscal Policy in the Eurozone", in *Current Politics and Economics of Europe*, vol.18, n°2, pp.275-305

⁴³ Disponibles en ligne, <http://www.economics.harvard.edu/faculty/shleifer/paper>

⁴⁴ BIN Fabrice (2007), *L'influence de la pensée chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale*, L'Harmattan, 462p.

pensée religieuse chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale. La pensée religieuse fait partie des forces créatrices du droit⁴⁵ influence sur les sources officielles du droit, soit directement en tant que source reconnue du droit (islam), soit indirectement en tant que composante culturelle d'une société dans laquelle puise les créateurs de droit : le législateur, les juges ou les auteurs de doctrine. L'influence de la pensée religieuse (chrétienne/protestante) sur les systèmes juridiques a d'ailleurs été confirmée entre les pays calvinistes (Pays-Bas, Suisse, Ecosse), les nations catholiques (Italie, Espagne, France) et les pays luthériens (Allemagne, pays scandinaves) : « *ils n'ont pas la même manière de penser le droit* »⁴⁶.

Or, la nature économique du droit fiscal pose « *la question de l'influence fiscale possible de la religion sur lui par le biais de ses racines juridiques et économiques* »⁴⁷. La pensée religieuse vise à définir des fins tandis que les systèmes fiscaux sont des outils. On s'attend donc à ce que le premier influence le second. Il y a deux approches non exclusives par lesquelles l'influence religieuse peut se faire sentir sur le droit fiscal. La première consiste directement à définir une approche particulière de l'impôt par la pensée religieuse qui se retrouve dans la transcription juridique. La deuxième revient indirectement à étudier l'influence de la culture religieuse sur les conditions économiques particulières qui elles-mêmes ont pu engendrer un système fiscal singulier adapté. Le caractère éminemment politique de l'impôt implique que les pensées religieuses ont développé des doctrines fiscales suivant une conception politique (et non théologique) des incidences matérielles, sociales et terrestres de l'impôt.

La distinction des pensées fiscales développées par les religions est délicate. Bin souligne plusieurs éléments caractérisant la pensée chrétienne : d'abord, la mauvaise image des collecteurs d'impôt (publicains) lors de la genèse de la chrétienté, puis l'acceptation lente et difficile du détachement de l'autorité spirituelle (Eglise) et temporelle (princes, pouvoir politique), ensuite l'attachement aux privilèges des clercs sur les impôts religieux. L'auteur décèle également un soutien à la fraude fiscale de l'impôt non-religieux puis une évolution vers la condamnation de la fraude quelle qu'elle soit. En ce qui concerne la pensée protestante sur l'impôt, l'auteur met en avant la soumission protestante au pouvoir temporel des princes (*cujus regio, ejus religio*). Celui-ci va dans le sens d'un devoir et d'un civisme fiscal protestant affirmé suivant les écrits de Paul. En outre, il s'appuie sur la conception protestante du pauvre pour distinguer leur approche fiscale des catholiques. Ainsi, « *la particularité du protestantisme est d'insister sur cette distinction en « bons » et « mauvais » pauvres et d'en tirer des conséquences très concrètes dans la politique d'assistance. Les « bons » sont les pauvres qui travaillent mais dont la situation sociale n'est pas brillante. Ceux-là méritent le soutien. Au contraire, ceux dont la pauvreté s'explique par leur paresse et leur préférence pécheresse pour une vie de larcin, ceux là sont de « mauvais » pauvres. On ne doit en aucun cas les aider. Pour éviter ce risque, l'assistance est alliée au contrôle et à la mise au travail des pauvres.* »⁴⁸. Il s'agit donc de rationaliser la charité devant les risques moraux de paresse et de dissipation face à l'indemnisation des « mauvais » pauvres et devant l'impératif d'efficacité économique du rôle des riches et du capital dans le processus d'accumulation, et donc de la croissance et de l'emploi. Or, « *Chez les Protestants, on reconnaît la seule compétence fiscale à l'Etat mais on cherche à en orienter l'usage. Au contraire chez les Catholiques, le caractère privé de la charité justifie que l'Etat ne prélève pas sur les sujets ou*

⁴⁵ RIPERT G. (1955), *Les forces créatrices du droit*, (1998), Paris, LGDJ, 431p.

⁴⁶ VILLEY M. (2003, 279), *La formation de la pensée juridique moderne*, Paris, PUF, 640p.

⁴⁷ BIN Fabrice (2007, 20), *op. cit.*

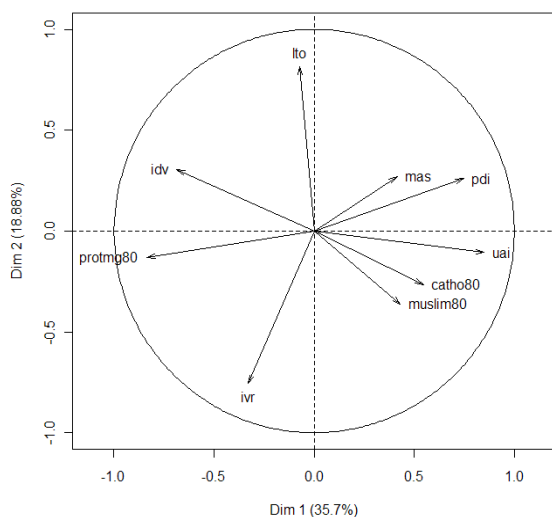
⁴⁸ BIN Fabrice (2007, 231), *op. cit.*

sur l'Eglise, institution charitable, des fonds à redistribuer ensuite. Il y a là la contestation de la compétence fiscale de l'Etat »⁴⁹.

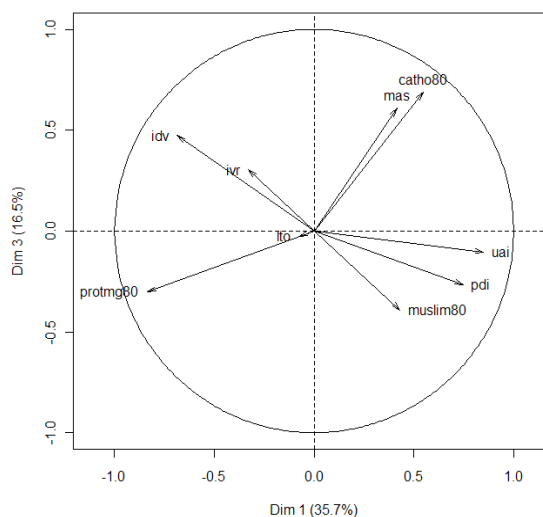
Conformément à sa thèse, l'auteur y voit une affirmation du civisme fiscal protestant, orienté vers la rationalité et l'efficacité des systèmes fiscaux et des politiques économiques. Contrairement aux critiques des auteurs classiques (Smith, Ricardo, etc.) qui se positionnent contre l'interventionnisme public, le protestantisme se contente de mettre l'accent sur l'efficacité de cet interventionnisme. Par conséquent, l'auteur trace un parallèle avec la doctrine fiscale dans la période contemporaine : « L'objectif de lutte contre les « taxes d'effet équivalent à des mesures discriminatoires » dans la politique fiscale de l'UE semblerait plutôt être un apport de l'influence »⁵⁰ du civisme protestant (devoir fiscal et *fair play* des règles fiscales). Néanmoins, l'éthique protestante et catholique est en perte d'influence dans les sociétés occidentales depuis plus d'un siècle, ce qui constitue une limite contemporaine importante à cette idée d'influence du civisme fiscal sur l'UE.

	Coté négatif	Coté positif
	<i>Premier axe (36% de la variance initiale expliquée)</i>	
Variables actives	protmg80; idv	uai; pdi
Thèmes des variables	Protestantisme et individualisme	Aversion pour l'incertitude et Distance hiérarchique
	<i>Deuxième axe (19% de la variance initiale expliquée)</i>	
Variables actives	ivr	lto
Thèmes des variables	Indulgence	Orientation à long terme
	<i>Troisième axe (17% de la variance initiale expliquée)</i>	
Variables actives	muslim80	catho80; mas; idv
Thèmes des variables	Présence musulmane	Catholicisme, Masculinité et Individualisme

Représentation des variables dans le plan factoriel (1,2)



Représentation des variables dans le plan factoriel (1,3)



L'axe 1 explique 36 % de la variance initiale. Les variables actives sont *protmg80* ; *idv* ; *uai* et *pdi*. Il oppose du côté négatif de l'axe, la variable de la part de protestants dans le pays et l'indice mesurant l'individualisme et du côté positif de l'axe, les indices d'aversion à l'incertitude (*uai*) et l'indice de distance hiérarchique (*pdi*). On remarque une a-corrélation entre d'une part, un nombre élevé de protestants et un fort degré d'individualisme et d'autre

⁴⁹ BIN Fabrice (2007, 232-233), *op. cit.*

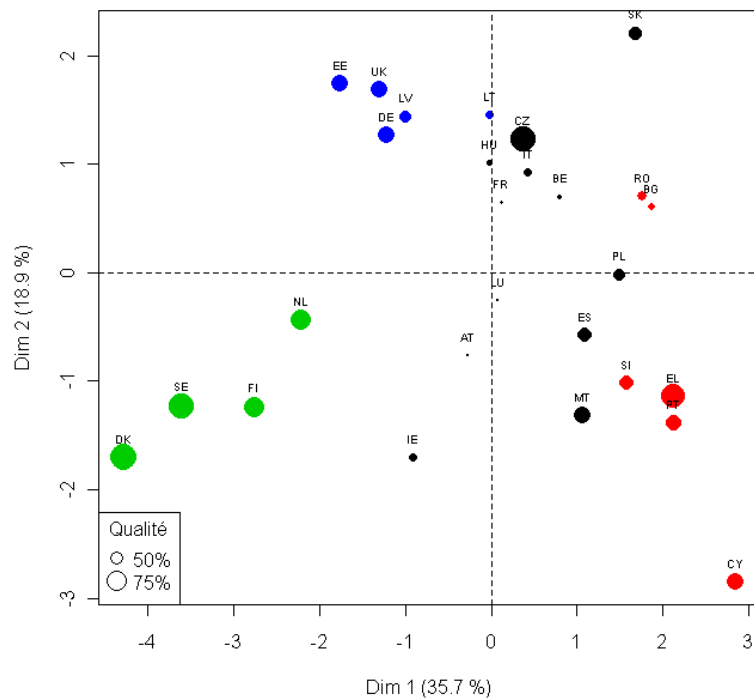
⁵⁰ BIN Fabrice (2007, 241), *op. cit.*

part, l'aversion à l'incertitude et une distance hiérarchique élevées. On constate en revanche, une corrélation négative entre la variable protestante d'une part et la distance hiérarchique élevée d'autre part. L'axe 2 explique 19 % de la variance initiale. Les variables actives sont *ivr* et *ito*, qui sont corrélées négativement. La variable d' « Indulgence » des sociétés, qui contribue fortement et négativement à l'axe 2, s'oppose à la variable d'orientation à long terme (*LTO*), qui contribue fortement et positivement à l'axe 2. Donc, plus une société est tournée vers l'avenir, l'attente de récompense future, l'épargne et la persévérance, moins cette même société semble indulgente avec les individus. L'axe 3 explique 17 % de la variance initiale. Les variables actives sont *muslim80* ; *catho80*, *mas* et *idv*. Le côté négatif de l'axe est expliqué par la variable de religion musulmane. Le côté positif de l'axe est expliqué par la religion catholique, l'indice de masculinité et d'individualisme. Les variables de masculinité et de religion catholique sont corrélés positivement. Ainsi, une grande proportion de catholique dans la société semble associée à une distinction forte des positions et des rôles des hommes et femmes dans la société. Des sociétés catholiques et « masculines » auront une faible proportion de musulmans et *vice-versa*.

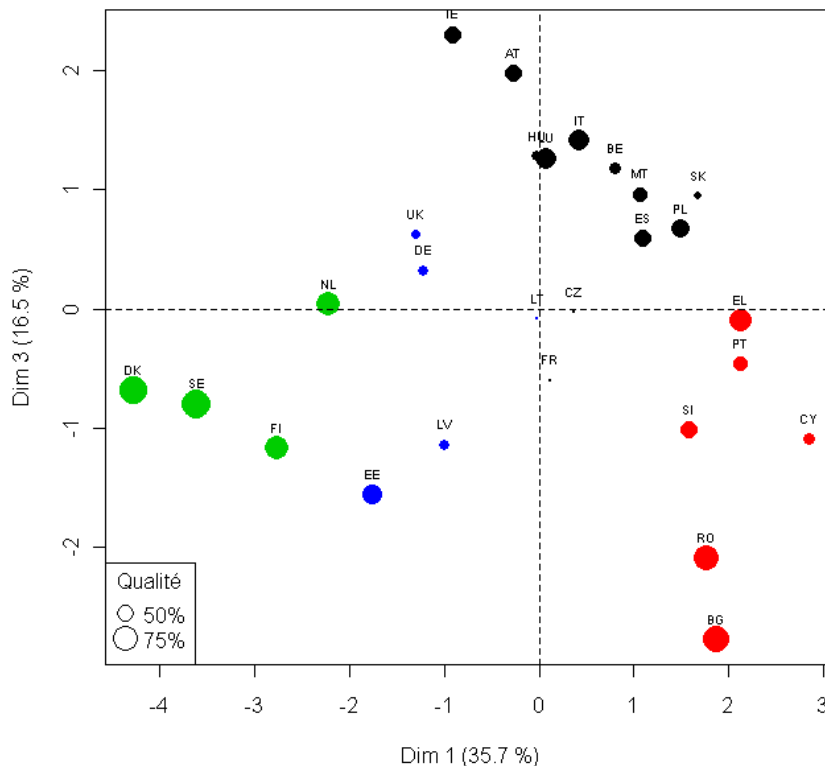
Etude des individus

Le groupe de pays protestants du Danemark (Suède, Finlande, Pays-Bas), côté négatif, s'oppose nettement au groupe de pays catholiques de la Grèce (Portugal, Slovaquie, Portugal et Espagne), côté positif, pour l'axe 1. Autrement dit, les pays scandinaves à majorité protestante et individualistes se distinguent fortement des pays méditerranéens dont l'aversion pour l'incertitude et la distance hiérarchique est importante. Cela se traduit par une préférence pour un modèle d'organisation fondé sur le marché et une structuration tacite entre égaux au sein des organisations scandinaves, tandis que les pays méditerranéens préfèrent une organisation procédurale et explicite qui souligne clairement les répartitions de compétences et de pouvoirs (organisation pyramidale). Dans ce sens, l'Etat a un rôle important à jouer comme régulateur du marché. L'interprétation de l'axe 2 est difficile mais il semble que le groupe de pays scandinaves (Danemark, Suède, Finlande, Pays-Bas) et un groupe méditerranéen (Portugal, Grèce, Espagne, Chypre, Malte, Slovaquie) qui apparaissent comme des sociétés « indulgentes » d'une part et à exécution « flexible » et simultanée des tâches dans un horizon de court terme d'autre part (côté négatif de l'axe 2) s'opposent au groupe continental et d'Europe du Nord (République Tchèque, Slovaquie, RU, Belgique, Allemagne, RU et Etats baltes) pour lequel la société privilégie une orientation à long terme et séquentielle par la persévérance, l'épargne et l'espoir d'une récompense future. Concernant l'axe 3, nous distinguons un groupe constitué de la Bulgarie et de la Roumanie pour lequel la part des musulmans est relativement forte et qui s'oppose au groupe de pays du Luxembourg, Malte, Autriche et Irlande, sociétés catholiques, individualistes et masculines.

Représentation des individus dans le plan factoriel (1,2)



Représentation des individus dans le plan factoriel (1,3)



Suite à la classification ascendante hiérarchique, on distingue pour l'étude des variables culturelles et religieuses, la formation de 4 groupes de pays : 1) un groupe « scandinave-protestant-féminin » de valeurs nordiques que sont la confiance civique dans les institutions, une moindre tolérance pour les incivilités égoïstes que pour les manquements aux grands principes moraux prônés par l'Eglise puis, de manière plus discutable 2) un deuxième groupe

« catholique-individualiste-masculin » avec l'Irlande, l'Autriche, le Luxembourg et l'Italie. Ce groupe catholique intègre des éléments de valeurs latines: dévaluation et moindre confiance en les institutions, faible confiance en les concitoyens, statut de la femme plus traditionnel. Malgré un ancrage remarquable dans la grande tradition catholique romaine, l'Irlande n'est pas, pour autant, un pays du sud latin et ne possède rien de ce tempérament anti-institutionnel, défiant et incivique propre à la latinité. 3) Un troisième groupe se dessine, proche du deuxième en ce qui concerne l'axe 1 de déviance envers la sphère civique (aversion pour l'incertitude et forte distance hiérarchique), mais avec une proportion de musulman relativement élevée (Bulgarie et Roumanie, Portugal, Grèce). Au sein de ce groupe, Chypre apparaît comme un individu atypique. Enfin, 4) le quatrième et dernier groupe comprend l'Allemagne, le RU et les Etats baltes. Il n'a pas de traits forts, si ce n'est le nombre de protestants, une certaine orientation vers le long terme et un poids considérable des normes et des conventions sociales qui traduisent un certain planisme économique et un fort sens civique (par opposition à l'indulgence/laxisme civique des groupes de pays méditerranéens et à l'indulgence religieuse, morale des pays scandinaves).

Dans la lignée de la thèse wébérienne des affinités du calvinisme (sacerdoce universel, prédestination) avec le mode de production capitaliste liées aux facteurs psychologiques de rationalité économique (utilitarisme), il s'agit pour nous de recueillir des « indices convergents », sans nécessairement faire l'unanimité concernant la relation causale et le sens de la corrélation. Déjà, grâce au développement de sa grille d'analyse culturelle des systèmes fiscaux européens occidentaux, Bin obtient deux systèmes fiscaux « types » au sens de Max Weber : d'une part, un système fiscal protestant, adapté à une économie capitaliste libérale et ouverte, favorisant l'imposition du revenu et du capital en réduisant corrélativement la part des impôts sur la consommation et d'autre part, un système fiscal de type catholique, marqué par une aversion à l'égard de l'imposition du revenu et du capital et par une préférence pour l'imposition de la dépense, correspondant plutôt à une économie agricole et manufacturière, à tendance autarcique.

Notre travail, en élargissant le cadre spatial aux 27 Etats membres de l'UE et en intégrant les indices culturels de Hofstède aux variables religieuses, identifie quatre systèmes culturels distincts dont les deux lignes de fractures principales sont la part de protestant/catholique et l'individualisme-féminin/collectivisme-masculin. En superposant ces deux axes, on obtient la dichotomie courante et simpliste entre « modernité »⁵¹ et « tradition ». L'absence de prise en compte de ses composantes culturelles et religieuses dans la structuration longue des systèmes fiscaux impliquent pour les Etats membres et les institutions européennes des coûts culturels et des coûts de transaction très élevés dans les processus de négociation et d'harmonisation fiscales. Néanmoins, nos résultats sont contestables tant sur la méthode de construction des indices et la méthode ACP utilisée que sur la nature de l'interprétation des axes. Par ailleurs, le découpage territorial national n'est pas le seul possible ni le plus pertinent tant les différences culturelles infranationales sont importantes en Europe⁵². *Last but not least*, les indicateurs culturels utilisés sont réduits et laisse de côté de nombreux aspects comme par exemple, les variétés de structures familiales en Europe traitées dans l'œuvre magistrale d'E. Todd⁵³. Nos résultats doivent être utilisés uniquement comme valeur de référence pour l'identification d'idéaux-types sans qu'une généralisation soit possible et souhaitable. Quant à

⁵¹ Entendue comme la sécularisation de la culture, l'évolution des modèles matrimoniaux et familiaux vers la famille à deux enfants, la modification des modèles d'autorité vers le consentement raisonnable mutuel, ou la symbolique des institutions.

⁵² CHAUVEL Louis (1995), *op. cit.*

⁵³ TODD Emmanuel (1997), *L'invention de l'Europe*, Seuil, Paris, 685p.

l'interprétation des affinités culturelles et religieuses avec certaines techniques fiscales, il s'agit ici de montrer plus une corrélation qu'une relation certaine de cause à effet, la culture religieuse contribuant à influencer l'adoption de mesures fiscales. Ce phénomène n'est cependant pas quantifiable. L'isolation de certains facteurs explicatifs ne confère aucune certitude mais « *simplement quelques observations limitées* »⁵⁴.

On remarque une imposition forte de la dépense et une imposition faible des revenus et du patrimoine dans les pays de tradition catholique. La pensée catholique a une conception des dépenses de consommation associées au rang social de l'individu. Ainsi, l'impôt sur la dépense assure une certaine stabilité de la structure et de la hiérarchie sociale. La préférence catholique se porte par conséquent pour l'imposition réelle et à défaut, à la prise en compte du cadre familial dans l'imposition des revenus des personnes. Dans les faits, les indices historiques sont la lenteur avec laquelle fut créé l'IRP, les attaques récurrentes contre la progressivité de celui-ci et le soi-disant caractère inquisitoire de l'ISF. Enfin, on peut noter la faiblesse structurelle des recettes issues de ces impôts dans les systèmes fiscaux latins.

A contrario, l'imposition de la dépense est faible tandis que l'imposition des revenus et du capital est élevée dans les pays protestants. Cette « préférence protestante » trouverait son origine dans l'ascétisme dans la consommation, le nivellement des positions sociales et le besoin d'équité fiscale entre les individus. Plus véritablement, cette « *moins forte résistance* »⁵⁵ à l'impôt sur les revenus et à la progressivité s'explique du fait d'une plus grande légitimité de l'interventionnisme fiscal (compétence du prince et non de l'Eglise) et au moindre encadrement social des individus (prêtre, principes moraux...). L'innovation dans les techniques fiscales est favorisée par le souci de rationaliser une pratique fiscale au service de l'efficacité économique (imposition personnelle des revenus dans une société industrielle à fort salariat, exonérations professionnelles, prélèvement à la source, lutte antifraude, etc.). Cette rationalité instrumentale de la pensée fiscale protestante se distingue de la rationalité axiologique de la pensée fiscale catholique conforme aux valeurs de l'Eglise.

Il convient cependant de relativiser le caractère catholique de la TVA en tant qu'impôt sur la dépense puisque sa création est récente et prend forme dans des pays sécularisés. Surtout, la TVA remplit d'abord par sa forte rentabilité une fonction financière. En outre, l'étude statistique sur longue période révèle certes une augmentation de la part des impôts sur la dépense jusque dans les années 1970, mais on constate depuis un rééquilibrage avec l'imposition des revenus. Au sein des pays industrialisés, même s'il est tardif, l'exemple français de la CSG reflète bien cette « normalisation » fiscale conformément au découpage par tiers : cotisations sociales, impôts sur les revenus, impôts sur la dépense. En effet, si l'imposition directe apparaît comparativement basse en France et les cotisations sociales relativement fortes, l'introduction de la CSG en 1991 et sa reconnaissance comme impôt par le Conseil Constitutionnel français modifie la perception de la structure du système fiscal français en équilibrant les deux catégories d'imposition précédentes au bénéfice de l'imposition directe. En 2006, l'IRPP ne représente plus que 2,9 % du PIB et contre 4,3 % pour la CSG. La faiblesse de l'IRPP en France s'explique par la diminution du nombre de foyers imposables dont la proportion est passée de 63 % en 1981 à 53,5 % en 2007. Cette tendance baissière est liée en partie au système de décote qui consiste à réduire l'impôt lorsque son montant est inférieur à un certain seuil⁵⁶ et aux nombreuses niches fiscales (486

⁵⁴ BIN Fabrice (2007, 386), *op. cit.*

⁵⁵ BIN Fabrice (2007, 356), *op. cit.*

⁵⁶ LANDAIS Camille (2007), « Les hauts revenus en France (1998-2006) : Une explosion des inégalités ? », *PSE Working paper*, Juin, 46p.

en 2008) par lesquelles tout ou partie des ressources perçues échappent à l'impôt : exonérations, abattements catégoriels, déductions du revenu imposable, crédits d'impôt⁵⁷, etc. pour un montant estimé d'environ 73 milliards d'euros en 2008 soit 27 % des recettes fiscales⁵⁸. Le rythme de création des dépenses fiscales s'accélère depuis 2003 avec une moyenne annuelle de 14 nouvelles mesures contre moins de 5 par an entre 1980 et 2002. L'augmentation de plus de 7,1 % des dépenses fiscales entre 2007 et 2008 correspond à plus de quatre fois la croissance des dépenses budgétaires.

Les atteintes à la progressivité de l'IR en France sont souvent justifiées soit par la nécessité de s'aligner sur les pratiques libérales anglo-saxonnes soit par les pressions concurrentielles qu'exerce la globalisation financière. Pourtant, l'argument premier utilisé en France est fallacieux car il passe sous silence les différences initiales des structures de taxation. En effet, les pays anglo-saxons (Etats-Unis, Australie, RU) qui s'adonnent à des baisses de taux depuis les années 1980 ont une imposition des revenus structurellement élevée au contraire de la France dont l'imposition des revenus est structurellement faible. Le mouvement est compréhensible car dans ces pays, c'est bien cet impôt qui est psychologiquement le plus lourd. Ce qui n'est pas le cas en France ou dans les pays de tradition catholique pour lesquels le poids de l'IR n'est pas le plus lourd.

En outre, la proportionnalité de la CSG en France, si elle fait également contribuer le capital, réduit la progressivité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. En tant qu'impôt progressif, la part de l'IRPP décline de 10,2 % des recettes fiscales en 1980 à 6,5 % en 2006. Ce recul s'accompagne d'une diminution du nombre de tranches de douze en 1993 à quatre en 2008. Son taux d'imposition marginal de la tranche la plus élevée passe de 65 % en 1986 à 40 % en 2006. A ces caractéristiques intrinsèques de l'IRPP s'ajoute le passage d'une fiscalité progressive des plus-values mobilières (1983), immobilières (2003) et des dividendes (2008) à une imposition proportionnelle et la suppression de l'impôt de bourse en 2007. En outre, le « bouclier fiscal » instauré en 2006 dont le plafond est passé de 60 % à 50 % entre 2006 et 2007 permet à 3 894 foyers au revenu annuel supérieur à 42507 euros de se voir restituer en moyenne 105907 euros soit, aux 834 foyers disposant d'un patrimoine supérieur à 15,5 millions d'euros de récupérer en moyenne 368000 euros, environ plus de la moitié de leur impôt, soit la plus grande contribuable de France (Liliane Betancourt) de toucher 30 millions d'euros. Les bénéficiaires du bouclier fiscal sont en outre protégés de toutes les augmentations d'impôt supplémentaires comme le prélèvement de 1,1 % sur les revenus mobiliers et fonciers qui doit permettre de financer la généralisation du RSA.

En termes de politique économique, la généralisation de l'impôt sur la dépense n'invalide pas les influences culturelles mais le déterminant religieux doit être largement relativisé par la logique comptable. Il semble évident que les considérations financières sont déterminantes pour expliquer le poids de ces taxes dans les pays dont les recettes de l'IR sont structurellement faibles et vice-versa. En outre, le recours à la taxation de la consommation peut être préféré à la taxation du travail en période de chômage élevé, dans la mesure où la première ne porte pas directement sur le coût du travail et elle est déductible à l'exportation. En outre, le recours aux taxes sur les consommations nocives à la santé et à l'environnement sont d'une part, souhaitable et d'autre part, peuvent compenser les pertes liées à l'application des taux réduits dans les services à haute intensité de main d'œuvre. Ainsi, l'imposition du

⁵⁷ Quelques uns prennent la forme de *subventionnement* de certaines professions et s'apparentent à une dépense budgétaire qui floute la distinction entre dépense fiscale et subvention.

⁵⁸ MIGAUD Didier et *al.* (2008), « Les niches fiscales », *Rapport d'information de l'Assemblée Nationale*, n°946, 278p.

travail joue un rôle (dés)incitatif important sur le comportement des employeurs qui lorsque celui-ci est jugé trop lourd, sont incités à substituer plus qu'il n'est souhaitable du capital (progrès technique) à du travail (salariés). Ces investissements économes en emploi sont bénéfiques à long terme (hausse de la productivité) et dans un contexte de pénurie d'emploi mais dommageable à court terme. En outre, ils créent un cercle vicieux en augmentant les coûts collectifs du chômage supportés par la collectivité, ce qui augmente indirectement le coût du travail (hausse des cotisations face à l'augmentation des besoins de financement)⁵⁹...

Conformément à la typologie des Etats providence de Esping-Andersen et à notre typologie fiscale plus haut, nous pouvons établir des recoupements entre les régimes fiscaux libéral-conservateurs (UK), chrétien-démocrates ou corporatistes (Allemagne, France), socio-démocrates (Suède, Danemark, Finlande) et oriental en transition (Bulgarie, Roumanie). Uwe Wagschal⁶⁰ (2001, 137) souligne que les régimes fiscaux libéral-conservateurs et socio-démocrates sont plus présents dans les pays à dominance protestante tandis que les régimes fiscaux démocrates-chrétiens/corporatistes le sont dans les pays à majorité catholique. Les régimes fiscaux sont manifestement influencés par la religion sur deux principes notamment : la capacité contributive qui domine dans les pays protestants et le principe d'équivalence qui prévaut dans les pays catholiques. Les régimes fiscaux se différencient alors en fonction de deux critères : le niveau de taxation et les principes de taxation.

Tableau 3. Structure des régimes fiscaux

Principes de taxation	Capacité contributive	Taux de taxation	
		Elevé	Bas
		Régime fiscal social-démocrate	Régime fiscal libéral-conservateur
Principe d'équivalence	Régime fiscal démocrate-chrétien	Régime fiscal oriental en transition	

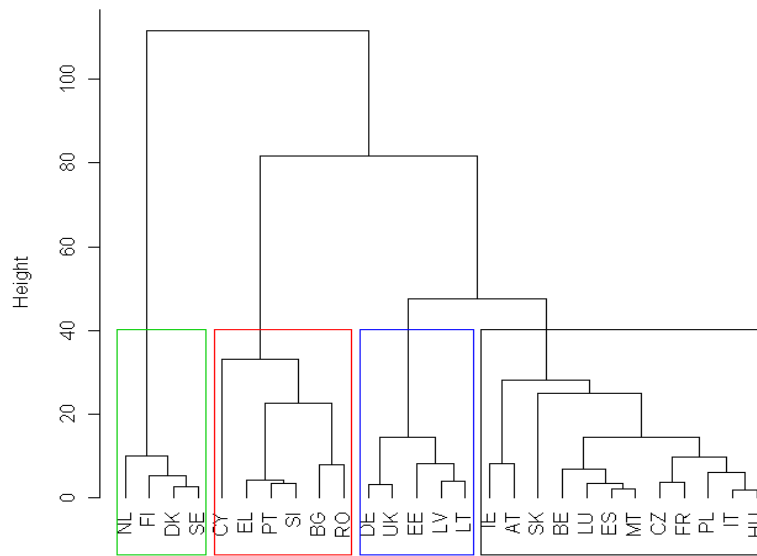
Source : modifié à partir de WAGSCHAL Uwe (2001)

Le régime libéral-conservateur est caractérisé par une grande proportion de taxes directes (personnes, sociétés, patrimoine). Les cotisations sociales et les taux d'imposition sur la consommation sont relativement bas. En contraste, le régime démocrate-chrétien fait appel à une multitude de taxes et impôts dont les impôts directs n'est pas la composante principale. En revanche, les cotisations sociales occupent une part importante des prélèvements obligatoires. De fait, le facteur travail est abondamment taxé. Le régime social-démocrate repose sur des taux d'imposition direct et des revenus élevés, tandis que les taxes sur la consommation sont au-dessous de la moyenne des autres pays. Les cotisations sociales sont relativement faibles. Le régime fiscal oriental en transition a un recours important aux taxes sur la consommation. L'imposition directe et des revenus n'est pas une composante importante des prélèvements obligatoires. En revanche, les cotisations sociales sont relativement fortes.

⁵⁹ Cet élément n'est qu'un facteur parmi d'autres incitations à l'embauche (arbitrage avec un investissement en capital) et à l'emploi (arbitrage avec du temps de loisir).

⁶⁰ WAGSCHAL Uwe (2001, 137), "Deutschlands Steuerstaat und die vier Welten der Besteuerung", in *Wohlfhartsstaatliche Politik. Institutionen, politischer Prozess und Leistungsprofil*, edited by Manfred G. Schmidt, Opladen: Leske and Budrich

Cluster Dendrogram



hclust (*, "ward")

Tableau 4. Synthèse du septième groupe

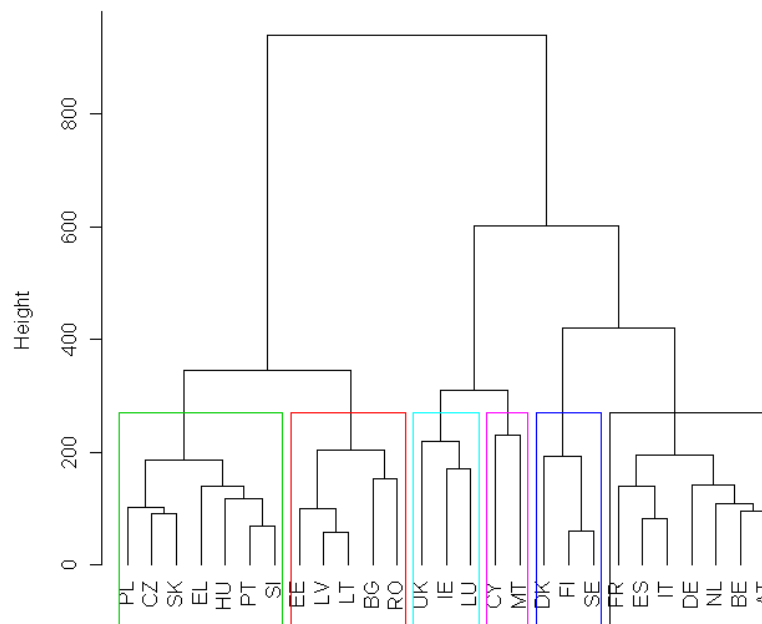
	Modèle nordique, protestant, féminin	Modèle latin catholique, individualiste, masculin	Modèle oriental, masculin, tourné vers le court terme	Modèle protestant, strict, tourné vers le long terme
Présence protestante	Prépondérante, Utilitarisme			Prépondérante, Utilitarisme
Présence catholique		Prépondérante		
Présence islamique			Relativement forte	
Individualisme	Démocratie (pouvoir des individus) Réussite économique individuelle ? Efficacité et équité fiscales ?	Personnalisme Egoïsme par la fraude, la corruption ?		
Masculine	Valorisation du rôle social des femmes	Valeurs du rôle social des hommes		
Indulgente	Indulgence morale et religieuse	Indulgence face à l'incivisme		Condamnation de l'incivisme
Distance au pouvoir	Libéralisme, Civisme social fort	Autoritarisme, forte hiérarchie sociale, défiance institutionnelle	Autoritarisme, forte hiérarchie sociale, défiance institutionnelle	Libéralisme
Aversion à l'incertitude	Faible, organisation tacite Recherche d'idées nouvelles, innovations	Forte organisation formelle Peur du changement	Forte organisation formelle	Faible, organisation tacite, Innovations
Orientation à long terme		Actions économiques simultanées		Planification économique séquentielle

LES PRINCIPAUX RESULTATS DE LA CAH ET DISCUSSIO DE LA TYPOLOGIE GENERALE

Nous montrons qu'il y a une coexistence durable des systèmes. La production d'une ACP pour chacun des 10 groupes de variables fiscales, budgétaires, économiques, institutionnelles, géographiques, culturelles, etc. nous a permis d'identifier, à partir des variables actives, des spécificités par groupe de pays. Cependant, l'hypothèse de cette contribution est qu'il existe des « complémentarités institutionnelles » en termes de finances publiques entre les groupes de variables étudiées pour chaque groupe de pays. Afin d'obtenir une image des différents « modèles de systèmes fiscaux », nous procédons à une Classification Ascendante Hiérarchique sur les 103 variables utilisées pour 2007. Nous obtenons 6 modèles de systèmes institutionnels et fiscaux distincts : un modèle continental développé, un modèle scandinave, un modèle micro-insulaire, un modèle libéral, un modèle continental en développement et un modèle oriental en transition⁶¹.

Classification Ascendante Hiérarchique sur les 103 variables en 2007

Cluster Dendrogram

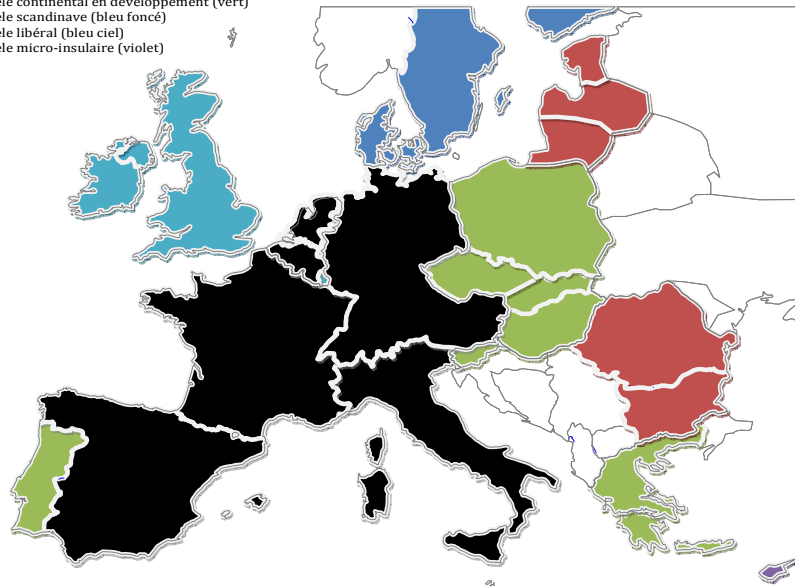


hclust (*, "ward")

⁶¹ L'appellation des groupes est contestable dans la mesure où la proximité géographique et l'orientation politique libérale ou social-démocrate seules sont utilisées pour leur appellation et écartent de ce fait les particularités économiques, institutionnelles et culturelles.

- Groupe 1 : Modèle continental développé (noir)
- Groupe 2 : Modèle oriental/en transition (rouge)
- Groupe 3 : Modèle continental en développement (vert)
- Groupe 4 : Modèle scandinave (bleu foncé)
- Groupe 5 : Modèle libéral (bleu ciel)
- Groupe 6 : Modèle micro-insulaire (violet)

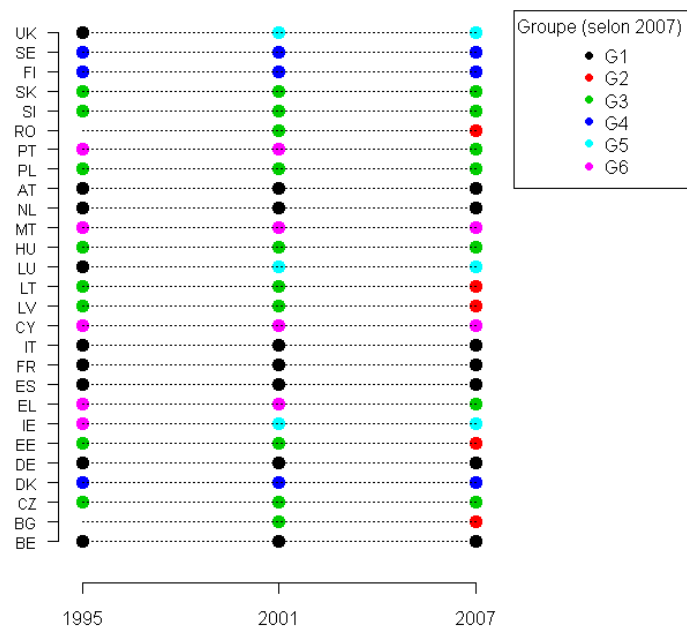
Carte : Typologie des systèmes fiscaux européens en 2007



Néanmoins, cette photographie peut paraître figée. Elle ne prend pas en compte les changements intervenus dans la législation fiscale, la conduite des politiques budgétaires, économiques, etc. Afin d'intégrer une certaine dose dynamique nous reproduisons la CAH sur les 103 variables pour l'année 2001 et 1995. Pour cette dernière, ne figure pas la Roumanie et la Bulgarie en raison des problèmes de disponibilités de données statistiques fiables pour ces deux pays. La figure ci-dessous prend comme année de référence la couleur des groupes de l'année 2007. Elle montre l'évolution de l'appartenance des pays à des groupes distincts suivant les années et même l'apparition de nouveaux groupes. Ainsi, le groupe libéral prend forme dès 2001 tandis qu'il faut attendre 2007 pour qu'apparaisse le groupe oriental en transition.

Les changements de groupes des Etats membres entre 1995, 2001 et 2007

(2007 sert d'année de référence pour la détermination des couleurs des 6 groupes)



Prolongements du travail

Les prolongements de ce travail sont nombreux et consistent à créer des indicateurs permettant de prendre en compte les différences d'assiettes et de modalités d'imposition des revenus (tranches, barèmes, etc.). Ils passent également par l'ajout de variables désagrégées (données sur les systèmes de retraites, la sécurité sociale, etc.). Enfin, la comparaison statique des systèmes fiscaux étudie le cœur des bases communes des systèmes fiscaux modernes créés par les institutions fiscales tandis que la comparaison dynamique des systèmes fiscaux analyse le processus de changement interdépendant des options spécifiques de ses systèmes fiscaux. “*Static comparative taxation thus studies the tax systems’ fundamental structure and operates by describing such structure as it exist today and looking backwards to understand the links with past*”(…) “*by contrast, dynamic comparative taxation studies the rapidly evolving regulatory structures of different tax systems over a pre-set period of time and therefore operates on the diachronic plane by describing such evolution*” (...) “*the evolutionary dimension here is particularly important and dynamic analysis is concerned with current domestic tax reforms driven by circulation of tax models through tax transplants*”⁶². Il s'avère capital de rendre opérante la typologie en dynamique en l'inscrivant au sein de l'historicité de l'intégration européenne.

Leçons en termes de réforme de la gouvernance économique européenne

Nous montrons qu'il y a coexistence durable de l'hétérogénéité fiscale de l'Union en raison de facteurs de taille et de niveau de développement économiques, de caractéristiques institutionnelles, budgétaires, géographiques, culturelles et religieuses distinctes. Néanmoins, il est possible d'effectuer des regroupements des systèmes fiscaux selon la distance de différenciation des pays entre eux et chacun des groupes de pays. Ces effets de structures et institutionnels pris en compte impliquent, selon nous, une fiscalité à géométrie variable à l'échelle européenne. Par conséquent, notre typologie constitue une grille de lecture pour les choix fiscaux, notamment en termes de fiscalité européenne à géométrie variable : harmonisation négociée de la taxation des sociétés, écotaxe, etc. Des pistes non explorées (dites ‘second best solution’ dans le jargon économique) d'intégration différenciée (plus étroitement de coopérations renforcées ou encore l'approche graduelle et flexible de « clubs de clubs ») sont à l'étude et mériteraient d'être approfondies pour certaines matières : la taxation des sociétés par exemple⁶³. Le domaine fiscal se présente naturellement à l'esprit lorsqu'on réfléchit aux possibilités d'appliquer des coopérations renforcées en matière économique et financière. Cette forme de coopération qui a été formellement inscrite dans les traités à Amsterdam doit en effet permettre de concilier la diversité des préférences au sein de l'Union et la préservation de la cohérence des institutions et des politiques de l'Union. La Commission⁶⁴ encourage le recours à la procédure de « coopération renforcée » introduite par le Traité d'Amsterdam et développée par le Traité de Nice. Cette procédure permet à la Commission de proposer qu'un groupe d'au moins huit Etats membres puisse coopérer sur un sujet donné, après aval donné par le Conseil à la majorité qualifiée. Bénassy-Quéré et

⁶² GARBARINO Carlo (2009, 705-706), “An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Methods and Agenda for Research”, *American Journal of Comparative Law*, Vol.57, Issue 3, Summer, pp.677-709

⁶³ ALLEMAND Frédéric, WOHLGEMUTH Michael et BRANDI Clara (2007), « Faire l'Union à 27 : tenter de nouvelles méthodes ? », *Document de travail*, Fondation pour l'innovation politique, Septembre, 22p. ; PISANI-FERRY Jean et COEURE Benoît (2004), « Autour de l'euro et au-delà : l'union économique et monétaire et les coopérations renforcées », in *Rapport du Commissariat général au Plan*, mars, pp.53-86

⁶⁴ COMMISSION EUROPENNE (2003), « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants », *Communication de la Commission*, COM (2003) 726, 24 novembre.

Fontagné⁶⁵ pensent que la coordination serait difficile dans la mesure où les intérêts de pays européens diffèrent, de façon structurelle, selon leur taille, leur appartenance ou non à l'UEM et leur localisation.

Certains objecteront en effet qu'une coopération renforcée en matière fiscale serait porteuse d'une dynamique négative, en encourageant le « *dumping* fiscal » des Etats non participants et, *in fine*, les délocalisations. Nous pensons, avec Pisani-Ferry et Coeuré, que cette objection n'est pas justifiée. D'une part, la concurrence fiscale est d'ores et déjà une réalité, et ne serait encouragée que si la coopération renforcée conduit à une augmentation des taux d'imposition, ce qui n'est pas l'objectif. D'autre part, la simplification qu'apporterait aux entreprises l'établissement de règles d'assiettes communes ou harmonisées et *a fortiori* un impôt unifié, constituerait en soi un bénéfice économique exclusif pour les Etats prenant part à la coopération. D'une manière générale, la force d'attraction d'une politique commune sera d'autant plus forte que son degré d'exclusion sera élevé et son degré de rivalité sera faible. En effet, en l'absence d'exclusion, la participation n'est pas indispensable (comportement de « passager clandestin »), tandis que la gestion commune n'est possible qu'en l'absence de rivalité. Il est donc difficile de prévoir, de ces effets centrifuges et centripètes, lesquels l'emporteraient. Cependant, la Commission évalue les gains de PIB de l'ordre de 0,5 % dans le cas d'une coopération renforcée dans l'UE-15⁶⁶.

Cependant, Pisani-Ferry et Coeuré soulèvent un problème de « connexité »⁶⁷ des questions traitées à 8, 12, 16 ou 27. Il en découlerait une ambiguïté sur le partage des tâches entre l'Eurogroupe et le Conseil Ecofin. L'une des difficultés potentielles de toute coopération renforcée tient donc au risque de chevauchement des compétences et de conflits d'autorités. Si leur congruence est temporairement lâche, ces espaces fonctionnels différenciés⁶⁸ ont déjà donné la preuve de leur soutenabilité (droits de l'homme, monnaie, défense, circulation des personnes). Il s'agit finalement de franchir le cap de la « gestion contractuelle des interdépendances »⁶⁹ en matière fiscale et budgétaire où l'Etat n'est autre qu'un facilitateur des marchés⁷⁰ (vision de l'intégration par le bas) pour retrouver le sens du régionalisme, la construction d'une « *forme architecturale hybride de coordination de l'action collective* »⁷¹ (vision de l'intégration par le haut). La coopération n'est pas une fin en soi. Elle est un moyen pour se rapprocher d'une fin. Il est donc indispensable que les partenaires européens aient un dessein ou des objectifs communs. Par la suite, c'est à la coopération de devenir un processus d'incitations compatibles qui rendra les réalisations conformes aux intentions.

Nous proposons donc une coopération renforcée en matière d'imposition des sociétés qui permettrait aux pays disposés à passer à la majorité qualifiée dans ce domaine, de formaliser

⁶⁵ BENASSY-QUERE A. et FONTAGNE L. (2001), « Les bons impôts font les bons amis », *Lettre du CEPII*, n°203, Juillet-Août

⁶⁶ AUJEAN M. et al. (2005), « La fiscalité des sociétés en Europe : développements et perspectives », , in Le Cacheux Jacques et St Etienne Christian, *Rapport du Conseil d'Analyse Economique*, n°56, La documentation française, pp.267-317

⁶⁷ PISANI-FERRY J. et COEURE B. (2004), « Autour de l'euro et au-delà : l'union économique et monétaire et les coopérations renforcées », in *Rapport du Commissariat général au Plan*, mars, pp.53-86

⁶⁸ Soulignons ici le laboratoire que constituent les initiatives de regroupement local qui prennent en France la forme des intercommunalités, des Sivom, des Sicom, des Syndicats mixtes des eaux, etc.

⁶⁹ DEBLOCK Christian (2006), « Régionalisme, arrangements institutionnels hybrides et gouvernance économique à la carte », *Cahiers de Recherche* 06-01 CEIM, Janvier, 31p.

⁷⁰ Le but premier est alors de réduire les coûts de transaction.

⁷¹ DEBLOCK Christian (2006, 15), *op. cit.* L'objectif principal est dans ce cas de permettre aux Etats membres au sein d'un cadre institutionnel et aux normes communes de réaliser leurs objectifs, économiques, sociaux, environnementaux, militaires, etc. plus efficacement que s'ils faisaient cavalier seul.

les échanges multilatéraux d'informations fiscales déjà mis en œuvre dans un cadre intergouvernemental, de définir et de mettre en œuvre en commun les mesures législatives nécessaires pour aboutir à une harmonisation complète des assiettes, et de décider à la majorité qualifiée de fourchettes de taux d'imposition minimal et maximal entre lesquelles les Etats participants pourraient librement situer le niveau de leur imposition. Bien entendu, une telle coopération renforcée resterait ouverte à tous les Etats membres qui voudraient s'y joindre. Ces propositions sont de nature à revivifier le projet politique que constitue, depuis l'origine, l'Union économique et monétaire.

ANNEXES

Tableau 1. La typologie des Etats-providence d'Esping-Andersen

Le modèle social-démocrate	Le modèle conservateur	Le modèle corporatiste ou	Le modèle libéral
<p>L'Etat-providence est universaliste (Beveridge) dans la mesure où toutes les personnes bénéficient d'un niveau élevé de protection sociale financé par l'impôt. La structuration sociale qui porte ce modèle repose sur un mouvement ouvrier fort et organisé, en coalition (Rouge-Verte) avec le monde agricole. Ex. pays scandinaves</p>	<p>L'Etat-providence est assurantiel (Bismarck) dans la mesure où la protection sociale est financée par des cotisations sur les salaires. La structuration sociale qui influence ce modèle est liée au poids de l'Eglise et aux luttes du mouvement ouvrier. Ex. Allemagne, Belgique, Italie, Japon</p>		<p>L'Etat-providence est minimal dans la mesure où la protection sociale est ciblée sur les plus démunis et financée par l'impôt, tandis que la majorité des individus font appel à des assurances privées. La structuration sociale est défavorable au mouvement ouvrier. Ex. Etats-Unis, Royaume-Uni</p>

Source : à partir d'Esping-Andersen (2007)

Tableau 2. La typologie des capitalismes d'Amable

	Capitalisme fondé sur le marché	Economies sociales-démocrates	Capitalisme asiatique	Capitalisme européen continental	Capitalisme méditerranéen
Concurrence sur les marchés de produits	Grande importance de la concurrence par les prix, neutralité de l'Etat sur les marchés de produits, coordination par les signaux (prix) du marché, ouverture à la concurrence et à l'investissement étranger	Grande importance de la concurrence par la qualité, fort engagement de l'Etat sur les marchés de produits, haut degré de « coordination » par d'autres canaux que les signaux du marché, ouverture à la concurrence et à l'investissement étrangers	Importance de la concurrence par les prix comme par la qualité, fort engagement de l'Etat, haut degré de « coordination » par d'autres canaux que les signaux de prix, forte protection contre les firmes et l'investissement étrangers, importance des grandes firmes	Importance modérée de la concurrence par les prix, importance relativement élevée de la concurrence par la qualité, engagement des autorités publiques « coordination » hors prix relativement forte, protection faible contre les firmes et l'investissement étrangers	Concurrence par les prix plutôt que par la qualité, engagement de l'Etat, peu de coordination hors prix, protection modérée contre les firmes et l'investissement étrangers, importance des petites firmes.
Rapport salarial	Protection de l'emploi faible, flexibilité externe, recours facile au travail temporaire et licenciement, embauches faciles aucune politique de l'emploi active, stratégies défensives des syndicats, décentralisation de la négociation salariale	Protection de l'emploi modérée, négociation salariale coordonnée ou centralisée, politiques d'emploi actives, syndicats forts, relations industrielles coopératives	Protection de l'emploi dans la grande firme, flexibilité externe limitée, dualisme du marché du travail, politique salariale fondée sur l'ancienneté, relations du travail coopératives, aucune politique d'emploi active, syndicats de firmes, décentralisation de la négociation salariale	Forte protection de l'emploi, flexibilité externe limitée, stabilité de l'emploi, conflits dans les relations du travail, politique de l'emploi active, syndicats modérément forts, coordination de la négociation salariale.	Haute protection de l'emploi (grandes firmes), mais dualisme : une frange « flexible » d'emploi sur travail provisoire et à temps partiel ; conflits possibles dans les relations industrielles, aucune politique d'emploi active, centralisation de la négociation salariale
Secteur financier	Forte protection des actionnaires minoritaires,	Forte concentration de la propriété, importance des	Protection faible des actionnaires extérieurs, forte	Protection faible des actionnaires extérieurs, forte	Protection faible des actionnaires extérieurs, forte

	faible concentration de la propriété, grande importance des investisseurs institutionnels, marché actif pour le contrôle d'entreprise (prises de contrôle, fusions et acquisitions), forte sophistication des marchés financiers, développement du capital-risque	investisseurs institutionnels, pas de marché pour le contrôle d'entreprise (prises de contrôle, fusions et acquisitions), faible sophistication des marchés financiers, haut degré de concentration bancaire	concentration de la propriété, participation des banques à la gestion des entreprises, aucun marché actif pour le contrôle d'entreprise (prises de contrôle, fusions et acquisitions), aucune sophistication des marchés financiers, développement limité du capital-risque, haut degré de concentration bancaire	concentration de la propriété, aucun marché actif pour le contrôle d'entreprise (prises de contrôle, fusions et acquisitions), faible sophistication des marchés financiers, développement modéré du capital-risque, forte concentration bancaire, importance des banques dans le financement des firmes	concentration de la propriété, <i>corporate governance</i> fondée sur les banques, aucun marché actif pour le contrôle d'entreprise (prises de contrôle, F&A), faible sophistication des marchés financiers, développement limité du capital-risque, forte concentration bancaire.
Protection sociale	Protection sociale faible, participation faible de l'Etat, accent sur le soulagement de la pauvreté (filet de sécurité), prestations conditionnées aux ressources, systèmes de retraite par capitalisation	Haut niveau de protection sociale, forte participation de l'Etat, grande importance de la protection sociale pour la société et la définition des politiques publiques	Faible niveau de protection sociale, dépenses dirigées vers le soulagement de la pauvreté, faible part des dépenses publiques dans la protection sociale, faible part des dépenses sociales dans le PIB	Haut degré de protection sociale, protection sociale fondée sur l'emploi, engagement de l'Etat, grande importance de la protection sociale dans la société, sécurité sociale financée par cotisations systèmes de retraite par répartition	Niveau modéré de protection sociale, structure de dépenses orientée vers le soulagement de la pauvreté et les retraites, fort engagement de l'Etat
Education	Dépenses publiques faibles, système d'enseignement supérieur fortement compétitif, éducation secondaire non homogénéisée, formation professionnelle faible, accent sur les compétences générales, formation tout au long de la vie	Haut niveau de dépenses publiques, forts taux de scolarisation, accent sur la qualité de l'éducation primaire et secondaire, importance de la formation professionnelle, accent sur les compétences spécifiques, importance de la formation permanente	Faible niveau de dépenses publiques, forts taux de scolarisation, accent sur la qualité de l'éducation secondaire, formation interne à la firme, importance de l'éducation technique, accent sur les compétences spécifiques, formation permanente faible en dehors de la firme	Haut niveau de dépenses publiques, forts taux de scolarisation dans l'éducation secondaire, accent sur l'homogénéité de l'éducation secondaire, formation professionnelle développée, accent sur les compétences spécifiques	Dépenses publiques faibles, taux de scolarisation faibles dans l'éducation tertiaire (supérieure), système d'enseignement supérieur faible, formation professionnelle faible, peu de formation permanente, accent sur les compétences générales

Source : Amable (2005, 137-139)