

problèmes économiques

Problèmes économiques invite les spécialistes à faire le point

MARS 2016 NUMÉRO 9

HORS-SÉRIE

comprendre LA FISCALITÉ

DOM : 9,40 € - MAROC : 100 MAD - TUN 19 DT - CFA 5900 - LIBAN 17500 LBP

M 01975 - 9H - F : 9,10 € - RD



4 REVUES POUR ÊTRE BIEN INFORMÉ

ÉCONOMIE

Tous les 15 jours, le meilleur de la presse et des revues pour comprendre l'actualité économique



➔ EN VENTE EN KIOSQUE

SOCIÉTÉ - débat public

Tous les deux mois, les grands sujets qui nourrissent le débat public



➔ EN VENTE EN KIOSQUE

EUROPE - INTERNATIONAL

Tous les deux mois, vous avez rendez-vous avec le monde



➔ EN VENTE EN KIOSQUE

HISTOIRE - GÉOGRAPHIE

Tous les deux mois, l'histoire et la géographie à partir de documents



➔ EN VENTE EN KIOSQUE

En vente chez votre librairie,
sur www.ladocumentationfrancaise.fr
et par correspondance : DILA, 26, rue Desaix, 75727 Paris cedex 15

LA FISCALITÉ - LE LONG CHEMIN VERS LA CONCORDE

Direction de l'information légale et administrative

26, rue Desaix
75015 Paris

Rédaction de *Problèmes économiques*

Patrice Merlot (Rédacteur en chef)
Markus Gabel
(Analyste-rédacteur, rédacteur
en chef des hors-série)
Stéphanie Gaudron
(Analyste-rédactrice)

Secrétariat de rédaction

Anne Biet-Coltelloni

Promotion

Anne-Sophie Château

Secrétariat

Paul Oury

29, quai Voltaire
75344 Paris cedex 07
Tél. : 01 40 15 70 00
pe@ladocumentationfrancaise.fr
<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/revues-collections/problemes-economiques/index.shtml>

Abonnez-vous à la newsletter

Avertissement

Les opinions exprimées
dans les articles reproduits
n'engagent que les auteurs

Crédit photo :

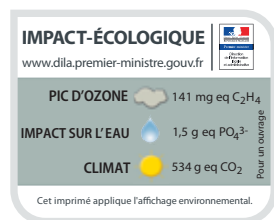
Couverture : AKG-IMAGES/Fotolia
© Direction de l'information légale
et administrative, Paris, 2016

Conception graphique

Célia Pétry
Nicolas Bessemoulin

En vente en kiosque et en librairie
(Adresses accessibles en ligne)

Retrouvez-nous sur
Facebook et sur Twitter
@ProbEcoPE



Contribuer à l'effort collectif dont tout le monde retire, au moins indirectement, un bénéfice ou subir, sans contrepartie directe, la confiscation d'une partie de ses avoirs : tel est « l'arc de tension » dans lequel la perception de la fiscalité s'inscrit depuis des siècles. La multiplicité des notions utilisées à son égard témoigne de l'effort de communication dont elle fait l'objet – impôt, taxe, cotisation, droit, retenue ou contribution... – sans pour autant modifier le constat de fond : la taxation demeure le plus souvent associée à un sentiment peu plaisant, un acte imposé par le Pouvoir, un versement perçu par voie d'autorité.

Même les désignations les plus positives portent en elles cette réalité. Prenons, à titre d'exemple, le terme apparemment si innocent de « contribution ». Si elle fait en effet appel à l'idée de la participation à une œuvre commune, à l'intérêt collectif, sa signification originelle est néanmoins tout autre : dans la Rome antique, les peuples vaincus, pour ne pas subir un sort tel que l'esclavage, devaient verser un « tributum » au Trésor public romain. C'est également à la société romaine que fait référence le sens étymologique du mot « fiscalité » : du « fiscus », qui désignait à l'origine un panier pour presser le raisin, il n'y a qu'un pas pour arriver à la « pression fiscale ». Plus tard, le Moyen Âge et les Temps modernes ont apporté leur lot de notions plus ou moins flatteuses : du mot « impôt », dérivé de l'usage de la force (« imposer ») jusqu'au percepteur, dont l'appellation officielle était « imposteur » et dont le sens d'aujourd'hui est encore plus péjoratif.

Ainsi, depuis son origine et pendant des siècles, la fiscalité était surtout l'expression d'une contrainte imposée par une autorité, bien éloignée de l'idée de l'intérêt général ou de la justice. Pour arriver à cette autre lecture de la fiscalité, il a fallu un travail de réflexion en profondeur, toujours en cours d'ailleurs, afin d'en définir les principes et les objectifs. Les économistes ont apporté la notion de l'efficacité : en creusant l'écart entre le prix que l'acheteur paie pour ce qu'il acquiert et la somme qui revient au vendeur, la fiscalité modifie ou peut même empêcher une transaction avantageuse de part et d'autre. L'impôt doit donc réduire autant que possible cette perte de bien-être, la distorsion fiscale comme disent les économistes. Mais cet objectif n'est pas le seul, les « bons » choix en matière fiscale doivent également tenir compte de l'incidence de l'impôt – c'est-à-dire de celui qui supporte réellement la charge fiscale –, de la lutte contre la fraude, des coûts de collecte tout comme de l'équité fiscale. C'est ce dernier sujet qui fait aujourd'hui beaucoup débat, qu'il s'agisse d'équité verticale, ou d'équité horizontale. Le problème est toujours le même : les principes paraissent d'abord limpides, mais quand il faut leur donner une forme concrète, les avis divergent très largement. Rares sont les cas où les divers objectifs convergent et où un consensus s'installe. La recherche d'une telle concorde est cependant plus que jamais indispensable face à la mondialisation et aux forces qu'elle enclenche : « La généralisation du capitalisme rend la fiscalité plus indispensable que jamais. La mondialisation du capitalisme la rend plus précaire que jamais. » (Philippe Van Parijs). Cette phrase retrace exactement le périmètre dans lequel se trouve la fiscalité aujourd'hui.

Markus Gabel



COMPRENDRE LA FISCALITÉ

L'État et sa fiscalité

- P. 5** La politique fiscale : objectifs et contraintes (*Laurent Simula*)
- P. 13** L'État maximise-t-il les recettes ? (*Alexandre Dumont*)
- P. 20** Fiscalité : une affaire de psychologie et de morale (*Cécile Bazart*)
- P. 27** La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité (*Mireille Chiroleu-Assouline*)

Où en est la fiscalité française ?

- P. 35** 1916-2016 : un système fiscal en transition permanente (*Gilbert Orsoni*)
- P. 42** Fiscalité française et compétitivité : une alliance sous contraintes (*Sarah Guillou*)
- P. 50** Système de prélèvements : de l'ajustement permanent à la réforme (*Guy Gilbert, Étienne Lehmann et Thierry Madiès*)



P. 57 Système de prélèvement et redistribution (*Jacques Le Cacheux*)

P. 64 Dépenses fiscales et complexité fiscale : un « choix public »
(*Benoît Le Maux*)

La fiscalité demain

P. 72 Quel système fiscal dans un monde ouvert ? (*Laurent Simula*)

P. 81 Prélèvements obligatoires et protection sociale : quels enjeux ?
(*Michaël Zemmour*)

P. 89 Crise des finances publiques et évasion fiscale
(*Jean-Marie Monnier*)

P. 97 Fiscalité des entreprises : des contraintes de plus en plus fortes
dans un contexte très international (*Gauthier Halba*)

P. 104 L'avenir peut-il être juste fiscalement ? (*Michel Bouvier*)

La politique fiscale peut être définie comme l'utilisation du système socio-fiscal à des fins de politique économique. Ainsi, à l'objectif initial des impôts et des autres prélèvements, c'est-à-dire financer les dépenses publiques afin de produire des biens et des services publics, se superposent d'autres objectifs, in fine bien plus complexes à mettre en œuvre : favoriser une meilleure allocation des ressources et inciter à l'efficacité économique, contribuer à la stabilisation économique et, enfin, assurer une redistribution des richesses. Laurent Simula rappelle que l'arbitrage à trouver entre ces objectifs est d'autant plus difficile qu'il faut faire face à des contraintes importantes – outre l'impératif constitutionnel de légalité, avant tout les distorsions et la perte sèche induite par l'imposition – auxquelles s'ajoute la dimension internationale.

Problèmes économiques

La politique fiscale : objectifs et contraintes

© LAURENT SIMULA

Professeur à l'université Grenoble Alpes

La politique fiscale renvoie bien évidemment à l'utilisation de l'impôt par la puissance publique. Afin de l'appréhender dans son ensemble, il convient d'adopter une définition large de la fiscalité. Cette dernière regroupe les impôts et taxes proprement dits, payés par les contribuables sans contreparties directes, mais également les cotisations sociales assises sur les salaires qui participent au financement de la sécurité sociale dans une logique assurantielle. Impôts, taxes et cotisations sociales sont agrégés sous le terme de « prélèvements obligatoires ». Le champ de la fiscalité ne se limite pas cependant à celui des prélèvements ; il comprend également les prestations et transferts, monétaires ou en

nature, qui correspondent du point de vue de l'analyse économique à des « impôts négatifs ». Le périmètre de la politique fiscale peut donc être identifié à celui du système socio-fiscal (voir Zoom).

Une politique publique est un ensemble cohérent de mesures mises en œuvre pour atteindre les fins poursuivies. Dans le cadre de la politique fiscale, ces mesures s'appuient sur les impôts (taux et bases) et les cotisations sociales. Les marges de manœuvre sont cependant largement contraintes par la dépense publique incompressible ou préengagée.

Nous définirons ici la politique fiscale comme l'utilisation du système socio-fiscal à des fins de politique économique. Le cheminement logique qui la sous-tend procède en trois temps : s'entendre sur les objectifs poursuivis, déterminer le domaine des possibles et choisir au sein de celui-ci la

ZOOM

PETITE TAXINOMIE SOCIO-FISCALE

Le système socio-fiscal français se compose essentiellement des éléments suivants.

Impôts directs

- Impôts sur le revenu : impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), contribution sociale généralisée (CSG), contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS).
- Impôts sur le patrimoine : impôt de solidarité sur la fortune (ISF), taxe foncière (TF), droits de mutation à titre gratuit et onéreux (DMTG/DMTO).
- Impôts sur le capital : impôt sur les sociétés (IS) qui taxe les bénéfices des entreprises, cotisation foncière des entreprises.
- Taxe d'habitation (TH).

Impôts indirects

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE qui a remplacé la TIPP), droits d'accise (sur les tabacs, l'alcool, etc.)...

Cotisations sociales et taxe sur les salaires

- Cotisations sociales salariales et patronales que l'on distingue traditionnellement des impôts dans la mesure où elles ont une contrepartie (de type « assurantiel ») et sont affectées au financement de la protection sociale. Notons que la protection sociale n'est pas seulement financée par des cotisations, la CSG représentant environ le cinquième des recettes du régime général de la sécurité sociale.
- Taxe sur les salaires, due par les employeurs qui ne sont pas soumis à la TVA sur la totalité de leur chiffre d'affaires. Elle est affectée aux organismes de sécurité sociale en compensation des allègements de cotisations sociales.

Prestations et transferts monétaires et en nature

Prestations maladie et familiales, allocations de chômage, retraites et diverses autres formes d'allocations et d'aides sociales.

Laurent Simula

politique qui s'approche le plus des objectifs – selon la démarche de James Alexander Mirrlees (prix Nobel 1996) : « *A good way of governing is to agree upon objectives, discover what is feasible, and optimize*¹ ».

Les objectifs de la politique fiscale

Comme toute politique économique, la politique fiscale a un objectif final et des objectifs intermédiaires multiples, parfois contradictoires. Dans les démocraties modernes, l'objectif ultime est sans doute de maximiser le bien-être de la population (la somme pondérée des utilités individuelles, les pondérations représentent l'aversion de

la société pour l'inégalité et s'expriment à travers le vote de la législation fiscale).

Les économies modernes sont des économies ouvertes. Dans ce contexte, quels agents le gouvernement doit-il prendre en compte lorsqu'il définit l'objectif social ? Faut-il se limiter aux citoyens qui résident sur le territoire national et payent l'impôt ? Prendre en compte le bien-être de tous les nationaux ou plutôt se fonder sur celui des contribuables, qu'ils disposent ou non de la citoyenneté ? Ou, dans un cadre dynamique, maximiser le bien-être d'une génération entière ? L'objectif final est difficile à atteindre et se trouve décliné en objectifs intermédiaires.

[1] Mirrlees J. A. (2005), « The Theory of Optimal Taxation », dans *Handbook of Mathematical Economics*, 2^e édition 2, volume 3, chapitre 24, p. 1197 à 1249, Elsevier.

Lever les ressources nécessaires à la production de biens et de services publics

Tout d'abord, il est nécessaire de lever un impôt afin d'assurer les fonctions régaliennes de l'État (police, justice et défense nationale). Ainsi, l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que « pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

Le libre jeu du marché ne permet pas de fournir les biens publics en quantité suffisante. Ces biens ou services sont consommés collectivement, sans rivalité ni exclusion entre les usagers². Dans la mesure où de nombreux agents peuvent profiter de ces biens sans en payer le prix, le marché les produit spontanément en quantité insuffisante par rapport au niveau Pareto optimal³. Les pouvoirs publics doivent donc financer leur production, ou bien créer des institutions chargées de protéger ceux qui les produisent des comportements de « passagers clandestins ».

Inciter à l'efficacité économique et optimiser l'allocation des ressources

La fiscalité modifie les prix relatifs. En réorientant le comportement des agents, elle peut contribuer à une meilleure efficacité économique. Par exemple, des allègements de charges sociales sur les bas salaires (réduction des cotisations patronales dues au titre des assurances sociales et des allocations familiales) ont été mis en place afin de diminuer le coût du travail et de réduire le chômage des agents peu qualifiés.

La fiscalité est aussi utile en présence d'externalités. On parle d'externalité lorsque les arbitrages individuels ne tiennent pas compte des effets de la production ou de la

consommation sur les autres agents. L'une des façons de les corriger consiste à introduire une fiscalité corrective afin d'égaliser les coûts marginaux privés et sociaux dans le cas des externalités négatives. On peut donner l'exemple de la contribution climat énergie (CCE) mise en place en 2014. Elle comporte une « composante carbone » proportionnelle aux émissions de CO₂. La taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) a comme objectif principal de financer la dépense publique (14 milliards en 2015⁴). Au contraire, l'État peut subventionner les agents (investisseur ou consommateur) en cas d'externalités positives, afin de les inciter à augmenter leur activité. Le crédit impôt recherche introduit en 1983 et le crédit d'impôt innovation destiné aux petites et moyennes entreprises (PME) instauré en 2013 s'inscrivent dans cette logique. Ces taxes ou subventions, destinées à corriger les externalités, sont dites « pigouviennes », en l'honneur de Charles Pigou.

La fiscalité peut également corriger les « internalités » – notion qui résulte des avancées récentes de l'économie comportementale. Celle-ci a notamment souligné que les agents prennent souvent à court terme des décisions qui ne maximisent pas leur utilité sur l'ensemble de leur cycle de vie (horizon temporel trop court de certains ménages ou biais comportementaux). Par exemple, les jeunes actifs ne pensent pas toujours à l'importance de disposer d'une épargne (privée ou collective) leur garantissant une protection contre les risques santé ou vieillesse. La mise en place de la sécurité sociale, financée en France par les cotisations sociales et l'impôt, vise pour partie à corriger ce problème. L'introduction de taxes sur les tabacs et les alcools a également à dessein de prévenir une consommation dont l'agent ne perçoit le coût qu'à long terme. Elle comporte par essence une dimension paternaliste ou tutélaire, puisqu'elle présuppose que l'État dispose d'une meilleure information que l'agent qui prend la décision de consommer.

^[2] La police, la justice et la défense nationale sont donc des exemples de biens publics purs, comme également le savoir et les techniques après l'expiration des brevets.

^[3] Un optimum de Pareto est un état de la société dans lequel on ne peut pas améliorer le bien-être d'un individu sans détériorer celui d'un autre.

^[4] Voir également l'article de Mireille Chiroleu-Assouline dans ce numéro (p. 27).

Œuvrer à la stabilisation de l'économie

Face à un choc conjoncturel de demande (positif ou négatif), la politique fiscale de stabilisation agit sur la demande globale (consommation des ménages + investissement + demande publique + demande externe ou exportation). En cas de surchauffe (écart positif entre le niveau de croissance potentielle et l'activité économique à court terme), une augmentation des prélèvements obligatoires réduit la demande ; inversement, si le produit intérieur brut (PIB) effectif est inférieur au PIB potentiel, une politique de « *tax cut* » (baisse des impôts sur le revenu, sur la consommation ou la production) peut stimuler la demande. L'efficacité de cette politique dépend du multiplicateur fiscal, d'autant plus élevé que la propension marginale à consommer est forte, que la propension marginale à importer est faible, ou que les agents anticipent une hausse de la demande et n'anticipent pas une hausse future des impôts. Pour atteindre leurs objectifs, les politiques de relance doivent donc combiner des mesures fiscales, budgétaires, monétaires et de change.

Une politique fiscale peut également avoir pour objectif la stabilisation ou l'augmentation à long terme du *trend* de croissance potentielle. Dans le cadre des théories de la croissance endogène, ce n'est pas le volume des prélèvements mais la nature des dépenses (investissements en infrastructures, capital technologique ou capital humain via l'éducation) qu'elles financent qui joue un rôle essentiel.

Redistribuer les richesses

Dans les démocraties modernes, la lutte contre les inégalités constitue l'un des objectifs de la politique fiscale. L'ampleur des mesures mises en œuvre à cette fin dépend de la conception de la justice sociale partagée par la société et exprimée par le vote. Comme l'a souligné Amartya Sen, prix Nobel d'éco-

nomie 1998, la condamnation de certaines inégalités s'accompagne du consentement à d'autres inégalités⁵. Le champ et la nature des inégalités constituent ainsi un des enjeux du débat démocratique.

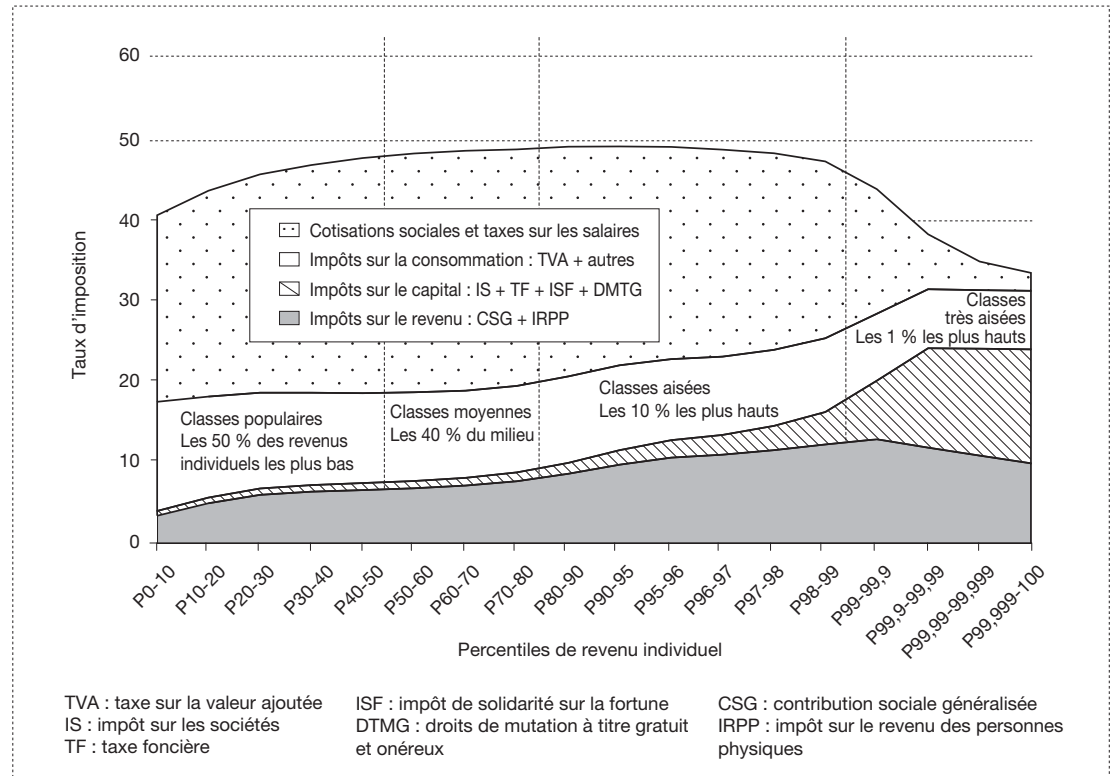
L'analyse économique doit simultanément tenir compte de ces débats et les dépasser. Ainsi, à titre d'exemple, il peut être utile de distinguer les inégalités résultant de choix individuels des inégalités subies. John Roemer dans *Theories of Distributive Justice* (1998) développe une théorie fondée sur la responsabilité et les circonstances. Il distingue un individu qui choisit délibérément de travailler peu en raison de sa forte préférence pour le loisir (il est ainsi responsable de son revenu relativement faible et la société ne devrait pas le compenser) d'une personne qui dispose d'un revenu faible en raison de la dégradation du marché du travail (il est victime des « circonstances » et la politique publique devrait corriger cette inégalité subie).

La fonction de redistribution de la politique fiscale s'inscrit au cœur de ce débat. On peut distinguer différentes formes de redistribution.

- La redistribution verticale cherche à corriger des inégalités qui naissent de différences dans les revenus primaires des ménages. Un impôt doit être progressif pour rendre la distribution initiale des revenus plus égale. Cela signifie que le montant de l'impôt payé doit augmenter avec le revenu. En d'autres termes, le taux moyen d'imposition (ratio entre impôt payé et revenu) doit croître avec le revenu. Un impôt qui aurait la propriété inverse est dit régressif. Le taux moyen doit être distingué du taux marginal qui correspond au taux d'imposition acquitté sur un euro supplémentaire de revenu. Il est tout à fait possible qu'un impôt ait un taux marginal croissant mais un taux moyen décroissant. Au sein du système fiscal cohabitent des impôts progressifs et régressifs. En France, trois éléments contribuent à la redistribution verti-

^[5] Voir par exemple *Repenser l'inégalité*, coll. « Point économie », Éditions Le Seuil, 2012.

Taux global effectif moyen d'imposition en France, par centile, en 2010 (en %)



Lecture : dans l'encadré Zoom, nous avons distingué impôts sur le capital et impôts sur le patrimoine ; ils sont ici agrégés sous la forme du grand impôt sur le capital.

Source : Landais L., Piketty T. et Saez E. (2011), *Pour une révolution fiscale*, Éditions Le Seuil/La République des idées.

cale : l'impôt sur le revenu et les transferts sociaux ont un effet immédiat tandis que les impôts sur le capital et le patrimoine limitent l'accumulation des richesses et la reproduction d'inégalités intergénérationnelles. Les impôts linéaires comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) jouent un rôle régressif dans la mesure où la propension à consommer des ménages diminue avec les revenus. En coupe instantanée, il apparaît que le système socio-fiscal français est globalement peu progressif, et devient même régressif pour les derniers centiles⁶ de la population (voir graphique).

- La redistribution horizontale cherche à corriger les risques sociaux aléatoires affectant le revenu des ménages. La société peut souhaiter les compenser, par l'assurance

(système d'assurances sociales) ou la solidarité (transferts de ressources financés par l'impôt). Par exemple, un couple sans enfant gagnant 3000 euros par mois ne dispose pas du même niveau de vie qu'un couple avec deux enfants percevant le même revenu monétaire. Le dispositif du quotient familial, combiné aux allocations familiales et logement, a pour dessein de réduire cette inégalité.

- On peut également introduire l'idée d'une redistribution géographique ou spatiale, entre zones riches et zones pauvres. Par exemple, des zones franches urbaines bénéficiant d'aides spécifiques sous la forme d'exonérations sociales et fiscales ont été mises en place depuis 1996. Il ne s'agit finalement que de l'inscription dans l'espace de la redistribution verticale.

^[6] On a coutume de découper la population entre tranches de taille égale lorsque l'on étudie la distribution des revenus. Si on découpe la population en cent tranches d'effectifs égaux, on appelle chacune d'entre elles un « centile ».

La politique fiscale a donc des objectifs intermédiaires multiples. Dans la mesure où le nombre des instruments fiscaux est limité, il est en pratique nécessaire de les hiérarchiser et donc d'opérer des arbitrages, et ce d'autant plus que plusieurs contraintes viennent limiter les marges de manœuvre du décideur public.

Des arbitrages sous contraintes

Le domaine des possibles de la politique fiscale résulte de la combinaison de différentes contraintes. Les premières sont d'ordre constitutionnel : en France, le Conseil constitutionnel examine la loi fiscale à l'aune de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, mentionné plus haut. Nous nous concentrons ici sur les contraintes d'ordre économique.

Distorsions et perte sèche

Comme on l'a vu, il existe différents instruments fiscaux. Les économistes opèrent une distinction entre les impôts forfaitaires et les impôts non forfaitaires. Les premiers peuvent être non personnalisés. Ils correspondent alors à un paiement identique effectué par chaque contribuable, à l'image de la *community charge* instaurée par le gouvernement de Margaret Thatcher en 1989⁷. Les impôts forfaitaires peuvent aussi être personnalisés. Il faut alors qu'ils soient assis sur des caractéristiques que les agents ne peuvent contrôler, comme la taille, le sexe ou l'âge. L'avantage des impôts forfaitaires est qu'ils n'affectent pas les prix relatifs dans l'économie. Ils n'induisent donc aucun effet de substitution. Leur introduction n'a qu'un effet de revenu ou de richesse. Ces impôts ont reçu une attention particulière car ils interviennent dans le second théorème fondamental de l'économie du bien-être. Cependant, utiliser la taille ou le sexe comme base fiscale n'est pas politiquement pertinent.

Ainsi, la politique fiscale mobilise essentiellement des impôts et prestations sociales

non forfaitaires. Prenons l'exemple de l'impôt sur le revenu. Il modifie les arbitrages travail/loisir. En raison de l'effet de substitution, un agent riche peut avoir tendance à travailler moins ou à réduire son niveau d'effort. L'agrégation de ces effets induit une perte sèche pour la société (voir Complément). Cette perte sèche dépend de la façon dont l'assiette d'imposition réagit au taux de taxe (résumée sous le terme d'« élasticité »). Pour être plus précis, la perte sèche est proportionnelle à l'élasticité et augmente avec le carré du taux de taxe. Minimiser la perte sèche requiert donc de lever l'impôt sur des bases peu élastiques, comme les biens de consommation courante. À l'inverse, le capital ou les travailleurs les plus qualifiés, plus mobiles internationalement, ne devraient pas être trop taxés. En outre, il est préférable d'utiliser plusieurs petites taxes plutôt qu'une seule. Ainsi apparaît un arbitrage entre efficacité et équité, entre la richesse nationale et la distribution des revenus. De façon imagée, la société doit arbitrer entre la taille du gâteau et l'égalité des parts distribuées. La théorie de la fiscalité optimale fondée par J. A. Mirrlees a pour objectif de trouver le meilleur compromis entre justice et efficacité, compte tenu d'une conception donnée de la justice sociale.

Dans certains cas cependant, les politiques de redistribution peuvent contribuer à une meilleure efficacité. On peut citer les mesures facilitant l'accès des ménages pauvres aux soins médicaux (couverture médicale universelle) et à l'éducation, qui corrigent les inégalités, mais contribuent aussi à l'augmentation de leur productivité et permettent donc des gains d'efficacité. En outre, de façon plus générale, il semble y avoir sur le long terme une corrélation positive entre le niveau de la croissance potentielle et la faiblesse des inégalités : les sociétés les plus riches sont moins inégalitaires que les plus pauvres.

À la perte sèche s'ajoutent les coûts administratifs de collecte et de contrôle (audit). Leur existence rend difficile la mise en place d'un

^[7] Cet impôt locatif forfaitaire par tête frappait les foyers sans distinction de revenu ou de richesse. Jugé trop inégalitaire, il provoqua des émeutes (les *poll tax riots*) et fut abrogé en 1991.

impôt sur le revenu dans les pays en développement. Ces coûts diminuent avec le consentement à l'impôt, qui revêt certes une dimension sociale et culturelle, mais dépend aussi de l'utilisation transparente des recettes fiscales par le décideur public.

Les paradoxes de l'incidence fiscale

Nous avons présenté les différents objectifs de la politique fiscale. À des fins de redistribution, le gouvernement pourrait par exemple décider de taxer davantage les revenus du capital. De façon assez paradoxale, rien ne garantit que cette fiscalité supplémentaire réduise finalement les inégalités : les propriétaires de capitaux peuvent compenser cet impôt en augmentant leurs revenus (hausse des prix) ou en réduisant leurs charges (baisse des salaires) et « reporter » l'impôt sur autrui. Pour apprécier l'effet redistributif du système socio-fiscal, il faut donc se demander « qui paie quoi ? » et « qui reçoit quoi ? ». L'incidence économique est plus complexe que l'incidence juridique !

À première vue, la fiscalité porte à la fois sur les ménages et sur les entreprises. Cette distinction entre impôts sur les ménages et sur les entreprises n'a cependant aucun sens économique. Ce sont bien en effet les personnes physiques « en chair et en os » qui paient l'intégralité des prélèvements obligatoires. On rejoint ici l'un des enseignements fondamentaux de la théorie de l'incidence fiscale : peu importe qui « envoie le chèque » au fisc, la question est de savoir quelles sont les personnes physiques qui subissent réellement la charge fiscale : l'entreprise fait peser la charge de ses impôts sur ses fournisseurs, ses clients, ses employés et ses propriétaires ; au niveau agrégé, c'est donc sur les ménages, chacun consommateur, salarié et propriétaire en des proportions variables, que pèsent finalement les impôts sur les entreprises.

Les analyses théoriques et estimations empiriques suggèrent qu'une partie très substantielle de l'impôt sur les sociétés (IS) repose en fine sur les épaules des salariés⁸. Ce sont éga-

lement les salariés qui supportent l'essentiel des impôts sur le facteur travail. Dans la même logique, certains transferts et prestations peuvent ne pas bénéficier entièrement aux agents auxquels ils sont destinés. Aux États-Unis par exemple, certains États distribuent des bons alimentaires (*food stamps*) à destination des ménages pauvres le premier du mois. On a constaté que les supermarchés se trouvant dans les zones habitées par de nombreux ménages pauvres augmentent leurs prix au début du mois⁹. L'aide alimentaire se transforme pour partie en bénéfices réalisés par les supermarchés, puis en revenus pour leurs propriétaires. Les aides fiscales à la construction peuvent dans le même esprit favoriser l'augmentation du prix du mètre carré à la vente. Afin de quantifier les effets du système socio-fiscal sur la distribution initiale des revenus, il faut donc construire un modèle de microsimulation qui permet d'affecter les impôts, transferts et prestations, aux agents qui en subissent le poids ou en bénéficient.

De nouveaux enjeux

Dans des économies de plus en plus ouvertes, il est difficile de taxer au niveau national les assiettes les plus mobiles (capital et ménages les plus riches). Si les politiques fiscales restent définies au niveau national, la concurrence entre pays conduit à la diminution des taux de prélèvement sur les agents aux capacités contributives les plus grandes. Faute de pouvoir taxer les actifs « nomades », les États transfèrent la charge fiscale vers les agents les plus « riches » parmi ceux qui ne peuvent menacer, de manière crédible, de migrer, c'est-à-dire vers les classes moyennes¹⁰. Cela peut provoquer une défiance envers le politique et réduire le consentement à l'impôt. Dans ce contexte, il apparaît plus que jamais nécessaire d'accroître la coopération et la coordination en matière fiscale, notamment au sein de l'Union européenne (UE).

^[8] Voir par exemple Simula L. et Trannoy A. (2009), « L'incidence de l'impôt sur les sociétés », *Revue française d'économie*, n° 3.

^[9] Hastings J. et Washington E. (2010), « The First of the Month Effect: Consumer Behavior and Store Responses », *American Economic Journal: Economic Policy*, 2(2), p. 142 à 162.

^[10] Lehmann É, Simula L. et Trannoy A. (2014), « Tax Me If You Can! Optimal Nonlinear Income Tax Between Competing Governments », *Quarterly Journal of Economics*, 129(4), p. 1995 à 2030.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BÉNASSY-QUÉRÉ A., COEURÉ B., JACQUET P. et PISANI-FERRY J.** (2012), *Politique économique*, Éditions de Boeck, 3^e édition (chapitre sur la « Politique fiscale »).

❖ **SAINT-ÉTIENNE C. et LE CACHEUX J.** (2005), « Croissance équitable et concurrence fiscale », Rapport du Conseil d'analyse économique (disponible en

ligne : <http://www.cae-eco.fr/IMG/pdf/056.pdf>).

❖ **TRANNOY A.** (2012), *Il faut une révolution fiscale*, Eyrolles Les Échos.

↓ COMPLÉMENT

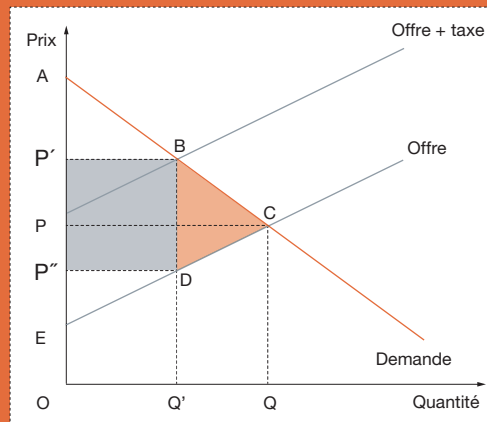
Perte sèche et arbitrage équité/efficacité

Les impôts non forfaitaires donnent lieu à des distorsions économiques. Pour l'illustrer, considérons un marché particulier, sans tenir compte des interactions éventuelles avec les autres marchés (équilibre partiel). Les courbes d'offre et de demande sont représentées sur le graphique. L'équilibre initial correspond au prix P et à la quantité Q . Le surplus du producteur – différence entre le prix que le producteur s'est fixé pour vendre un bien et le prix obtenu – est donné par le triangle PCE ; le surplus du consommateur par le triangle PCA . Une taxe sur la consommation est introduite. La courbe d'offre se déplace vers le haut. Les consommateurs réduisent leur demande au niveau Q' . Le prix TTC s'élève alors à P' . La taxe unitaire est d'un montant $P' - P''$. Par conséquent, les recettes fiscales (produit de la taxe et des quantités échangées Q') sont représentées par le rectangle bleu $P'BDP''$. Les surplus du consommateur et du producteur sont respectivement réduits à

ABP' et EDP'' . Il y a donc transfert partiel des surplus du consommateur et du producteur vers le surplus de l'État. Cependant, le surplus total est amputé de la surface BCD , que l'on appelle la perte sèche de l'impôt. La perte sèche est au fondement du « coût marginal des fonds publics » : collecter un euro supplémentaire de revenu coûte plus qu'un euro à la société. Il est donc nécessaire de recourir à l'impôt avec parcimonie.

Laurent Simula

La perte sèche du système fiscal



Source : Laurent Simula.

La stabilité et la sécurité du financement de l'action publique sont une priorité absolue. Ainsi, en matière de politique fiscale, les États ont intérêt à faire appel à des bases fiscales stables, faciles à recouvrer et dont la demande est peu élastique au prix. La forte croissance des dépenses publiques depuis 1950 et la multiplication des objectifs attribués à la fiscalité ont conduit à une charge fiscale toujours plus élevée et à des systèmes fiscaux de plus en plus complexes. Cette quête de rendement rencontre néanmoins des limites théoriques et pratiques, comme le rappelle Alexandre Dumont, car « trop d'impôt tue l'impôt ». Aujourd'hui, la priorité en matière de maximisation des recettes fiscales se trouve plutôt du côté de l'harmonisation fiscale et de la lutte contre la fraude fiscale.

Problèmes économiques

L'État maximise-t-il les recettes fiscales ?

© ALEXANDRE DUMONT

Doctorant à l'université Paris-I Panthéon-Sorbonne,
Chargé de mission à Fondafip

En 2015, selon l'estimation du ministère des Finances et des Comptes publics, le taux des prélèvements obligatoires (TPO) a atteint 44,6 % du produit intérieur brut (PIB), un taux qu'il convient de mettre en relation avec la volonté de rééquilibrer les finances publiques. Dans cette logique – et l'analyse de l'évolution de la structure du système fiscal français le montre –, la relative stabilisation des recettes fiscales de l'État¹ pourrait être très prochainement remise en cause compte tenu de l'importance des déficits publics. Ainsi, selon Michel Bouvier, « dans la récente période, la fiscalité a fait l'objet d'une mobilisation accrue en liaison directe avec l'impéra-

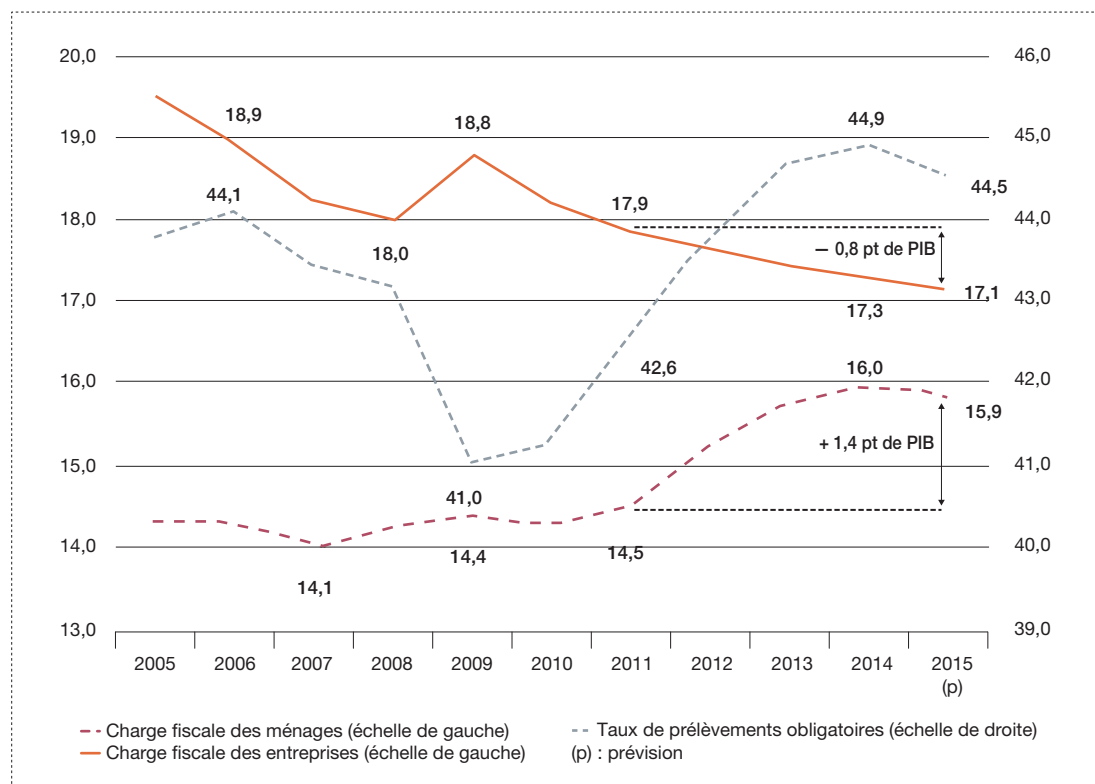
tif de soutenabilité des finances publiques² ». Par conséquent, la question de l'optimisation et de la maximisation des recettes fiscales de l'État apparaît aujourd'hui essentielle.

Dans de nombreux pays, le niveau de la charge socio-fiscale plafonne en effet à des niveaux historiquement hauts : pour l'année 2014, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) fait état d'une pression des prélèvements obligatoires – soit les impôts, taxes et cotisations – remontée à des niveaux record dans les pays développés (34,4 % du PIB). Le précédent record était enregistré en 2000 (34,2 %). La charge la plus élevée est enregistrée au Danemark (50,9 % du PIB), suivi de la France (45,2 %³) et de la Belgique (44,7 %). À l'autre extrémité du classement figurent le Mexique (19,5 %), le Chili (19,8 %), la Corée du Sud (24,6 %) et les États-Unis (26 %).

^[1] Voir tableau ci-joint.

^[2] Bouvier M. (2013), « Un système fiscal en transition », *Cahiers français*, n° 373, La Documentation française, p. 2.

1. Évolution de la charge fiscale des ménages et des entreprises ainsi que du taux de prélèvements obligatoires en France (2005-2015) (en % du PIB)



Source : commission des finances du Sénat (à partir des données et du rapport économique, social et financier annexé au projet de loi de finances pour 2016), cité dans : Rapport général n° 164 (2015-2016) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 19 novembre 2015.

Les instruments de maximisation des recettes fiscales

Avant de vouloir maximiser les recettes fiscales, tout État ou collectivité doit d'abord s'assurer d'un rendement fiscal stable et rentable. Dans ce contexte, le choix de la matière fiscale est primordial. Il est ainsi dans l'intérêt de l'État de choisir des bases faciles à recouvrer qui minimisent les comportements d'évitement (effet désincitatif comme dans le cas de l'impôt sur le revenu, effet de substitution comme dans le cas des impôts portant sur les biens et services) et qui ne varient pas trop avec le cycle économique. Des impôts forfaitaires et ceux

qui portent sur les biens et services dont la demande est peu élastique aux variations du prix satisfont à ces critères. Cependant, les premiers sont souvent mal acceptés par la population (question d'équité), les seconds ont généralement un effet régressif (surtout si les impôts touchent les biens de première nécessité). Ces contraintes conduisent à la multiplication des bases et taux et – in fine – à la complexification des systèmes fiscaux. La recherche de financement est en même temps fondamentale pour les États, compte tenu de l'ampleur que représentent aujourd'hui les dépenses publiques⁴. Ainsi, et comme l'a si magnifiquement rappelé Gaston Jèze, « il y a des dépenses, il faut les couvrir⁵ ».

[3] L'OCDE utilise un classement de prélèvement qui diffère de celui utilisé par le ministère des Finances et des Comptes publics en France, ce qui explique la différence entre les TPO de l'OCDE et celui fourni par le ministère français. La notion de prélèvement obligatoire est un concept dont les frontières sont imprécises et dont l'interprétation est complexe. C'est la raison pour laquelle les analyses des TPO sont susceptibles d'évolutions différentes d'un pays à un autre. Voir : Conseil des prélèvements obligatoires (2008), *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre les pays développés*, Rapport, La Documentation française, Paris, 80 p.

[4] Le poids de l'État français a évolué au cours des années en fonction de l'accroissement du PIB. 13 % en 1913, l'intervention financière de l'État est actuellement de 56 %.

[5] Conan M. (2008), « Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique. L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques », *Revue du Trésor*, n° 2, p. 159.

[6] Bargain O. (2014), *Rapport particulier sur les enjeux budgétaires et économiques de la réforme de l'imposition des revenus des ménages*, Partie 2 : *Enjeux et principes d'une refonte du système redistributif français*, Conseil des prélèvements obligatoires, octobre, 83 p.

^[7] Le législateur a souhaité en premier lieu accroître les taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de l'imposition sur le revenu des personnes physiques (IRPP), avant de décider, en second lieu, de limiter cette hausse.

^[8] Cette constatation a été mise en évidence dès 1844 par un ingénieur et économiste français, Arsène-Jules Émile Dupuis. Voir Bouvier M. (2014), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, coll. « Systèmes fiscalité », 12^e éd., p. 253 et suivantes.

^[9] Orsoni G. (2014), « La politique fiscale en matière d'impôt sur le revenu. Quelle logique ? Quelle perspective ? », *RFFP*, n° 126, p. 27 et suivantes ; Orsoni G. (2011), « Évolution de la dépense fiscale », *Gestion et Finances publiques*, n° 11, p. 838 et suivantes.

^[10] Actuellement, il en existe plus de 400. Ces exonérations représentent une perte de revenu pour l'État de 71 milliards d'euros en 2014.

^[11] Bouvier M. (2013), « Un système fiscal en transition », *op. cit.*, p. 7.

^[12] Pour Sébastien Vauban, son taux marginal ne devait pas dépasser 30 %. Voir Vauban S. Le Preste de (2013), *La Dîme royale*, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », Paris.

^[13] Smith A. (1991), *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, liv. 5, chap. II, sect. 2, « Des impôts », Paris, Flammarion, coll. « Champs ».

Évolution des prélèvements obligatoires sur la période 2006-2015 (en milliards d'euros)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (prévision)
État	256,4	259,4	264,3	217,6	264,9	259,2	276,5	302,2	287,3	292,6
Organismes divers d'administration centrale (ODAC)	10,4	10,8	10,6	11,5	12,9	16,4	16,9	19,9	15,579	14,252

Sources : Rapport sur les prélèvements obligatoires et leurs évolutions (PLF 2013) et Rapport sur l'évaluation des voies et moyens, Tome 1 : Recettes (PLF 2015).

La mobilisation des ressources fiscales de l'État peut prendre différentes voies. On peut observer que, en France, trois dispositifs ont été pratiqués jusqu'alors. Le premier concerne l'élargissement des bases imposables. Ce dispositif est employé généralement pour atteindre une meilleure répartition de la charge fiscale et assurer une plus grande neutralité et équité de l'impôt sur le revenu⁶. Le deuxième consiste à accroître les taux de l'imposition. Comme la pression fiscale française est l'une des plus lourdes des pays développés, cette piste n'a été que partiellement retenue⁷. Toutefois, le taux doit rester justifié et maintenu à un niveau considéré comme acceptable pour éviter une révolte fiscale. Cette conception est en partie étayée par les théoriciens américains de l'offre, comme Arthur Laffer. D'après eux, « trop d'impôts tue l'impôt⁸ » (voir *infra*). Le troisième, qui rejoint le premier, consiste à réduire les dépenses fiscales⁹. Appelées également « niches fiscales » ou encore « fiscalité dérogatoire », la finalité de ces allègements est de soutenir l'activité économique¹⁰.

Selon Michel Bouvier, « il est indispensable de concilier une fiscalité qui ne pèse pas trop sur la consommation des ménages et qui ne soit pas non plus un frein pour l'investissement des entreprises¹¹ ». Les trois voies que nous avons brièvement évoquées rencontrent toutes certaines limites. C'est pourquoi nous proposons de considérer la question de l'optimisation des recettes fiscales de l'État sous trois angles différents. D'une part, il s'agit de l'envisager sous un axe théorique, d'autre part, de l'analyser

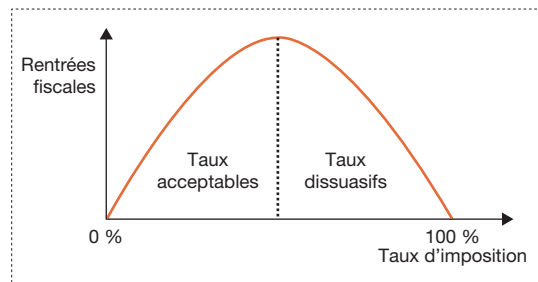
sous l'angle de la concurrence fiscale. Enfin, il convient de s'interroger sur les mécanismes de lutte contre la fraude fiscale.

La recherche d'un système fiscal « optimal »

La volonté pour un État de posséder un système fiscal qui optimise le rendement est ancienne. La conception selon laquelle « des hauts taux tuent les totaux » se retrouve de tout temps lorsque l'on étudie avec précision l'histoire de la fiscalité. Déjà, en 1705, le maréchal Sébastien Le Preste de Vauban, lorsqu'il souhaitait établir son projet de dîme royale, a fondé une partie de son raisonnement sur la rentabilité d'un impôt dont le taux devait être simple et unique pour ne pas décourager l'activité économique¹². Adam Smith, quant à lui, soulignait en 1776 que « d'un côté l'impôt oblige le peuple à payer, de l'autre il diminue ou peut-être anéantit quelques-unes des sources qui pourraient le mettre plus aisément dans le cas de le faire¹³ ». Enfin, selon Jean-Baptiste Say, « un impôt exagéré détruit la base sur laquelle il porte ».

Ces conceptions sont redécouvertes à la fin des années 1970. L'École de la théorie de l'offre, courant néoclassique prenant son essor pratique, d'une part, lors du gouvernement de Margareth Thatcher en Grande-Bretagne, d'autre part, lors de la présidence de Ronald Reagan aux États-Unis, dans un contexte de déréglementation et de libéralisation des marchés, condamne toutes les politiques fiscales d'inspiration keynésienne. Par consé-

2. La courbe de « Laffer »



Source : site internet *L'Investisseur*.

quent, les économistes de l'offre s'élevèrent contre la pression fiscale des États. Arthur Laffer est, selon nous, considéré comme son principal représentant. Présentant son graphique en 1978 (voir graphique 2), il envisageait d'apporter une explication scientifique au tassement des recettes des États et de montrer l'existence d'un plafond de recettes fiscales. En liant le taux d'imposition et les recettes fiscales obtenues, A. Laffer analyse l'évolution des recettes en fonction du taux marginal d'imposition. Il défend l'idée selon laquelle il existe un niveau maximal de taxation au-delà duquel le produit de l'impôt diminue. Ainsi, lorsque le taux d'imposition est à zéro pour cent ou à son niveau maximum, son rendement est évidemment nul.

Par ailleurs, il indique également que le comportement rationnel des agents économiques, pour échapper à l'impôt, conduit à une perte de ressource importante pour l'État. D'une part, l'effet désincitatif de l'impôt sur le travail amène les agents à se consacrer à des activités moins taxées ou à épargner. D'autre part, des contribuables sont tentés de procéder à des actions d'évasion et de fraude fiscales. L'exemple de la France donne une idée de ces mécanismes : malgré la hausse du TPO, les recettes fiscales n'ont pas toujours suivi la même direction (voir tableau).

A. Laffer, dans la continuité d'A. Smith, de David Ricardo ou de J.-B. Say, appelle de ses vœux un impôt modéré qui, en étant lié à une politique de réduction des taux d'imposition, permettrait de diminuer le poids des charges

fiscales sur les entreprises et de réduire la pénalisation du travail et de l'épargne^[14]. À partir de ce moment, les animateurs des révoltes fiscales ont pu justifier les revendications à l'encontre d'impôts iniques ou injustes comme en 1978 avec le référendum d'initiative populaire appelé « proposition 13 » en Californie, destiné à limiter la fiscalité foncière, lancé par Howard Jarvis et l'association de contribuables Howard Jarvis Taxpayers Association.

La « courbe de Laffer » a connu une prospérité inattendue tant dans le milieu politique qu'universitaire. Cette vision qui, on l'a vu, souligne l'idée qu'« à un moment donné l'impôt tue la confiance » a été le fondement conceptuel et idéologique des politiques fiscales mises en place à partir de 1980^[15]. Toutefois, une partie de la doctrine économique de l'offre l'a contestée et critiquée car, ne prenant pas en compte ni les coûts de bien-être de l'impôt ni l'utilité marginale de la dépense financée, elle se limitait au final à justifier une volonté gouvernementale de baisse des recettes fiscales.

Éviter la concurrence fiscale

Le défi de l'harmonisation

La quête de rendement en matière fiscale ne peut pas s'étudier sans prise en compte de la concurrence fiscale. L'achèvement du marché unique européen, ainsi que l'amplification de la mobilité des capitaux, des sociétés et des personnes physiques à hauts revenus illustre ce point. L'intégration en 2004 des pays d'Europe centrale et orientale, aux coûts salariaux plus faibles, a amplifié les risques de « dumping fiscal ».

Faute d'une véritable politique de solidarité financière européenne, ces pays sont souvent acculés à des choix non coopératifs. La France est concernée par ces choix. En effet, selon les économistes Christian Saint-Étienne et Jacques Le Cacheux, les faiblesses du système fiscal français face à la concurrence sont nombreuses : « La fiscalité directe pesant sur les revenus des

[14] Bouvier M. (2008), « Il faut changer le territoire de la fiscalité en créant des taxes internationales », *Le Monde*, septembre.

[15] L'on peut citer, par exemple, l'Economic Recovery Tax Act, signé par Ronald Reagan en 1981. Ce texte comprenait plusieurs mesures qui aboutirent à une baisse des taux moyens et marginaux des impôts sur le travail et sur le capital. Entre 1981 et 1983, les recettes de l'impôt sur le revenu fédéral avaient diminué de 2,8 % par an. Puis, entre 1983 et 1986, ces recettes augmentèrent de 2,7 % par an en moyenne. Lors de la même période, le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu fédéral passa progressivement de 70 % en 1981 à 28 % en 1988. Cette baisse du taux d'impôt fut suivie d'un accroissement des rentrées fiscales de plus de 30 % entre 1982 et 1989.

ZOOM

LE CHOIX DE LA MATIÈRE IMPOSABLE

Selon Christophe de la Mardière, « la base imposable, ou base d'imposition, suppose elle-même d'identifier la matière imposable, autrement dit le bien sur lequel l'imposition va porter⁽¹⁾ ». Ainsi, elle peut être le revenu, le capital ou la dépense.

En termes d'instruments, l'État et les administrations territoriales ont recours à :

- l'impôt (un prélèvement obligatoire effectué par voie d'autorité sur les ressources des personnes résidentes ou y possédant des intérêts pour couvrir les dépenses d'intérêt général à titre définitif et sans contrepartie) ;
- la taxe (un prélèvement assorti d'une contrepartie de l'utilisation effective d'un service public ou d'ouvrage public ; toutefois, cette contrepartie reste secondaire car elle peut être exigée des usagers effectifs mais également des usagers potentiels) ;
- la redevance (un prélèvement non fiscal demandé à l'occasion d'un service effectif rendu à l'utilisateur).

L'impôt peut être direct ou indirect. Dans le premier cas, il est dû nominativement par une personne physique ou morale. Taxant le capital ou le revenu, il est périodique et fait généralement l'objet d'un recouvrement par voie de rôle (autrement dit établi par l'intéressé). L'impôt direct est donc supporté et payé par la même personne (cet individu ne pouvant pas transférer sa charge fiscale). L'impôt indirect est, quant à lui, collecté par une autre personne que celle qui en supporte le coût (la personne intermédiaire qui paye l'impôt à l'État répercute tout ou une

partie du montant de l'impôt sur le prix de vente au consommateur). Cette fiscalité, considérée comme neutre et indolore, est également plus simple à recouvrer.

Dans l'absolu, tout peut être considéré comme une matière imposable. L'histoire de la fiscalité nous enseigne, en effet, que la plupart des biens et des possessions des contribuables ont été soumis à l'impôt. L'on peut citer quelques exemples à travers les différents régimes qui se sont succédé :

- les impôts révolutionnaires concernaient essentiellement le foncier (contribution foncière et contribution mobilière) ;
- les impôts de la III^e République : le revenu (impositions générale et cédulaire sur le revenu) ;
- les impôts de la IV^e République : le revenu des personnes morales (impôt sur les sociétés) et la consommation (la taxe sur la valeur ajoutée).

Aujourd'hui, les principales ressources fiscales de la France sont d'abord la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (192,6 milliards d'euros en 2015). Elle est suivie de deux types d'imposition sur le revenu (impôt direct) : l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP, 76 milliards d'euros en 2015) et l'impôt sur les sociétés (IS, son montant étant d'environ 60 milliards d'euros et son taux variant en fonction du résultat des sociétés, 15 % ou 33,33 %). La taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) assure à elle seule environ 14 milliards d'euros ; elle est la quatrième ressource fiscale de l'État. Enfin, la contribution sociale généralisée (CSG), instaurée en 1991 (91,5 milliards d'euros en 2014) et dont le rendement la place devant l'IR est, quant à elle, affectée au financement de la sécurité sociale et non pas au budget général.

Alexandre Dumont

(1) Mardière C. de la (2012), *Droit fiscal général*, Flammarion, coll. « Champs université », Paris, p. 35.

^[16] Un cinquième des foyers fiscaux les plus élevés acquittent pratiquement neuf dixièmes du produit de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

ménages est progressive et très concentrée sur un nombre relativement réduit de contribuables¹⁶, le taux marginal d'imposition sur le revenu des personnes physiques reste supérieur en comparaison au barème pratiqué par les membres de l'Union européenne (UE), la France est l'un des derniers pays à imposer le patrimoine des personnes privées

avec un impôt sur la fortune, les entreprises supportent en France des taux d'imposition effectifs du capital qui sont parmi les plus importants. Avec la globalisation financière, l'intégration croissante de l'UE, on le sait, a rendu plus facile la mobilité des assiettes fiscales (changements de résidences, délocalisation, manipulation des prix de trans-

fert, déplacements comptables des bénéfices vers les pays les moins imposés)¹⁷. » Par conséquent, une pression s'est exercée sur les systèmes fiscaux des différents pays membres et un nombre croissant a de ce fait proposé des impôts à assiette large, à barèmes simples et à taux marginaux extrêmement bas et ce, tant sur les revenus des personnes physiques que sur les bénéfices des entreprises. La *flat tax* a été élaborée dans cette optique comme un impôt direct à taux unique¹⁸. Face à ces évolutions, le gouvernement français est contraint à accélérer ses projets de réforme fiscale¹⁹.

Toutefois, l'harmonisation est explicitement rejetée, d'une part, par le Royaume-Uni, d'autre part, par l'Irlande. D'ailleurs, une majorité des pays d'Europe centrale et orientale souhaitent s'engager dans une concurrence fiscale afin d'accélérer leur rattrapage économique. Selon Christian Saint-Étienne et Jacques Le Cacheux²⁰, il est possible, dans un contexte de concurrence fiscale, de concevoir des réformes fiscales en maintenant le montant total des recettes publiques. En effet, d'après leur étude réalisée en 2005, le produit des impositions serait préservé tout en abaissant les taux marginaux sur les revenus les plus mobiles des personnes tant morales que physiques.

La coordination en pratique

L'UE, qui constitue un espace fortement intégré tant sur le plan économique que dans le domaine juridique, souligne la nécessité d'une coordination fiscale plus intense, afin d'assurer le maintien de l'équilibre européen. L'instauration d'une discipline fiscale passe en premier lieu par des réformes fiscales dans les États, afin de réduire les disparités de systèmes d'imposition et de se débarrasser d'archaïsmes. Cette propagation de réformes des systèmes d'imposition est complétée par des mesures d'harmonisation des fiscalités européennes, dans le domaine de l'imposition sur les biens et les services, sur les sociétés et sur le capital.

L'exemple le plus abouti de cette volonté d'harmonisation concerne le rapprochement des impôts indirects, avec le choix d'élaborer des règles communes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Initiée par la première directive TVA de 1967 et sans cesse renouvelée, l'harmonisation de la TVA a permis d'atténuer les atteintes à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation des services. Néanmoins, l'assiette de la TVA n'a pas été totalement harmonisée à l'échelle européenne. Quant à ses taux, s'ils ne sont toujours pas fixés par les autorités européennes et sont très hétérogènes selon les membres de l'Union, ils sont encadrés par les règles communautaires (les taux standards varient de 17 % pour le Luxembourg à 27 % pour la Hongrie). La TVA reste cependant la seule harmonisation qui se veut aboutie.

En ce qui concerne les impôts directs, la législation se révèle plus embryonnaire. En effet, qu'il s'agisse des impôts sur les sociétés, sur l'épargne ou sur les hauts revenus, un code de conduite a été adopté, mais ses effets sont extrêmement limités. Toutefois, c'est une étape importante dans le processus d'harmonisation, car c'est par la discipline fiscale établie par des règles de bonne conduite que l'on pourra veiller au bon fonctionnement de la concurrence fiscale. Ainsi, faisant suite au rapport Ruding de 1992, la Commission européenne a adopté le 1^{er} décembre 1997 un « pack fiscal » qui s'engage dans une lutte contre la « concurrence fiscale dommageable²¹ ». La question des hauts revenus, étant une compétence nationale, n'a toutefois pas été abordée jusqu'alors.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

La lutte contre la fraude fiscale et, par conséquent, le contrôle fiscal est l'un des enjeux majeurs de souveraineté et surtout de redressement des comptes publics. D'ailleurs, c'est une condition fondamentale pour faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt.

[17] Saint-Étienne C. et Le Cacheux J. (2005), *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Conseil d'analyse économique, La Documentation française, Paris, 336 p.

[18] Plusieurs pays ont adopté la *flat tax*. Parmi les exemples les plus éloquentes, l'on peut citer les pays baltes à partir de 1990 (Estonie, Lettonie et Lituanie avec des taux respectifs de 24 %, 25 % et 33 %), la Slovaquie, avec un taux de 19 % qui est la pierre angulaire de son système fiscal, la Roumanie avec un taux de 16 % depuis le 1^{er} janvier 2005 et, en dehors de l'UE, la Russie avec un taux de 13 % depuis le 1^{er} janvier 2001. Pour une analyse complète, Hall R. E. et Rabushka A. (2007), *The Flat Tax*, Hoover Institution Press ; Bouvier M. (2014), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, coll. « Systèmes fiscalité », 12^e éd., p. 255 à 256.

[19] Voir l'article de Guy Gilbert, Étienne Lehmann et Thierry Madiès dans ce numéro (p. 50).

[20] Saint-Étienne C. et Le Cacheux J. (2005), *op. cit.*

[21] Les principales mesures de ce rapport sont les suivantes : la rédaction d'un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises et la détermination d'un taux minimum d'imposition des revenus de l'épargne. Concrètement, ces dispositifs ont permis de révéler 96 régimes dommageables, dont la quasi-totalité ont été réformés ou supprimés.

La fraude fiscale porte atteinte à deux éléments que l'on pourrait penser comme opposés. D'une part, elle viole le principe de solidarité nationale en faisant reposer l'impôt sur les seuls contribuables qui respectent leurs obligations fiscales. D'autre part, elle crée une rupture aux conditions d'une concurrence loyale entre les acteurs économiques. Ensuite, le contrôle fiscal vise à recouvrer l'impôt éludé et à exercer une fonction répressive via la sanction. Elle suppose la réunion de plusieurs éléments, le premier légal (le non-respect du droit en vigueur), le deuxième matériel (l'impôt éludé) et le troisième moral (faute intentionnelle ou non intentionnelle).

La fraude fiscale est constituée du manque à gagner provenant de sommes que l'État n'a pas perçues du fait de la violation du droit. La volonté d'éluder l'impôt et ses modalités pratiques diffère selon la gravité de la fraude. Elle va de la « petite » fraude (travail non déclaré aux administrations sociale et fiscale) à la « grande » fraude (carrousel TVA) en passant par l'ignorance des règles juridiques qui se traduit par un manquement aux obligations fiscales. Dans ce cas, comme dans le cas d'une fraude avérée et « volontaire », il y a une rectification. Mais le panel des sanctions applicables²² vient par la suite qualifier la gravité de la fraude.

Parmi ses objectifs, la lutte contre la fraude fiscale, on l'a vu, a bien une finalité budgétaire. C'est pour cette raison que le législateur a donné la possibilité pour l'administra-

tion fiscale de réaliser des saisies simplifiées en vue du recouvrement des créances. Il existe plusieurs dispositifs de lutte contre la fraude fiscale. La Délégation nationale à la lutte contre la fraude, créée par décret du 18 avril 2008 et placée auprès du ministre du Budget et des Comptes publics, a pour mission le pilotage de la coordination des administrations et des organismes publics en charge, chacun dans son domaine, de la lutte contre la fraude aux finances publiques. Cette délégation a pour but de professionnaliser les démarches d'échange entre organismes, d'assurer l'absence de déperdition d'informations entre entités, de mettre en évidence les mesures à prendre pour combler les lacunes juridiques ou les failles opérationnelles des dispositifs antifraudes.

Enfin, au niveau international, le projet le plus abouti actuellement de lutte contre la fraude est le BEPS (Base Erosion and Profit Shifting ou encore Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices). Il représente l'ensemble de recommandations proposées par l'OCDE dans le cadre du projet OCDE/G20 pour une approche internationale coordonnée de la lutte contre l'évasion fiscale de la part des entreprises multinationales²³. Ces mesures ont pour objet d'établir un ensemble unique de règles fiscales internationales pour mettre fin à l'érosion des bases d'imposition et au transfert artificiel de bénéfices vers certains pays ou territoires dans le but de se soustraire à l'impôt.

^[22] On peut citer par exemple les pénalités simples, les pénalités exclusives de bonne foi, les majorations pour manœuvres frauduleuses ou les sanctions pénales.

^[23] Selon l'OCDE, la planification et l'optimisation fiscales des multinationales coûtent, chaque année, entre 100 milliards et 240 milliards de dollars qui ne rentrent pas dans les caisses des États (www.oecd.org/fr/fiscalite/beps.htm).

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BOUVIER M., ESCLASSAN M.-C. et LASSALE J.-P.** (2015), *Finances publiques*, LGDJ, coll. « Manuel », Paris, 14^e éd., 895 p.

❖ **BOUVIER M.** (2014), *Introduction au droit fiscal*

général et à la théorie de l'impôt, LGDJ, coll. « Systèmes fiscalité », 12^e éd., 304 p.

❖ **DELALANDE N. et SPIRE A.** (2010), *Histoire sociale de l'impôt*, La Découverte.

❖ **NEURISSE A.** (1978), *Histoire de l'impôt*, PUF, coll. « Que sais-je ? », Paris, 118 p.

❖ **RFFP n° 124-2013** – *La justice fiscale au Canada et en France*, LGDJ.

En matière fiscale, le contribuable et son administration semblent d'emblée sur un pied d'inégalité. Certes, le Code général des impôts fixe les droits et devoirs des deux parties, mais l'acte d'imposition implique inévitablement une notion de morale et de psychologie. Mieux comprendre la nature humaine et ses composantes cognitives et sociales en matière fiscale est alors un élément qui mérite pleinement l'attention lors de la conception des politiques fiscales. Cécile Bazart montre comment la psychologie fiscale permet plus de réalisme dans l'analyse de l'acceptation du système et des réactions à la fiscalité. Le consentement à l'impôt n'est par ailleurs pas une donnée invariable. L'offre de service aux contribuables afin d'établir un véritable « contrat fiscal » est un moyen de renforcer l'acceptabilité fiscale.

Problèmes **économiques**

Fiscalité : une affaire de psychologie et de morale

La fiscalité est, comme bien d'autres questions, un sujet d'étude pour de nombreuses sciences sociales : droit, économie, histoire, sociologie, psychologie... Si le sujet étudié est commun, c'est bien la technique d'étude qui diffère. L'actuelle pression sur les budgets publics, la multiplication des scandales plus ou moins médiatisés de fraude ou d'évasion fiscale, ainsi que le retour des révoltes fiscales (les « bonnets rouges ») ont remis le prélèvement, son organisation et surtout sa légitimité au centre des débats. Cela n'a fait que mettre en exergue les synergies qu'entretiennent, en particulier, l'économie et la psychologie pour définir et discuter le bien-fondé du prélèvement, son efficacité comme son acceptabilité, ainsi que les opportunités d'amélioration du système.

© **CÉCILE BAZART**

Maître de conférences en économie à l'université de Montpellier

La psychologie fiscale, parent pauvre des politiques fiscales

La perception et la représentation de l'impôt

L'impôt est par définition un prélèvement obligatoire, sans contrepartie directe, acquitté par le citoyen pour financer l'État. Il découle d'une logique initiale de solidarité et de participation à l'intérêt général. L'impôt est d'autant plus facilement accepté et acquitté qu'il est compris et validé. La perte

de sens du devoir en matière fiscale s'exprime à l'opposé par un évitement croissant, voire banalisé, de l'impôt. L'acceptation de la fiscalité est donc, en premier, tributaire de la culture, du pays et de l'époque à laquelle elle est élaborée. Ensuite, les contraintes économiques mais aussi le comportement des agents expliquent son évolution et celle de son acceptation. Ainsi un impôt peut-il « mal vieillir ». Il convient alors de le réformer pour garantir son adéquation au contexte et renforcer sa légitimité. C'est, en substance, là où en est la fiscalité française, alliance d'un enchevêtrement obscur de prélèvements, de réformes par touches de ces derniers, d'une perte de légitimité et de ses corollaires (lobbying, résistances et évitements de l'impôt), au profit d'un individualisme croissant.

Il y a donc matière à s'interroger sur les fondements, la mise en œuvre, mais aussi l'effet de la fiscalité sur les citoyens, tant de manière pragmatique et économique qu'au plan psychologique via la perception ou la représentation de l'impôt. Se posent alors des questions de technique fiscale qui vont, dans l'ordre, du type de prélèvement (direct ou indirect) à la nature de la base fiscale et du barème, au mode de prélèvement (par voie de rôle¹ ou à la source) et aux mesures dérogatoires qui l'accompagnent (niches fiscales...). Ces choix conditionnent l'effet économique du prélèvement (progressif, neutre, régressif), son côté indolore ou pas et enfin son degré de complexité. Reste que pour parachever le prélèvement, il faut considérer également la phase administrative qui règle la collecte et son contrôle. L'efficacité et la nature des procédures et des rapports à l'administration fiscale sont parties intégrantes du processus de prélèvement et de son impact sur les contribuables.

Au final, l'impôt est à la fois un fait légal, technique, économique, politique et social. Cette complexité explique la convergence progressive de l'économie et de la psychologie pour l'étude du consentement à l'impôt² à l'aide de « l'économie comportementale »

et de la « psychologie économique » qui complètent l'approche économique standard. Car il apparaît clairement que les êtres humains ont des capacités cognitives limitées, que la manière dont les choses nous sont présentées change le résultat et que le contexte social affecte les décisions ; sans parler de nos émotions, donc de notre degré de contrôle, qui interfèrent avec la raison. Cette convergence entre psychologie et économie débouche sur des pistes qui permettent de repenser de manière pragmatique, humaine et ciblée la fiscalité et sa mise en œuvre.

La motivation du contribuable

Pendant longtemps, l'économie a considéré les décisions comme le produit d'un unique arbitrage entre des gains et des pertes monétaires. Elle intègre dorénavant le fait que nos comportements et nos décisions sont sous des influences diverses, souvent éloignées des seules considérations matérielles. C'est particulièrement vrai en matière fiscale ; cela ressort des nombreux travaux dédiés à l'acceptation fiscale et son corollaire, l'évitement de l'impôt³, qui est le reflet de sa perte de légitimité. Alors que les recherches, jusque dans les années 1990, portaient sur l'évitement (« *non compliance* ») elles se focalisent depuis sur la « *tax compliance* », à savoir l'acceptation volontaire de la fiscalité. Cette transition est le fruit du double constat auquel parvient l'économie expérimentale : d'une part, les individus acceptent globalement de payer plus d'impôts que ce que prédit la théorie économique⁴ ; d'autre part, les comportements des contribuables sont marqués d'une forte hétérogénéité. On observe, en effet, que, dans une situation où la fraude n'est pas réellement risquée, tous les individus ne prennent pas la même décision de frauder. C'est donc que des facteurs autres que les gains et pertes monétaires associés à cette décision entrent en jeu. La théorie de la motivation démarre sur le constat de la complexité et de la dualité de nos motivations⁵. Les moti-

^[1] C'est-à-dire par déclaration de la base imposable.

^[2] L'économie comportementale introduit les facteurs psychologiques dans la théorie économique, elle permet d'en tester les prédictions et de générer des données inédites quant aux motivations et aux choix des agents.

^[3] Pour plus de détail sur les définitions de l'évitement, de la fraude, de l'évasion et de leur mesure, se reporter à Bazart C. (2000), « La fraude fiscale : modélisation du face-à-face État-contribuables », thèse de doctorat, université Montpellier-I.

^[4] Voir Alm J., Mc Clelland G. H., Schulze W. D. (1992), « Why Do People Pay Taxes? », *Journal of Public Economics*, vol. 48, p. 21 à 38, pour un premier calcul avec les probabilités de contrôle et pénalités relatives à la réglementation américaine.

^[5] Bazart C., Romaniuc R. (2015), « Intrinsic and Extrinsic Motivation », dans : Jürgen Backhaus (éd.), *Encyclopedia of Law and Economics*, Springer NY.

vations peuvent être classées en motivations externes (comme le contrôle fiscal et la peur qu'il engendre), ou en motivations internes, propres à l'individu et fonction de ses caractéristiques individuelles (morale fiscale, sens civique) ou sociales (groupe d'appartenance, normes). La complexité des motivations vient également du fait que ces deux composantes sont susceptibles de s'opposer, le contrôle externe se substituant à l'autocontrôle.

La morale fiscale sous influence

L'impôt : un prélèvement obligatoire

L'impôt revêt un caractère de contrainte, ainsi sa collecte donne-t-elle lieu, a posteriori, à vérification pour en assurer sa régularité. Nous évoquons ici l'impact de la motivation externe. Au plan économique, intégrer le contrôle dans le calcul du contribuable revient à mettre en balance les gains et les pertes potentiels de l'évitement en intégrant les probabilités d'être contrôlé, redressé puis pénalisé ou poursuivi. L'hypothèse sous-jacente est que les individus paient leurs impôts uniquement par peur de la sanction. Ce calcul, de nature purement financière, qui devrait mener à une fraude généralisée, est contrarié par les faits, comment alors expliquer que les individus paient leurs impôts ? Deux éléments de réponse peuvent être avancés qui concourent à améliorer la collecte. Le premier porte sur la psychologie du risque, sa perception : naturellement, les individus ont tendance à surestimer les faibles probabilités. Celles-ci sont donc subjectives. Le second porte sur la valeur attribuée aux événements positifs ou négatifs : à montant équivalent, la perte affecte plus l'individu que le gain. Les contribuables ont donc toutes les chances de surréagir au contrôle.

L'impôt et sa contrepartie

Parmi les prélèvements obligatoires, on distingue l'impôt qui n'a pas de contrepartie imputable identifiable et les contributions sociales. L'absence de contrepartie déconnecte le financement de son utilisation et gomme la transparence quant à l'utilisation des fonds. Divers travaux d'économie expérimentale ont démontré que l'évitement de l'impôt diminue lorsque les contribuables perçoivent les termes de l'échange fiscal, soit : l'existence et le montant des contreparties qu'ils reçoivent suite à l'imposition⁶. Une communication, ou une éducation allant dans ce sens sont donc souhaitables, mais elles doivent être bien ciblées, car toutes les dépenses publiques ne sont pas valorisées de manière identique par les contribuables. Certaines sont même décriées car associées à un fort sentiment de gaspillage des fonds publics, comme le budget de fonctionnement de l'État ; alors que le financement du système social, en partie réalisé par fiscalisation, remporte, lui, plus d'adhésions (Bazart et Blayac, 2015).

Le vote : facteur de morale fiscale

Le fait de se prononcer et d'accepter, ou non, un impôt change l'acceptation que l'on a de celui-ci. Cela correspond à un engagement. Le simple fait d'exprimer son opinion déplace la responsabilité de la décision, de la force publique à la communauté qui aura validé le prélèvement. En impliquant les contribuables, le vote accroît l'acceptation de l'impôt et renforce sa légitimité. La démocratie directe favorise donc la morale fiscale. Les études l'attestent, la morale fiscale (mesurée le plus souvent par le degré de tolérance de la fraude) est plus haute dans les pays où les institutions sont bien développées, fiables, donc peu corrompues et efficaces⁷. La légitimité du prélèvement peut ensuite être altérée par le jeu de ses caractéristiques techniques et donc des distorsions qu'il est à même de générer au sein de la population de contribuables. Les critères clés d'un « bon impôt » ou d'un « bon

^[6] Bazart C., Pickhardt M. (2011), « Fighting Income Tax Evasion with Positive Rewards », *Public Finance Review*, volume 39, iss. 1, p. 124 à 149.

^[7] Torgler B. (2011), « Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Study for Europe », *Policy Research Working Paper 5922*, World Bank, 84 p.

système fiscal » sont ceux de son efficacité et de son équité. La grande difficulté est qu'ils sont parfois en contradiction. À cela s'ajoute la dimension administrative de l'impôt, c'est-à-dire les modalités de sa collecte et de son contrôle. Lorsque le ressenti se dégrade ou que l'insatisfaction se généralise et que les contribuables ont de la défiance envers les institutions, on aboutit à la révolte. En France plusieurs mouvements se sont ainsi organisés dans l'idée de défendre les intérêts de groupes de contribuables dans un contexte de crise et de réformes mal comprises et mal supportées de la fiscalité⁸.

Fiscalité et efficacité

L'efficacité en fiscalité concerne la collecte, mais également les distorsions de comportements soit souhaitées, soit générées, par un déplacement du fardeau sur d'autres contribuables. Cela soulève premièrement des questions de technique fiscale dans le choix du type d'impôt : direct ou indirect, proportionnel ou progressif. Les impôts indirects seraient plus indolores et susciteraient de moindres réactions. Les impôts les plus anciens seraient mieux acceptés. Pour autant, nous pouvons nous interroger sur les limites de ce raisonnement en considérant le cas de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou de l'impôt sur le revenu (IR). À partir de quel rendement l'impôt indirect reste-t-il indolore ? La TVA est l'impôt dominant de notre structure fiscale française pour 51,1 % et 193,3 milliards d'euros de collecte selon la loi de finances 2015 (LFI). Cet impôt a fêté récemment ses 60 ans mais il a aussi acquis le rang de second impôt le plus fraudé, ex aequo avec l'impôt sur le revenu et juste derrière l'impôt sur les sociétés. La perception des contribuables est donc a minima évolutive et elle mélange la dimension relative au poids du prélèvement (selon l'adage bien connu de Laffer selon lequel « trop d'impôt tue l'impôt »), mais aussi les aspects de technique fiscale.

On peut évoquer à cet égard l'impôt sur le revenu, peu apprécié des Français alors qu'il

représente un poids bien moindre dans les finances publiques, soit 19 % et 76 milliards d'euros (LFI 2015 révisée). L'IR, il y a encore peu de temps (notamment avant la déclaration préremplie), était prélevé par voie de rôle et impliquait à la fois une déclaration préalable et une rétrocession (au sens de rendre une partie du salaire perçu). La déclaration, qui assoit la responsabilité fiscale du contribuable en cas d'inexactitude, est un ensemble de démarches d'autant plus coûteuses pour le contribuable que l'impôt et son calcul sont complexes. L'impôt français, caractérisé par l'existence d'un grand nombre de mesures dérogatoires, a ce défaut de laisser de l'espace pour de fausses idées (un sentiment d'injustice par exemple) (Bazart et Blayac, 2015). La rétrocession, de son côté, est propice à une résistance d'ordre psychologique, car il est toujours bien plus compliqué de rendre ce qui est perçu comme sien depuis un an, que de ne pas le recevoir. Mais l'impôt sur le revenu souffre aussi de l'ineffable succession de ses réformes (taux, tranches) qui en grevent la logique d'ensemble. La déclaration préremplie a limité ces biais en reportant sur l'administration fiscale le poids de la déclaration. Toutefois, en ne supprimant pas la rétrocession, elle laisse encore une place à la frustration, tout en diminuant la perception du risque encouru en révélant ce que l'administration fiscale connaît de chacun. La prochaine réforme, en instaurant le prélèvement à la source (prévue pour une entrée en vigueur en 2018), devrait soulager les contribuables en levant le décalage temporel et en leur évitant des démarches fiscales qui leur pèsent. Elle transférera néanmoins ces efforts – et peut-être avec, le mécontentement – sur leurs employeurs.

Fiscalité et équité

L'équité est traditionnellement étudiée dans ses dimensions verticales et horizontales. Plus récemment, la justice « procédurale » a pris une importance croissante. L'équité verticale et l'équité horizontale sont liées à

^[8] Divers types d'impôts ont été visés et des contribuables se sont ainsi organisés ces dernières années (l'écotaxe pour les bonnets rouges ; les « pigeons » et les « moineaux » pour la défense des intérêts des entrepreneurs) qui témoignent d'un réel malaise, mais aussi d'un certain individualisme fiscal.

la notion de capacité contributive qui fonde nos obligations fiscales. L'équité verticale implique que des contribuables aux capacités contributives différentes paient des montants d'impôts qui reflètent ces différences – avec toutes les difficultés de mesure que cela sous-entend. L'équité horizontale implique au contraire que des individus identiques en termes de capacité contributive acquittent des impôts identiques. Or toute iniquité du système amenuise l'acceptabilité de l'impôt. C'est un argument bien connu de justification de la fraude, ce qui a comme conséquence simultanée de générer plus d'iniquité. Il s'agit donc d'un cercle vicieux alimenté par les vices du système, les opportunités de fraude, les failles des mécanismes de contrôle, mais aussi les différentiels de morale fiscale.

Établir un contrat fiscal

La justice procédurale concerne les procédures administratives et de contrôle fiscal, leur justesse et leur justice. Le contrôle fiscal est globalement mal perçu et craint, ce qui fragilise la confiance dans les institutions et la morale fiscale existante. Cibler les contrôles est donc un enjeu, car les erreurs administratives ont ici un réel coût. Afin d'éviter ces biais, on peut recourir à des systèmes positifs de récompense ou d'accompagnement. Qu'il s'agisse d'un gain pécuniaire (Bazart et Pickhardt, 2011), ou de simples remerciements, les récompenses apportent l'effet escompté. L'offre de service aux contribuables est très clairement un moyen de renforcer l'acceptation fiscale. Il s'agit d'établir une vraie relation, un « contrat fiscal », par un contact cordial, utile avec les contribuables. Cela tempère l'inquiétude face à la complexité, renforce les liens et la confiance dans les institutions, rend les démarches psychologiquement moins coûteuses. L'acceptation est d'autant plus favorisée que cette prise de contact intervient tôt dans l'histoire fiscale du contribuable. Elle a l'extrême avantage

d'offrir également un effet de long terme. En outre, les individus sont plus sensibles aux injustices découlant de la fraude de certains concitoyens que de différentiels de taux d'imposition (Bazart et Bonein, 2014). Il existe donc un aspect éminemment humain dans ces comportements que l'on peut rapprocher du biais de « comparaison systématique » décrit par les psychologues, mais qui nourrit aussi une dynamique sociale néfaste, telle que décrite par James Wilson et George Kelling en 1982, avec la théorie de la « fenêtre cassée⁹ ». Celle-ci stipule simplement que la visibilité d'un acte déviant, qui reste impuni, favorise sa diffusion, que cela s'explique par une distorsion de la probabilité subjective du risque associé à l'action ou que cela découle de la perception de la norme en vigueur dans la société.

Les normes sociales constituent l'ensemble de ces préceptes qui, au sein d'une société, détaillent ce qui est jugé acceptable ou non. L'impôt sera d'autant mieux accepté si la norme reconnaît son utilité et désavoue les fraudes. On sait que le contrôle social, par la visibilité des actes, jouit d'une efficacité indéniable. Il discipline les comportements par deux canaux : la crainte de la désapprobation, donc du rejet par le groupe, et la diffusion de la norme. En s'internalisant les normes passent alors de la dimension sociale à la valeur individuelle. Internaliser une norme d'honnêteté est alors à même de renforcer la morale fiscale. Cela implique tout à la fois de communiquer avec soin sur l'impôt en tenant compte des perceptions qu'en ont les contribuables, mais aussi de prendre soin de renforcer la norme en vigueur. Pour cela la punition, via la loi, est un vecteur important qui donne le signal de ce qui est répréhensible dans la société considérée¹⁰.

Vers plus de réalisme en matière fiscale

En conclusion, la psychologie fiscale a pour premier bienfait d'avoir permis d'inclure plus

[9] Wilson J.O., Kelling G.L. (mars 1982), « Broken Windows: The Police and Neighborhood Safety », *The Atlantic*.

[10] C'est la fonction expressive de la loi. Pour une application de la réprobation sociale en matière fiscale, voir Bazart C., Bonein A. (2015), « La force du symbole : est-on prêt à punir les fraudeurs », Mimeo.

^[11] Kirchler E. (2009), *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, Royaume-Uni.

de réalisme dans l'analyse de l'acceptation et des réactions à la fiscalité¹¹. Elle permet de décrire, avec plus de précision, la diversité des types de contribuables. Car ni la morale fiscale, ni la défiance envers les autorités, ni le consentement à l'impôt ne sont répartis dans la population de manière homogène. Chacun aborde la matière fiscale avec son histoire, son bagage culturel, social et politique. Du coup, les représentations de l'impôt vont forcément différer selon les individus.

À celles-ci vont s'ajouter des motivations personnelles, nourries de l'histoire de nos rapports personnels avec l'administration fiscale et les interactions sociales avec nos concitoyens. Leur étude s'avère nécessaire pour mieux adapter les mesures fiscales et renforcer leur légitimité. Cela est gage d'une meilleure collecte fiscale en même temps que d'une diminution des coûts d'administration de l'impôt et ce sur le long terme.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BAZART C.** (2002), « Les comportements de fraude fiscale : le face-à-face contribuables-administration fiscale », *Revue française d'économie*, volume XVI, p. 171 à 212.

❖ **BAZART C. et BLAYA C.** (2015), « Impôts mythes et réalités : enquête auprès des Français », Mimeo.

❖ **BAZART C. et BONEIN A.** (2014), « Reciprocal Relationships in Tax Compliance Decisions », *Journal of Economic*

Psychology, Special Issue Dynamics of Tax Evasion, volume 40 (C), p. 83 à 102.

❖ **DUBERGÉ J.** (1990), *Les Français face à l'impôt : essai de psychologie fiscale*, LGDJ, Paris, p. 319.

↓ COMPLÉMENT

Le contrôle en chiffres : quelle place pour la subjectivité ?

Le recouvrement regroupe l'ensemble des opérations qui concourent à la collecte de l'impôt une fois que celui-ci est liquidé. Dans le système français, les contribuables déclarent leurs revenus, bénéfices, ventes, patrimoine, déductions. Ces éléments servent au calcul de l'impôt. De son côté, l'administration a comme mission de vérifier l'exactitude et la sincérité des déclarations. Pour cela, elle mène principalement deux types d'actions : des contrôles sur pièces et des contrôles sur place. Ces actions visent : la dissuasion (de tous), le rendement (en corrigeant la collecte de l'impôt) et la répression (par la punition).

La procédure sur pièces permet une couverture large de la population des contribuables. Il s'agit d'une analyse de leur dossier ; procédure simple et moins lourde que le contrôle sur place, elle est plus rapide mais moins approfondie. Lorsqu'il apparaît nécessaire d'approfondir l'analyse, on recourt au contrôle sur place. Ce dernier peut toucher les particuliers (examen de situation fiscale personnelle) comme les entreprises (vérifications de comptabilité).

Les suites des contrôles ont vocation à être graduées en fonction de la gravité de l'acte, jugée notamment sur le critère de mauvaise foi. Ainsi elles vont de simples pénalités de retard à des sanctions administratives, puis éventuellement pénales. Une majoration de 40 % est appliquée si la mauvaise foi est établie, elle s'élève à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses avérées. Il en résulte que les poursuites sont peu fréquentes. En outre, elles sont également peu productives en termes de rendement postredressement, puisque en deux ans, seulement 46 % des sommes dues sont récupérées.

Les chiffres rapportés par le Syndicat national Solidaires finances publiques en 2013 mettent en exergue le faible nombre de contrôles menés et les difficultés à redresser les contribuables à l'issue de ce contrôle. Le rapport dénombre 47 408 contrôles sur place pour les 4,8 millions d'entreprises soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en 2011 et seulement 4 033 vérifications des comptes de particuliers soit au total 51 441 actions pour un retour de 8 349 millions d'euros. Le contrôle sur pièce atteint, la même année, le nombre de 71 487 sur les sociétés, 686 442 sur le revenu des personnes physiques et 63 570 en matière de TVA pour un retour global de 5 230 millions d'euros. Les effectifs et les moyens dédiés au contrôle en France renforcent ce constat ; ils sont faibles comparés aux autres pays, notamment aux pays européens, et concourent à expliquer le faible taux de couverture du tissu fiscal. Malgré cela, le contrôle est craint et très mal vécu par les contribuables français (Dubergé 1990 ; Bazart et Blayac 2015). Et, curieusement, ce mal-être est parfois partagé par les agents du fisc qui souhaiteraient avoir les moyens de mener à bien leurs missions avec plus d'efficacité et de justice, mais qui déplorent un combat inégal. En effet, ils font face, dans certains cas, à une armée d'avocats fiscalistes, d'experts-comptables et de cabinets spécialisés nombreux et dotés de moyens supérieurs. Dans d'autres cas, ils peuvent être cibles du désarroi ou de la colère de leurs concitoyens⁽¹⁾. Il faut néanmoins insister sur les efforts que fait l'administration fiscale depuis deux décennies pour renouveler ses relations avec les contribuables en leur proposant en amont assistance et accompagnement dans leurs démarches. C'est également là tout l'enjeu de l'acceptation du prélèvement.

Cécile Bazart

(1) En 2014, l'instabilité fiscale se traduira notamment par des incendies de trois centres des finances publiques, à Morlaix (Finistère), Questembert (Morbihan) et Albertville (Savoie).

La fiscalité incitative cherche à modifier les comportements des agents en utilisant l'instrument de l'impôt pour encourager des comportements jugés comme bons tels la recherche, l'innovation ou certains investissements et pour dissuader d'autres, jugés néfastes. Du point de vue économique, sa justification est avant tout la maximisation du bien-être social, lorsque, en présence d'externalités négatives, le régulateur pousse à leur internalisation via un signal-prix. Mireille Chiroleu-Assouline montre ici dans le cas de l'écofiscalité les multiples facettes de cet instrument fiscal – ses effets distributifs ainsi que ceux sur la compétitivité, la différence de nature entre fiscalité incitative et fiscalité de rendement – et dresse le cadre pour qu'une réforme fiscale environnementale neutre budgétairement puisse déboucher sur une situation de double dividende.

Problèmes économiques

La fiscalité incitative : le cas de l'écofiscalité

© MIREILLE CHIROLEU-ASSOULINE

Professeur des Universités, École d'économie de Paris,
université Paris-I Panthéon-Sorbonne et INRA (UMR Économie publique)

En quoi la fiscalité incitative se distingue-t-elle du commun des impôts et taxes ? La principale différence tient à ses objectifs. Là où l'impôt est usuellement défini comme le moyen pour l'État de collecter les ressources qui lui permettront de financer l'exercice de ses fonctions régaliennes, ou plus généralement les biens publics (éducation, défense, sécurité), ou encore d'assurer une certaine redistribution des revenus, la fiscalité incitative vise à modifier les comportements des agents économiques. Le levier d'incitation repose sur un signal-prix qui, en renchérissant un produit ou un service dont la

consommation est considérée comme non souhaitable, ou en réduisant le prix de ceux qui sont jugés préférables, introduit une distorsion entre ces deux catégories de produits. Les agents économiques réagissent alors, dans la limite des contraintes exercées par les technologies existantes et en fonction de leurs préférences et contrainte budgétaire, en reportant leurs achats sur les produits dont le prix relatif diminue en réduisant leurs dépenses concernant les produits dont le prix augmente.

Selon la justification de ces objectifs, la fiscalité incitative recouvre elle-même deux réalités différentes. Elle est dite paternaliste lorsqu'il s'agit de modifier des comportements individuels en corrigeant le manque d'information ou la myopie des agents, afin d'éviter qu'ils ne prennent des décisions

qu'ils pourraient regretter dans l'avenir. C'est le cas des taxes sur les tabacs ou sur les alcools, ou encore de la contribution sur les boissons sucrées récemment introduite en France, dont le but est de limiter la consommation pour des raisons de santé publique. C'est aussi le cas de la fiscalité sur les produits financiers qui favorise l'épargne longue (assurance-vie, épargne retraite, épargne logement) pour contrecarrer les effets d'une préférence pour le présent jugée trop forte, en particulier pour les ménages aux revenus les plus faibles.

Il n'est plus question de paternalisme en revanche, mais de maximisation du bien-être social lorsqu'il s'agit de corriger des défaillances du marché, comme la présence d'externalités, l'insuffisance de financement des biens publics ou la surexploitation de ressources communes.

Fondements théoriques de l'écofiscalité

Les externalités ou effets externes apparaissent lorsque les décisions d'un agent économique affectent le bien-être d'autres agents, de manière involontaire, malgré l'absence de toute transaction de marché entre eux. Les effets externes peuvent être positifs (influence bénéfique) ou négatifs (détérioration de la situation). Une pollution constitue une externalité négative car elle fait apparaître une différence entre coûts privés et coûts sociaux d'une activité, le pollueur ne tenant pas spontanément compte dans ses décisions du dommage, ou coût externe, qu'il inflige aux victimes de la pollution. En effet, sous les hypothèses de rationalité économique et d'absence d'altruisme, une entreprise maximise son profit en ne tenant compte que de son coût privé, de même qu'un ménage maximise son utilité privée sans intégrer les impacts éventuels sur d'autres agents. Or, en règle générale, il est coûteux pour les pollueurs de réduire leurs émissions polluantes. En effet, la plupart du temps la pollution est

un produit joint de l'activité (comme, par exemple, la combustion de carburants, donc la réaction chimique avec l'oxygène de l'air, qui émet forcément du dioxyde de carbone [CO₂] en quantité stœchiométrique), et réduire les émissions exigerait de trouver d'autres modes de production ou d'autres combustibles. Si ceux-ci étaient moins coûteux, la firme maximisatrice de profit les aurait déjà spontanément adoptés. Le régulateur, quant à lui, considère la totalité du coût social d'une activité, composé de la somme du coût privé et du coût externe supporté par le reste de la société, lequel est mesuré en pertes de bien-être pour les consommateurs ou en pertes de profit pour des entreprises. L'existence d'externalités empêche l'économie d'atteindre l'optimum au sens de Pareto¹ et justifie une intervention de l'État.

Par conséquent, pour amener les pollueurs à prendre en considération le coût externe de leur activité, le mode de régulation proposé par Arthur C. Pigou en 1920² consiste en la mise en place d'une taxe dite « taxe pigouvienne », dont le taux unitaire doit être égal au dommage marginal provoqué par les émissions polluantes à leur niveau optimal³. Elle fournit le signal-prix qui assure l'internalisation des externalités. De la sorte, les agents privés à la source de l'externalité sont contraints de prendre leurs décisions en fonction du coût social total de la pollution. Ils arbitrent alors entre deux possibilités : payer la taxe sur chaque unité de pollution ou réduire leurs émissions polluantes pour diminuer le fardeau fiscal. Tant que le taux unitaire de taxe est supérieur à son coût marginal de dépollution, le pollueur choisit de réduire ses émissions et il ne doit plus s'acquitter de la taxe que sur la partie de sa pollution qui aurait été trop coûteuse à supprimer (le coût marginal de dépollution dépassant le taux de taxe unitaire). Soumis au même taux de taxe, tous les pollueurs minimisent leurs coûts et opèrent donc au même niveau de coût marginal : c'est en cela que la taxe écologique est dite efficace et, en l'absence d'autres imperfections de marché, l'équilibre décentralisé réalise l'opti-

[1] Pareto V. (1848-1923) définit l'optimum pour une économie comme une situation où il n'est plus possible d'améliorer le bien-être d'un agent sans détériorer celui d'au moins un autre agent

[2] Pigou A. C. (1920), *The economics of welfare*, McMillan and Co., London.

[3] Le niveau optimal de pollution est défini comme celui qui maximise le bien-être social : le dommage marginal subi par les victimes est égal au coût marginal de dépollution (de réduction de ses émissions) du secteur polluant.

mum au sens de Pareto. Un signal-prix stable et pérenne stimule également l'innovation en poussant les industriels à chercher des solutions moins polluantes pour réduire leurs coûts de production ou à proposer des produits moins polluants pour profiter des opportunités de marché ainsi ouvertes par la régulation environnementale. De façon générale, l'augmentation du prix du bien polluant due à la taxe provoque une hausse de son prix relatif par rapport aux autres biens. Ce signal incite alors les acheteurs, consommateurs ou industriels, à remplacer des produits polluants par d'autres non polluants, ou à adopter des technologies moins polluantes. Modifiant ainsi les prix relatifs, toute taxe écologique est par nature distordante⁴ – comme l'est tout impôt indirect – mais cette distorsion est souhaitée justement parce qu'elle vient corriger une défaillance de marché.

^[4] Voir l'article de Simula L. p. 5 à 12.

La fiscalité écologique respecte donc le principe du pollueur-payeur, défini par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en 1972, qui postule que les frais résultant des mesures de prévention, de réduction et de lutte contre la pollution doivent être pris en charge par le pollueur. Ce ne serait pas le cas de subventions à la dépollution.

Fiscalité incitative et fiscalité de rendement

Il existe ainsi une véritable différence de nature entre fiscalité incitative, dont l'écofiscalité, et fiscalité de rendement. Et pourtant cette différence apparaît difficilement à la première observation. Il faut tout d'abord noter que la statistique publique française et européenne (CGDD, Eurostat, OCDE) n'utilise pas le terme d'écofiscalité, ni celui de fiscalité écologique, mais seulement celui de fiscalité environnementale. Au sens large, celle-ci englobe d'abord l'ensemble des impôts, taxes et redevances portant sur des produits ou des actifs ayant des effets nuisant à la qualité de l'environnement, comme les taxes liées à la consom-

mation d'énergie, les taxes sur les véhicules, la taxation des pollutions et des déchets, les redevances sur la consommation d'eau ; et, d'autre part, les dépenses fiscales favorisant le développement durable (dispositions législatives ou réglementaires dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes par rapport à ce qui serait résulté de l'application des principes généraux du droit fiscal) comme les exonérations ou crédits d'impôt. Le dispositif de bonus-malus (subvention/taxe) mis en place pour l'immatriculation des véhicules automobiles neufs en fait également partie.

La fiscalité environnementale est donc fondamentalement définie par son assiette et non par le mode d'utilisation de ses recettes, ni par l'intention ayant présidé à sa mise en place. Son importance quantitative est d'ailleurs toujours mesurée par son poids dans les prélèvements obligatoires ou dans l'activité économique. Par exemple, en 2013, les recettes fiscales environnementales se sont montées pour la France à 42,9 milliards d'euros, soit 2,03 % du produit intérieur brut (PIB) et 4,29 % du total des prélèvements obligatoires (d'après l'Eurostat), ce qui la place en dessous de la moyenne européenne. Une part importante dans les prélèvements obligatoires témoignerait certes d'un verdissement de la fiscalité mais pourrait aussi être due à une fiscalité d'ensemble modérée, ce qui explique que les comparaisons internationales mentionnent également toujours la part dans le PIB. Le poids de la fiscalité environnementale est néanmoins loin d'être significatif de son impact sur les comportements. Ainsi, de faibles recettes fiscales environnementales peuvent résulter aussi bien de taux faibles que de taux élevés qui seraient parvenus à modifier les comportements d'achat des biens concernés ou à transformer les processus de production polluants. D'un autre côté, des différences de taux de taxe peuvent expliquer des transferts de recettes fiscales d'un pays à un autre, les consommateurs transfrontaliers achetant certains produits, comme les carburants, là où les taxes sont les plus faibles.

En France, l'écofiscalité est surtout composée de taxes sur l'énergie et la structure du système fiscal français reflète plus une logique de rendement fiscal que d'incitations écologiques. Il a en effet été constitué par additions et modifications successives d'impôts initialement mis en place comme des impôts de rendement même s'ils sont aujourd'hui considérés comme supports de la fiscalité écologique. À titre d'exemple, citons la taxe intérieure à la consommation des produits énergétiques (TICPE, anciennement TIPP) dont une partie est désormais assise sur les émissions en carbone des produits concernés : pour l'essence ordinaire, seulement 8 % du total de la TICPE en 2016 sont dus à l'introduction de la composante carbone (à un taux progressif depuis 2014, depuis 7,5 euros/tonne de CO₂ jusqu'à 22 euros/tonne en 2016).

La force des taxes sur l'énergie en tant qu'impôts de rendement tient à la caractéristique de bien essentiel de l'énergie, dont la demande est relativement inélastique : les produits énergétiques constituent donc une assiette s'érodant faiblement ce qui assure la stabilité des recettes fiscales. Or ce qui fait la force d'un impôt de rendement fait la faiblesse d'un impôt incitatif : dans le premier cas, il suffit d'un taux faible appliqué à une assiette large pour garantir des recettes importantes alors que dans l'autre, seules des hausses importantes des taux peuvent réduire significativement la consommation. L'élasticité de la demande de carburant au prix est cependant suffisamment forte pour que les comportements d'achat très différents entre la France et les États-Unis s'expliquent essentiellement par le très fort différentiel de prix entre les deux pays.

Comme la fiscalité en général, l'écofiscalité suscite de nombreuses critiques et réticences. Les principales concernent son impact sur la compétitivité des entreprises et ses effets distributifs aggravant potentiellement les inégalités.

Effets sur la compétitivité

Toutes choses égales par ailleurs, la mise en place isolée d'une fiscalité écologique, ou la hausse de ses taux, augmente les coûts de production des entreprises polluantes. Leur compétitivité s'en trouverait diminuée par rapport à leurs concurrentes installées dans des pays à la régulation environnementale moins stricte, ce qui les inciterait à la délocalisation et accroîtrait le chômage. Dans un contexte de croissance faible et de chômage élevé, c'est une objection importante, mais elle doit être relativisée. Certes, les hausses de coût peuvent être importantes pour les entreprises à forte intensité énergétique, mais celles-ci ont souvent des possibilités de substitution qui leur permettent d'atténuer les effets de la hausse de la taxation, l'objectif de l'écofiscalité étant la modification des comportements et des processus de production. Ces possibilités de substitution sont augmentées sous l'effet des innovations technologiques induites par la taxe⁵. La compétitivité et les délocalisations sont néanmoins affectées par la totalité du coût global de production, dont la fiscalité écologique n'est qu'une faible composante. L'ouverture sur l'extérieur de l'économie n'en revêt pas moins une grande importance pour l'efficacité environnementale elle-même de l'écofiscalité (ou de la régulation environnementale en général). En effet, la réduction des émissions dues au secteur productif dans un pays est souvent réalisée grâce au report à l'extérieur des productions les plus polluantes : dans le cas de la taxation du carbone pour lutter contre les émissions de gaz à effet de serre responsables du changement climatique, c'est ce que l'on appelle des fuites de carbone. Celles-ci sont clairement visibles au travers de la comparaison entre l'empreinte carbone de la consommation et celle de la production. Par exemple, la France ayant réduit ses émissions depuis sa ratification du protocole de Kyoto, les émissions de dioxyde de carbone dues à sa demande finale intérieure étaient en 2012 de 8,2 tonnes CO₂/habitant tandis que ses émis-

^[5] La taxe (ainsi que les autres instruments de marché comme la subvention à la dépollution ou les permis d'émission négociables) exerce une incitation à l'innovation et à l'adoption de technologies moins polluantes dont l'effet est plus fort que celui des normes et standards : c'est la propriété dite d'efficacité dynamique.

sions territoriales n'étaient que de 5,6 tonnes CO₂/habitant (CGDD). Cette « délocalisation » des émissions s'explique par la tertiarisation de l'économie et le progrès technique, lequel abaisse les coûts unitaires de production et provoque un effet rebond de la consommation et donc des importations.

Ce sont ces craintes qui motivent la réflexion au niveau européen sur des mécanismes d'ajustement fiscal aux frontières (BTA pour *Border tax adjustment*), néanmoins difficiles à mettre en œuvre, qui permettraient de taxer les émissions de CO₂ quel que soit leur lieu d'émission⁶.

^[6] Cela a été l'un des arguments en faveur de l'instauration au niveau européen d'un système de permis d'émission négociables (EU ETS).

^[7] Sterner T. (2012), « Distributional Effects of Taxing Transport Fuel », *Energy Policy*, 41, p. 75 à 83.

^[8] Dissou Y. et Siddiqui M. S. (2014), « Can Carbon Taxes Be Progressive? », *Energy Economics*, 42, p. 88 à 100.

Effets distributifs

De même que toute taxe indirecte, la mise en place d'une taxe écologique provoque une perte de pouvoir d'achat des consommateurs (effet-revenu), atténuée néanmoins par l'effet-substitution, objectif recherché par l'éco-fiscalité, qui les conduit à modifier la composition de leurs achats. Cet effet-substitution est d'autant plus important que l'élasticité de la demande du bien polluant à son prix est élevée. Par conséquent, plus la fiscalité écologique est efficace sur l'environnement, et moins le pouvoir d'achat est affecté ex post. La fiscalité écologique frappe relativement plus les ménages pauvres dont la consommation de produits taxés constitue une part d'autant plus importante de leurs dépenses que leur revenu est faible. La taxe carbone par exemple élève le prix des carburants, donc le coût d'utilisation des automobiles, et celui des combustibles utilisés pour le chauffage des logements et la cuisine. Comme ce sont surtout des dépenses contraintes, et que les ménages les plus pauvres ne disposent souvent pas des marges de manœuvre budgétaires nécessaires pour investir dans un véhicule ou un mode de chauffage moins polluant, leurs possibilités de substitution sont faibles. Ces ménages ont moins de latitude pour échapper à la perte de pouvoir d'achat ou

pour en réduire la portée. Leur capacité de réduire leurs émissions est donc également limitée. En ce sens, la fiscalité écologique apparaît comme régressive. Des travaux récents relativisent néanmoins cet aspect régressif de la fiscalité écologique, en tenant compte de la totalité du cycle de vie des agents⁷ ou des effets d'équilibre général résultant des impacts sur les salaires des différentes catégories de travail et des substitutions sectorielles⁸.

Dans la mesure où la fiscalité écologique n'a pas pour objet premier de procurer un rendement fiscal à l'État, ce rendement n'est qu'un produit joint de la politique menée et peut donc être utilisé comme souhaité : réduction du déficit public, financement de nouvelles dépenses ou réduction d'autres impôts et taxes. Si l'objectif jugé primordial est la protection de l'environnement, il est théoriquement envisageable de financer grâce aux recettes fiscales écologiques des subventions à la recherche et au développement, orientées vers des technologies de production moins polluantes, des technologies de dépollution (par exemple de séquestration du carbone) ou des dépenses de compensation des dommages causés ou d'adaptation au changement climatique (construction de digues). Dans la lignée de l'Accord de Paris signé le 12 décembre 2015 (COP21), certains pays pourraient ainsi financer l'aide au développement promise aux pays les moins avancés, et souvent les plus vulnérables au changement climatique.

Réforme fiscale d'ensemble, double dividende et recherche d'équité

Si l'objectif est plutôt de limiter le coût macro-économique global de la régulation environnementale en réduisant les pertes de pouvoir d'achat des ménages et/ou les hausses de coût unitaire de production des entreprises, il convient de redistribuer les recettes fiscales issues des taxes écologiques, à dépenses publiques inchangées (neutralité budgétaire).

Le mode de redistribution dépend à son tour de la priorité donnée à l'efficacité économique ou à la recherche d'équité.

La recherche de l'efficacité économique fait l'objet d'une abondante littérature. David W. Pearce (1991)⁹ fut le premier à suggérer que la redistribution des recettes de la fiscalité écologique sous la forme de la réduction des taux d'autres impôts distordants pourrait conduire à un double dividende composé d'un premier dividende, environnemental, dû à la réduction des externalités environnementales si la fiscalité incitative permet un découplage significatif de la croissance économique et de la pollution (en particulier de la consommation d'énergie fossile) et d'un second dividende, d'amélioration du bien-être économique grâce à la réduction des distorsions fiscales existantes¹⁰. Ce second dividende peut revêtir les formes complémentaires d'une stimulation de la croissance économique, d'une amélioration du pouvoir d'achat, d'une diminution du chômage, etc. C'est le résultat obtenu par le verdissement de la fiscalité suédoise du début des années 1990.

Dans la mesure où le double dividende traduit un retour vers l'optimum, plus la situation est sous-optimale, et plus les chances sont grandes qu'une réforme fiscale environnementale neutre budgétairement puisse déboucher sur une situation de double dividende. C'est le cas en France et dans les autres pays européens, où il existe d'importantes distorsions fiscales, dues en particulier aux prélèvements sur le travail. Le double dividende sera ainsi d'autant plus probable que les biens taxés sont importés ou que l'économie est affectée par des imperfections de marché, comme la concurrence imparfaite ou l'existence de chômage¹¹.

Le double dividende n'est pour autant qu'un bénéfice auxiliaire de la réforme fiscale écologique qui plaide en faveur d'un verdissement de la fiscalité sans pouvoir justifier la mise en place d'une taxe écologique.

L'efficacité économique du verdissement de la fiscalité repose sur le remplacement d'une taxe frappant les salariés par une taxe affectant tous les consommateurs, mais sur une base plus étroite que celle de la TVA qui frappe tous les produits de consommation. La correction des distorsions affectant le marché du travail s'opère donc par le biais d'un transfert de charges fiscales vers certaines catégories de ménages : chômeurs, retraités, capitalistes. L'efficacité économique étant indépendante de l'équité, le double dividende peut être obtenu au détriment de certaines catégories. Aucune réforme fiscale ne peut néanmoins être socialement satisfaisante, et politiquement acceptable, si elle accentue les inégalités.

Pour préserver l'équité, il est possible de limiter les pertes de pouvoir d'achat des ménages et de contrebalancer l'effet négatif relativement plus fort pour les plus pauvres, en redistribuant aux ménages tout ou partie des recettes fiscales écologiques sous la forme d'une compensation forfaitaire : un « chèque vert » (selon l'exemple de la Suisse). Une telle redistribution est par nature progressive, procurant un supplément de revenu relativement plus important aux revenus les plus faibles. Mais un « chèque vert », même ciblé sur les plus pauvres, ne règle que le problème de l'équité et ne procure pas de second dividende. En revanche, ajouter la question de l'équité à celle de l'efficacité économique implique de rechercher des modes de redistribution particuliers, comme de compenser la taxe écologique par une baisse progressive des prélèvements sur les salaires, c'est-à-dire une baisse uniforme du taux le plus faible du barème progressif (un « chèque vert » étant alors versé aux ménages non imposables) accompagnée d'une hausse de la progressivité¹². Augmenter la progressivité des prélèvements sur le travail permettrait en effet d'accroître les recettes à redistribuer, ce qui fournit un effet de levier pour renforcer l'acceptabilité de l'introduction de la taxe écologique.

[9] Pearce D. W. (1991), « The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming », *The Economic Journal*, 101, p. 938 à 948.

[10] Goulder L. H. (1995), « Environmental Taxation and the "Double Dividend": A Reader's Guide », *International Tax and Public Finance*, 2, p. 157 à 183.

[11] Bovenberg A. L. (1999), « Green Tax Reforms and the Double Dividend: an Updated Reader's Guide », *International Tax and Public Finance*, 6, p. 421 à 444.

[12] Chiroleu-Assouline M. et Fodha M. (2014), « From Regressive Pollution Taxes to Progressive Environmental Tax Reforms », *European Economic Review*, 69, juin, p. 126 à 142.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BAUMOL W. J. et OATES W. E.** (1988), *The Theory of Environmental Policy*, Cambridge University Press, 2^e édition.

❖ **BEAUMAIS O. et CHIROLEU-ASSOULINE M.** (2002), *Économie de l'environnement*, Bréal, Paris.

❖ **BUREAU D. et MOUGEOT M.** (2004), *Politiques environnementales et compétitivité*, La Documentation française.

❖ **OECD** (2013), *Taxing Energy Use : A Graphical Analysis*, OECD

Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264183933-en>

❖ **SCHUBERT K.** (2009), *Pour une taxe carbone !*, Éditions ENS.

Comprendre les politiques publiques



Un titre incontournable pour parfaire ses connaissances et construire son propre avis sur les politiques publiques.

Réforme de l'État, décentralisation, fiscalité, compétitivité de la France, famille, santé, retraites, environnement, etc.

Cet ouvrage comprend 33 fiches synthétiques de 6 à 8 pages.

sous la direction de *Suzanne Maury*

Oct. 2015, 272 pages, 20 € / 9782110100481

Version numérique : 13,99 €

En vente en librairie
et sur www.ladocumentationfrancaise.fr

La
documentation
Française

L'actualité internationale décryptée par les meilleurs spécialistes



En vente en kiosque,

chez votre libraire, sur www.ladocumentationfrancaise.fr
et par correspondance : DILA, 26 rue Desaix – 75727 Paris cedex 15

Abonnement à 6 numéros : 50,20 € – Tarif spécial étudiants et enseignants : 42,20 €

La
documentation
Française

Le système fiscal français ne constitue pas une structure figée, au contraire, il donne l'impression d'un chantier toujours ouvert, bien qu'inégalement actif. Si les désirs de changement paraissent moins forts du côté de la taxation des biens et des services – au moins depuis la généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ainsi que la soumission de cet impôt à l'harmonisation européenne –, les volontés réformatrices ou simples modifications, souvent techniques, donnent l'impression d'une fiscalité en transition permanente. Gilbert Orsoni se penche sur quelques-unes des grandes catégories d'impôt (imposition des revenus ; imposition des patrimoines ; impôts d'État et impôts locaux) et des techniques fiscales utilisées (degré de progressivité ; modes de recouvrement) pour illustrer comment la fiscalité française – sur la durée d'un siècle – a été un sujet de réflexion quasi permanent mais demeure en même temps sous l'influence de quelques constantes fortes.

Problèmes économiques

1916-2016 : un système fiscal en transition permanente

© GILBERT ORSONI

Professeur émérite à l'université d'Aix-Marseille, doyen honoraire de la faculté de droit et de science politique.

Impôts d'État, impôts locaux : chantiers toujours ouverts

Quelle(s) imposition(s) pour le revenu ?

Les origines historiques d'un impôt sur le revenu (IR) sont lointaines (taille personnelle, dixième, vingtième). Mais à la différence de plusieurs pays européens (Angleterre, Prusse, Suisse) qui s'en étaient dotés dès le XIX^e siècle, ce ne fut qu'après une longue bataille politique d'une quarantaine

d'années que la France se dota, par la réforme Caillaux, d'un tel impôt, composé de deux branches : l'impôt général (bien peu) progressif institué par la loi du 16 juillet 1914 et des impôts cédulaires proportionnels (loi du 31 juillet 1917). Si dès la loi du 17 août 1948 fut recherchée l'unité de l'IR, cette dernière fut réalisée, au moins dans son principe, par la loi du 28 décembre 1959 qui décidait la fusion taxe proportionnelle/surtaxe progressive. Encore fallut-il attendre le tout début de la décennie 1970 pour que cette fusion fût pleinement réalisée.

L'unité paraît certes encore la règle au regard du seul impôt sur le revenu. Elle ne constitue pourtant qu'une parenthèse puisque avec la loi de finances pour 1991 fut instituée la contribution sociale généralisée (CSG), laquelle relève (Conseil constitutionnel [CC], n° 90-285 DC, 28 déc. 1990) de la catégorie des

impositions de toutes natures dont la destination, certes, n'est pas le budget de l'État, mais le financement de comptes sociaux. L'on peut d'ailleurs ajouter à la CSG la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) et le prélèvement social de 2 %. Nous disposons donc bien encore aujourd'hui d'un système de superposition d'impôt sur le revenu. Un IR à base sans doute insuffisamment large (un peu moins de 50 % des contribuables l'acquittent réellement) et à taux progressifs, une CSG à base large mais à tarifs proportionnels, variables toutefois selon la catégorie de revenus considérés (salariaux, de remplacement, patrimoniaux, gains de jeux) dans une proportion, il est vrai, modeste (entre 6,2 % et 9,5 %), sachant que la CSG, bien moins médiatisée que l'IR (voir les mises en avant récentes de baisses d'impôt, comme d'ailleurs précédemment de leurs augmentations), est d'un rendement sensiblement supérieur (91,5 milliards d'euros en 2014 contre 76 milliards).

Rien ne dit au demeurant que le mouvement de balancier superposition/unité soit achevé. Nombreux sont ceux, en effet, qui préconisent la fusion des deux afin de disposer de nouveau d'un IR unique et progressif. Réforme incontestablement profonde¹ puisque cette unicité, outre de mettre en place un seul impôt progressif, induirait logiquement la disparition du foyer fiscal, donc du quotient familial, avec le choix assumé d'une imposition globalement plus personnalisée (volonté de favoriser le travail féminin). Un crédit d'impôt remplacerait le quotient familial, les allocations familiales et diverses autres allocations. Cette réforme impliquerait également (voir Zoom) la généralisation de la retenue à la source, déjà à l'œuvre en matière de CSG.

Si, sur ce point, l'avenir demeure incertain, l'on mesure aisément que le système français d'imposition des revenus peut apparaître, sans même faire référence pour l'instant au détail des techniques applicables, comme un chantier toujours actif et un sujet de réflexion quasi permanent.

Des formes d'imposition du patrimoine contestées

L'imposition des patrimoines, ou de certaines des formes que celle-ci peut revêtir, a, de très longue date aussi, constitué un enjeu dépassant le cadre purement fiscal, avec une symbolique d'autant plus remarquable que les rendements escomptés sont de caractère bien plus réduit. À cet égard, les dossiers les plus sensibles et donc les plus susceptibles de faire l'objet d'ajustements ou de réforme restent les droits de mutation à titre gratuit, principalement les droits de succession et l'imposition sur la fortune.

Si, dans le premier cas, depuis la réforme des droits de succession du 25 février 1901 (personnalisation et progressivité) et l'unification du régime fiscal des transmissions réalisée par la loi du 14 mars 1942, l'on ne peut parler de « grande » réforme (il n'en est pas, à notre connaissance, de sérieusement envisagée), les ajustements ont été et sont en revanche fréquents au gré d'alternances politiques ou des contraintes financières du moment : alignement pour les droits de succession des conditions de territorialité sur celles de l'IR en 1977, élargissement de l'assiette avec les modifications du régime de l'assurance-vie, accentuation de la progressivité en ligne directe, modifications, dans des sens opposés, des règles d'abattements, création d'un régime de dation en paiement, sans omettre la perspective d'intégration dans le droit commun du régime applicable en Corse, etc.

Plus encore, l'imposition sur la fortune illustre une certaine conception de l'impôt à finalité plus égalitaire. Après un débat de plusieurs années révélateur de clivages politiques profonds, mais occasion aussi de réflexions approfondies, fut institué par la loi de finances pour 1982 un impôt sur les grandes fortunes, à assiette large, hors œuvres d'art et outil de travail, applicable à des taux légers et faiblement progressifs, comme il sied à une imposition annuelle sur les patrimoines. Le seuil de déclenchement de

^[1] Landais C, Piketty T. et Saez E. (2011), *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, Le Seuil.

l'impôt ayant été fixé à l'époque à trois millions de francs. Supprimé avec l'alternance de 1986, il fut rétabli sous la forme très voisine d'un impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à compter de la loi de finances pour 1989. S'il a depuis fait l'objet d'un certain nombre d'aménagements, notamment à l'occasion de nouvelles alternances, il demeure en vigueur. L'on ne saurait être cependant trop affirmatif sur sa pérennisation dans la mesure où sa future disparition figure au programme des partis de droite et des principaux candidats de celle-ci à la prochaine élection à la présidence de la République.

Une fiscalité locale en mouvement

Plus encore que pour d'autres domaines, la revendication de la réforme fiscale est ici une donnée permanente. Revendication d'autant plus accentuée par le double sentiment d'une fiscalité de plus en plus inadaptée (vieillesse des bases, inégalités récurrentes, sinon incohérences) et de la quasi-impossibilité pour les pouvoirs publics de mener à bien sa refondation. Ce qui ne signifie pas toutefois qu'aucune réforme soit jamais intervenue (la dernière en date étant la création de la contribution économique territoriale [CET]). Beaucoup de cela s'expliquant par l'histoire des impôts directs locaux. Si l'on parle encore à leur propos des « quatre vieilles », c'est bien parce que ces impôts sont issus d'impôts d'État institués sous la Révolution, à la fin du XVIII^e siècle, contribution foncière, contribution mobilière, patente, auxquelles s'était ajoutée la contribution sur les portes et fenêtres.

Alors que, au XIX^e siècle, des centimes (centièmes) additionnels de ces impôts d'État alimentaient les budgets locaux, une authentique fiscalité locale naquit avec le remplacement de ces impôts par l'IR. Ainsi la loi du 31 juillet 1917 transféra-t-elle la contribution mobilière et la patente aux collectivités locales avant que, en 1948, vint le tour des deux contributions foncières, bâtie et non bâtie (la séparation de la contribution

foncière en bâtie et non bâtie était intervenue en 1890). Ces quatre impôts furent inégalement modernisés sous la V^e République : l'ordonnance du 7 janvier 1959 donnant lieu, après révision des bases, aux lois des 31 décembre 1973, 18 juillet 1974 et 29 juillet 1975 instituant les taxes foncières (TF) (propriétés bâties et non bâties), la taxe d'habitation (TH) en place de la contribution mobilière et la taxe professionnelle remplaçant la patente.

Ce nouveau régime était loin de réaliser un grand bouleversement et fit très vite l'objet de critiques. Les bases d'imposition, les valeurs locatives, demeuraient à bien des égards approximatives et inégalitaires, non seulement entre communes, mais au sein même de celles-ci. Phénomène qui s'aggrava ensuite considérablement puisque l'on se contenta de majorations annuelles forfaitaires établies en lois de finances, pour tenir compte de l'inflation. Une révision intervint bien au début des années 1990, mais resta lettre morte par crainte du mécontentement qu'auraient pu provoquer, à prélèvement global équivalent, les augmentations subies par de nombreux contribuables. Ce qui signifie que, au milieu de la présente décennie, perdurent les bases d'imposition des années 1960.

Quant à la taxe professionnelle (TP), dont l'assiette reposait principalement sur la valeur des immobilisations et la masse salariale, elle fut d'emblée critiquée comme pénalisant et l'investissement et l'emploi. D'où d'ailleurs, plutôt que de s'attaquer à une franche réforme de ces impositions (sur lesquelles les collectivités territoriales avaient, depuis la loi du 10 janvier 1980, pouvoir de voter les taux), particulièrement pour la taxe d'habitation et plus encore pour la TP, devait intervenir une succession d'aménagements/allègements pris en charge par l'État. On soulageait ainsi les contribuables locaux en rendant plus acceptables, mais pas moins inévitables, ces impositions. De nombreuses mesures touchèrent la TP, les plus spectaculaires étant la disparition progressive de la

part salariale, laquelle représentait le tiers de l'assiette, tandis que, en 2000, la part régionale de la TH fut supprimée, la TH bénéficiant, en outre, de nombre d'allègements visant à prendre en compte la situation de contribuables modestes (l'État compensant chaque fois le « manque à gagner » pour les collectivités).

Une réforme intervint bien cependant, sans pour autant répondre à toutes les objections soulevées par le système fiscal local. La loi de finances pour 2010 a supprimé la TP afin de la remplacer par la CET, constituée principalement d'une cotisation foncière des entreprises (reposant encore sur des valeurs locatives), d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et, accessoirement d'une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau et d'une taxe sur les surfaces commerciales. Réforme amenant deux conséquences notables, outre que le rendement de la CET étant moindre que celui de la TP, la dépendance des collectivités territoriales vis-à-vis de l'État s'est trouvée renforcée :

- une plus grande spécialisation des impôts locaux (la région ne bénéficie plus des taxes sur les ménages ni de la cotisation foncière des entreprises (CFE) ;
- une moindre capacité (concernant le département et plus encore la région) de choix des taux d'imposition. Les taux de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) relèvent de la compétence de l'État et la région n'a guère la maîtrise que de la tarification des cartes grises et permis de conduire et, partiellement, de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE).

Reste que, malgré le nouveau dispositif, une plus complète réforme de la fiscalité locale est encore à venir. La révision des valeurs locatives, engagée pour les entreprises, demeure à accomplir pour les ménages, sauf à envisager, au moins pour la TH, une prise en compte plus marquée des revenus. Rien ne garantit toutefois que ce type de réforme (ou d'autres) aboutisse dans de brefs délais.

Quelles techniques pour quelles utilisations de l'impôt ?

L'évocation des techniques fiscales, ou de certaines d'entre elles, ne se sépare pas de celle des impôts eux-mêmes et de leurs éventuelles réformes, tant pour la question des tarifs (proportionnalité/progressivité) ou du mode de prélèvement que pour la question de la conduite des politiques fiscales et du choix de certains instruments (degré d'interventionnisme et recours aux dépenses fiscales).

La querelle des tarifs

Le débat proportionnalité/progressivité est on ne peut plus classique et permet d'opposer deux visions de la justice fiscale, sinon même du concept de justice. Et ce débat s'avère loin d'être clos (voir *supra* le projet relatif à la fusion IR/CSG), d'autant que s'agissant de la seule progressivité, par-delà la question de son existence et du nombre des impôts auxquels elle s'applique, se pose celle de son amplitude (de faible à confiscatoire) et de ses multiples modalités.

Si le débat relatif au niveau de la progressivité est quasi permanent, peu d'impôts peuvent être considérés comme progressifs. L'IR d'abord, mais aussi, plus faiblement, l'ISF ainsi que les droits de mutation à titre gratuit (ligne directe). D'autres étant proportionnels (impôt sur les sociétés [IS], CSG) ou pratiquant une discrimination des taux (TVA), lesquels évoluent non au regard de la quantité de matière imposable, caractéristique de la progressivité, mais en fonction de sa qualité (taux différent selon la nature du produit ou du service concerné). Ajoutons de plus que, du moins dans le cadre de l'IR, la progressivité a connu une consécration constitutionnelle (CC, n° 93-320 DC, 21 juin 1993). Cette garantie ne concerne que l'IR et n'entre pas dans le détail des modalités. C'est ainsi que l'on a assisté à plusieurs reprises à une réduction du nombre de tranches, mais l'on ne saurait dire à compter de combien de tranches le Conseil consti-

ZOOM

QUELLES MODALITÉS DE PRÉLEVEMENT ?

La controverse relative à la retenue à la source est alimentée depuis au moins une cinquantaine d'années par de nombreux rapports qui, habituellement, concluent en faveur de son introduction pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu (IR). La technique, (le *Pay As You Earn* [PAYE] des États-Unis, 1942), presque partout utilisée pour cet impôt, consiste en ce que l'impôt soit prélevé directement sur le gain opéré par le contribuable, lequel bénéficie ainsi d'une somme nette d'IR.

Il convient également de préciser que, en France, la technique s'applique pour d'autres impositions (contribution sociale généralisée [CSG]) et cotisations sociales, mais aussi déjà pour certains revenus dans le cadre de l'IR (revenus distribués à des non-résidents). Il est donc évident que le projet de fusion IR/CSG suppose dans le même temps la généralisation de la retenue à la source pour le nouvel impôt sur le revenu réunifié. Reste, et tel est pour l'instant le sens de la réforme envisagée, que l'adoption de cette technique peut se voir déconnectée de l'éventuelle fusion.

Le débat n'étant pas nouveau, les termes en sont largement connus. Et peu renouvelés. Même si la portée de certains arguments a pu évoluer.

Ses partisans en font notamment valoir :

- la plus grande régularité des rentrées fiscales ;
- une acceptation plus aisée de l'impôt (« choc de simplification ») ;
- une plus grande lisibilité, pour le redevable, de sa situation financière ;
- la plus grande rapidité, et donc efficacité, des dispositions fiscales à finalité

conjoncturelle, puisque immédiatement répercutées sur le prélèvement ;

- la décharge, pour l'administration, de nombre de ses tâches (gain de productivité avec à la fois des économies budgétaires et la capacité de redéployer des personnels vers des fonctions plus « rentables » comme le contrôle fiscal) ;

- enfin, et surtout, une meilleure capacité offerte au contribuable dans le paiement de son imposition. Ce qui mettra fin à de nombreuses situations préjudiciables où, plus d'un an après l'encaissement de ses revenus, celui-ci va devoir déboursier des sommes qu'il n'est plus en situation de verser. D'où les nombreuses demandes de différer dans le temps cette obligation.

À quoi les opposants répondent :

- que le développement de la mensualisation assure déjà largement la régularité des rentrées fiscales ;

- qu'elle peut être source d'une anesthésie fiscale laquelle pourrait faire perdre de vue le poids réel de l'impôt ;

- que difficile serait la gestion de « l'année blanche », celle du passage à la retenue à la source (si l'on passe à cette technique lors d'une année N , en $N-1$, on aura payé l'impôt de $N-2$, donc $N-1$ ne serait pas imposée, ce qui, selon les cas, serait source d'inconvénients ou d'avantages et parfois, de tentatives d'évitement par certains contribuables) ;

- que les employeurs, sur qui pèserait la charge des opérations, verraient leurs obligations comptables accrues ;

- que ces mêmes employeurs risqueraient d'avoir une meilleure connaissance des situations personnelles et financières de leurs salariés et que le « foyer fiscal » serait plus difficile à prendre en compte.

Il existe aussi des réponses à ces arguments. Par exemple que le passage n'y serait pas si brutal, mais qu'une transition (certains ont

même proposé quatre ans) permettrait un lissage évitant la fameuse année blanche. Quant aux difficultés techniques, elles ont bien été surmontées par tous les pays ayant adopté ce mode de prélèvement, d'autant qu'il ne ferait pas disparaître toute déclaration du contribuable permettant des régularisations a posteriori⁽¹⁾.

(1) Le Clainche M. (2012), « La retenue à la source, une "vraie" réforme fiscale », *Revue Gestion et Finances publiques*, n^{os} 9 et 10.

Demeure surtout, comme pour tout choix, qu'il convient de peser avantages et inconvénients et de passer à l'acte. Choix opéré désormais⁽²⁾.

Gilbert Orsoni

(2) Voir l'annonce par F. Hollande, le 14 juin 2015, au journal *Sud Ouest* d'une « réforme engagée en 2016 pour être pleinement appliquée en 2018 ».

tutionnel considérait que l'exigence de progressivité ne serait plus remplie.

Il faut aussi avoir conscience que, s'agissant des taux, et notamment du taux maximum applicable à la tranche la plus élevée du barème, non seulement la situation est différente d'un impôt à l'autre (la progressivité d'un impôt annuel sur la fortune, type ISF, est nécessairement faible et plafonne actuellement à 1,5 %, car des tarifs élevés conduiraient à des amputations de la base même de l'impôt et s'avèreraient vite insupportables), mais son degré d'acceptation a pu varier selon les lieux et les époques. On a pu ainsi s'accommoder assez durablement de taux marginaux d'IR de 72 % (Belgique), 70 % (Danemark), 65 % (France) et même 91 % (États-Unis), lesquels ne seraient plus guère imaginables aujourd'hui (voir le sort plus que précaire de la taxe à 75 %, avortée par décision du Conseil constitutionnel en 2013, appliquée après modification à la seule année 2014 et mise à la charge de l'employeur). Sans oublier non plus certains mécanismes, ainsi le quotient familial, s'il avait bien pour conséquence d'apporter une réduction d'impôt pour les familles, voyait cet avantage se matérialiser, pour celles à revenus élevés, en une diminution de la progressivité. D'où, à compter de 1982, la limitation, récemment accentuée, d'un pareil avantage.

Un interventionnisme fiscal à géométrie variable

Si l'utilisation de l'impôt dans un but autre que strictement budgétaire (incitation économique, réduction des inégalités, protection de l'environnement, comme peut l'illustrer le débat en cours sur la taxation du diesel, etc.) n'est pas une nouveauté, les cinquante dernières années ont enregistré une progression notable de l'interventionnisme fiscal. Celui-ci pouvant s'exprimer de deux manières, dissuasive (pénalisante) ou incitative (procuration d'un avantage). Si la première méthode n'a pas manqué d'illustrations (mise en œuvre de taux très progressifs, impositions sur la fortune visant à faire contribuer les plus riches par souci de plus grande égalité, principe pollueur-payeur), c'est principalement par la voie de l'avantage fiscal (incitatif mais aussi à finalité purement catégorielle) que l'interventionnisme se manifeste. Au moyen de « dépenses fiscales » (l'expression « niche fiscale », plus récente, exprime le même concept, mais de façon péjorative).

La dépense fiscale peut être vue « comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales². Il s'agit donc d'une mesure fiscale dérogatoire, allégeant (réduction ou crédit d'impôt, abattement, exonération) l'imposition et ayant donc pour la puissance publique un coût budgétaire, à l'instar d'une dépense. Les données chiffrées sont élo-

^[2] Conseil des impôts (1980), 4^e rapport, p. 109.

quentes et illustrent le recours massif à ce procédé : 317 mesures en 1981, 454 en 1994, 504 en 2011 (453 avaient un réel impact fiscal). On a cherché à plusieurs reprises à en diminuer le nombre : 450 en 2015 (420 ayant un réel impact). D'autant que le coût budgétaire est élevé : 72,9 milliards d'euros en 2009, 70,7 milliards en 2013, 83,4 milliards étant prévus pour 2016 avec, il est vrai, les 13 milliards du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Cela malgré les limites apportées depuis 2013 pour l'IR avec un plafonnement à 10000 euros par foyer et sans omettre que, la dépense fiscale s'analysant comme dérogatoire à une norme, le maintien sur une longue durée de certains dispositifs conduit à les assimiler à cette norme et à ne plus les considérer comme dépenses fiscales. Autre mesure de leur importance, dans plusieurs domaines (outre-mer, politique des territoires, santé), la dépense fiscale est supérieure à la dépense budgétaire de l'État. Tout cela n'allant pas sans inconvénients (complexité croissante du système fiscal, risque de multiplication de mesures catégorielles, impression de saupoudrage nuisant à la lisibilité des politiques, faible cohérence résultant de la multiplicité des dispositifs, efficacité difficilement évaluable). La commodité d'y recourir, la popularité de certaines mesures dont plusieurs, par elles-mêmes, ne sont pas critiquables, expliquent ces choix et surtout la difficulté de revenir en arrière une fois celles-ci introduites. On considérera donc qu'elles demeureront encore longtemps un instrument de politique publique, fût-il critiqué dans nombre de ses aspects³.

^[3] Voir sur le sujet des dépenses fiscales l'article de Benoît Le Maux, p. 64.

Entre constantes et environnement international

L'existence de grandes constantes de notre fiscalité (imposition du revenu entre unicité et dualisme ; même modalité de taxation du chiffre d'affaires depuis la généralisation de la TVA en 1968 ; fiscalité locale reposant encore sur des techniques centenaires) ne va pas sans le double constat de possibles réformes profondes à venir, touchant tant le couple IR/CSG que la fiscalité locale, et de modifications quasi permanentes (certes souvent de détail, mais si l'accumulation de détails ne produit pas une réforme, elle contribue à créer un sentiment préjudiciable d'insécurité fiscale) intervenant annuellement en lois de finances.

Reste aussi que, de plus en plus, nombre de choix fiscaux ne pourront plus se séparer de l'environnement international et européen, par-delà même la TVA, déjà harmonisée, avec la nécessité d'éviter des formes de concurrence par trop déloyales (limitation du *dumping fiscal*), de mettre un terme à l'évasion fiscale résultant des « creux » de la législation, grâce à une plus active coopération (déjà bien amorcée) des administrations fiscales, sans omettre le rôle des juges européens (Cour de justice de l'Union européenne, Cour européenne des droits de l'homme) qui contribuent et contribueront encore davantage à assurer le respect d'un socle commun de règles dont ne devront pas s'exonérer les systèmes nationaux.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BELTRAME P.** (2014), *La Fiscalité en France*, Hachette, 20^e éd.

❖ **BOUVIER M.** (2014), *Introduction au droit fiscal*

général et à la théorie de l'impôt, 12^e éd. LGDJ.

❖ **DELALANDE N.** (2011), : *Les Batailles de l'impôt : consentement et résistances*

de 1789 à nos jours, Éditions Le Seuil.

❖ **LEROY M.** (2010), *L'Impôt, l'État, la société*, Economica.

La France se caractérise par un niveau de prélèvements obligatoires relativement élevé, permettant des investissements publics importants et des infrastructures souvent très compétitives. Néanmoins, compte tenu de sa position vis-à-vis de ses partenaires commerciaux, l'articulation entre fiscalité et objectif de compétitivité mérite d'être posée, comme le fait remarquer Sarah Guillou. Les entreprises sont soumises à un barème d'imposition assez élevé – tant en termes de cotisations sociales qu'en matière de bénéfices – auquel sont associées de nombreuses exceptions et exemptions aux fins de compétitivité. Le prix à payer de ces régimes est un morcellement de la base imposable. La fiscalité du capital, quant à elle, échappe partiellement à ce schéma, car elle donne la priorité au principe d'équité au détriment de celui de la compétitivité.

Problèmes économiques

Fiscalité française et compétitivité : une alliance sous contraintes

L'objectif de la compétitivité, devenu prioritaire dans les agendas des gouvernements, se définit comme les aptitudes du système productif à produire à un meilleur coût, mais aussi à satisfaire les évolutions de la demande domestique et mondiale. La compétitivité du système productif est la résultante d'investissements publics et d'investissements privés dans le capital humain et dans le capital productif afin d'augmenter la productivité du système. Une fiscalité qui vise la compétitivité doit donc permettre d'optimiser ces deux dimensions de l'investissement.

L'articulation entre fiscalité et compétitivité est complexe mais mérite pleinement d'être posée dans le cas de la France, étant donné sa position relative vis-à-vis de ses partenaires, tant en termes de fiscalité que de compétitivité. Afin de répondre à la question du niveau

© SARAH GUILLOU

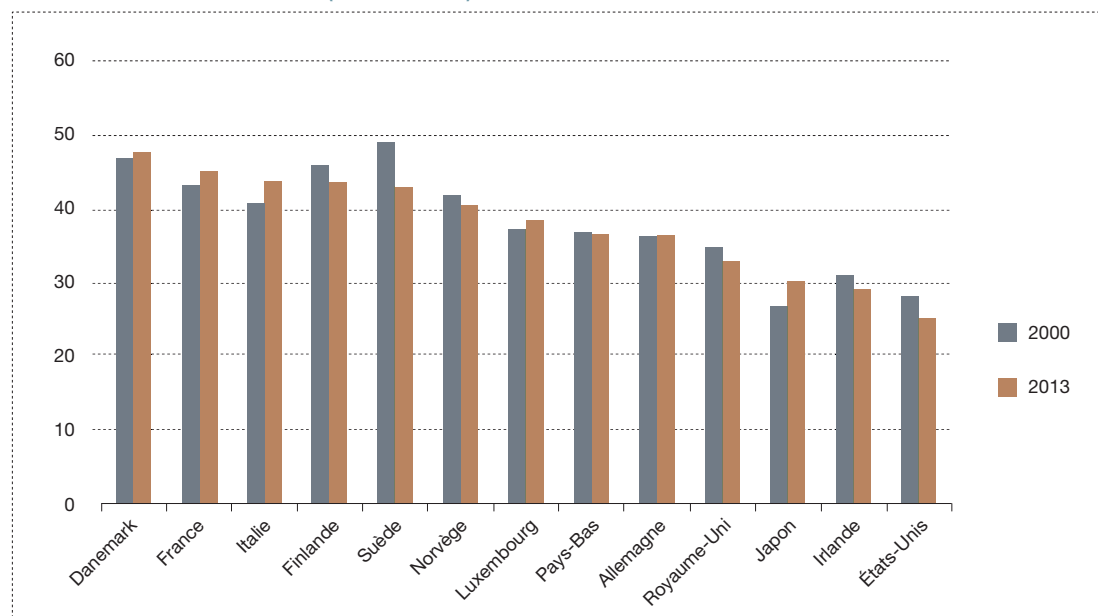
Économiste senior au département Innovation et concurrence de l'Observatoire français des conjonctures économiques (OFCE)

des impôts relativement à cet objectif, nous nous concentrerons sur la fiscalité des entreprises en abordant le poids des cotisations sociales, l'impôt sur les bénéfices et la fiscalité du capital.

Quelles articulations entre fiscalité et compétitivité économique ?

La fiscalité n'a évidemment pas pour seul et premier objectif la compétitivité. La redistribution, le financement des aides sociales et le

1. Total des recettes fiscales (en % du PIB)



Note : Les pays sont rangés par ordre décroissant du pourcentage de 2013.
Source : OCDE (2015), *Statistiques des recettes publiques*.

financement des biens publics, de la sécurité à l'éducation en passant par la santé et les infrastructures, sont un ensemble d'objectifs que doit couvrir un système fiscal. Mais il doit le faire de telle manière à ne pas entraver la compétitivité productive au risque de réduire la base imposable et donc à terme les ressources fiscales. En même temps, ces objectifs participent aussi à la construction de la compétitivité.

Si l'on reprend la définition du « World Economic Forum » qui édite tous les ans un rapport sur la compétitivité des pays, la compétitivité est l'ensemble « des institutions, politiques et facteurs qui déterminent le niveau de la productivité » – ensemble qui se décline sur « douze piliers » que sont les institutions, les infrastructures, l'environnement macroéconomique, la santé, l'éducation primaire, l'éducation supérieure et la formation professionnelle, l'efficacité des marchés des produits, l'efficacité du marché du travail, le développement du marché financier, l'appropriation technologique, la

taille du marché, la sophistication de la production et l'innovation.

En ce sens, la fiscalité affecte toutes les dimensions de la compétitivité. Mais cela ne signifie pas que la compétitivité soit le principe qui sous-tende l'élaboration de la fiscalité. Notamment, l'objectif de compétitivité peut entrer en conflit avec l'objectif d'équité. Par ailleurs, l'objectif de compétitivité peut être satisfait tout autant par une baisse de la fiscalité que par une augmentation. La fiscalité se traduit par des prélèvements sur les revenus des agents, d'une part, qui peuvent être de nature à affecter négativement la compétitivité parce qu'elle réduit les incitations à investir, mais aussi par des ressources collectives, d'autre part, qui peuvent financer des biens collectifs de nature à affecter positivement la compétitivité. C'est l'équilibre entre ces deux rôles qui assure l'efficacité de la fiscalité au regard de l'objectif de compétitivité. On est donc en présence d'un double arbitrage : équité versus compétitivité d'une part, puis une fois l'objectif de compétitivité posé,

1. Impôts sur les revenus et les bénéfices et cotisations sociales (2013)

	Montants IR et IS		Montants CS	
	% du PIB	% des PO	% du PIB	% des PO
France	10,9	24	16,7	37
Allemagne	11,3	31	13,9	38
Italie	14,5	33	13,1	30
Japon	9,8	32	12,4	41
Royaume-Uni	11,7	35	6,2	19
États-Unis	12,0	47	6,1	24
OCDE	11,5	33	9,1	26

IR : impôt sur le revenu, IS : impôt sur les sociétés, CS : cotisations sociales, PO : prélèvements obligatoires.

Source : OCDE (2015), *Statistiques des recettes publiques*.

dimension publique ou privée de la compétitivité, d'autre part.

Enfin, le système fiscal est lui-même un élément de la compétitivité. La stabilité, la fiabilité, la transparence et l'efficacité sont autant de qualités du système fiscal qui peuvent varier d'un pays à l'autre, et qui déterminent la compatibilité de la fiscalité avec l'objectif de compétitivité (voir Matthews, 2011). Nous ne discuterons pas ici de cet aspect et nous ferons l'hypothèse que relativement à ses principaux partenaires économiques le système fiscal français ne pose pas de problème à cet égard. Par ailleurs, la France se distingue dans les classements internationaux plutôt par la qualité de ses infrastructures publiques (*World Competitiveness Report, 2015*¹). Ce qui révèle que l'usage des ressources fiscales ne fasse pas particulièrement débat. En fait, le système fiscal français se singularise surtout par un niveau des prélèvements obligatoires relativement élevé.

La position relative de la fiscalité française

La comparaison des niveaux d'imposition entre pays s'impose dans le contexte de concurrence globale, d'augmentation de la mobilité des facteurs de production (capital, mais aussi travail) et d'optimisation fiscale des grandes firmes multinationales. Le niveau d'imposition devient un élément

déterminant des flux de capitaux et de la localisation des investissements et de la production. Or la France se caractérise par un taux de prélèvement obligatoire (TPO) parmi les plus élevés des pays de spécialisation productive comparable.

La France se classe en effet deuxième en 2013 parmi les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en termes de poids dans le produit intérieur brut (PIB) des recettes fiscales ou encore des prélèvements obligatoires. Ce poids a augmenté entre 2000 et 2013, passant de 43 % à 45 %. On distingue trois groupes : les pays scandinaves qui, avec la France et l'Italie, présentent les taux les plus élevés ; les pays d'Europe centrale avec des taux moyens ; les pays anglo-saxons avec les TPO les plus faibles (voir graphique 1).

Si on se concentre sur les impôts portant sur les revenus des ménages et des entreprises, on observe que le niveau des recettes fiscales relativement au PIB est très semblable à celui de ses partenaires commerciaux. Ce qui, étant donné le poids des prélèvements obligatoires (PO), porte la contribution des impôts sur les revenus et les bénéfices au niveau le plus faible parmi le groupe de pays observés (voir tableau 1).

Les cotisations sociales représentent de leur côté une part nettement plus importante des recettes fiscales en France relativement à la contribution des montants de l'impôt sur les sociétés (IS) et de l'impôt sur le revenu (IR).

^[1] World Economic Forum (2015), *World Competitiveness Report, 2015*.

Ces quelques observations montrent que la fiscalité portant sur les revenus des ménages et des entreprises n'a pas un rendement très élevé en France. Cela s'explique, comme nous allons le voir pour l'impôt sur les bénéfices des entreprises, non par des taux d'imposition faibles, mais par une base fiscale morcelée. Mais commençons par nous interroger sur le poids élevé des cotisations sociales.

Le poids des cotisations sociales et la compétitivité-prix des entreprises

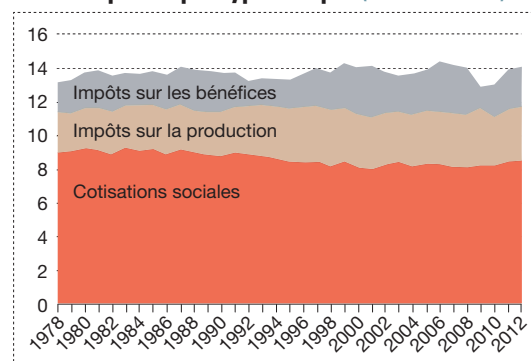
Le coût du travail

La compétitivité-prix des entreprises est principalement déterminée par le coût du travail. Le prix des matières premières, et notamment de l'énergie, compte également ainsi que le prix des biens et services incorporés dans le coût de production. La fiscalité de l'énergie doit donc absolument intégrer les politiques fiscales des partenaires commerciaux en la matière. Cette fiscalité, en voie de mutation en raison des efforts du côté de la transition énergétique, devrait se définir au niveau européen afin d'assurer une harmonisation fiscale à cette échelle. Quant aux prix des biens et services domestiques, cela relève moins de la fiscalité que du bon fonctionnement concurrentiel des marchés, notamment dans les marchés où persistent de fortes barrières à l'entrée.

Nous considérerons donc que la marge de manœuvre fiscale en matière de compétitivité-prix porte sur le coût du travail. Or ce coût est fortement impacté par les contributions sociales, c'est-à-dire les PO qui portent sur les salaires dont l'objet est de financer les dépenses de la sécurité sociale. Ces contributions ont un poids dominant dans la fiscalité des entreprises (voir graphique 2).

Elles affectent négativement la compétitivité-prix relativement à des pays dont le coût du travail est plus faible et sont un frein à l'emploi des moins qualifiés. À cet égard, la fisca-

2. Répartition de la fiscalité qui pèse sur les entreprises par type d'impôt (en % du PIB)



Source : INSEE, Calculs DG Trésor dans Heyer (2015).

lité des cotisations se caractérise par de nombreuses politiques d'exonérations qui ont été mises en place par les gouvernements successifs depuis 1993 à des conditions et des taux d'exonération variés : réduction Juppé en 1995, lois Aubry en 1998 et 2000, puis allègement Fillon en 2003, entre autres.

En général, le pourcentage de réduction de charges sociales est dégressif avec le salaire. C'est notamment le cas de l'allègement général mis en place en 2003, et toujours en vigueur, pour lequel le seuil d'éligibilité est fixé à 1,6 SMIC (salaire minimum de croissance), mais dont 90 % du montant est alloué aux salariés sous 1,3 SMIC. Le but de ces mesures est de favoriser les embauches en réduisant le coût du travail, et ce, en ciblant les emplois les moins qualifiés, plus sensibles à la baisse des charges. Pierre Cahuc et Stéphane Carcillo (2012) rappellent en effet que l'impact théorique sur l'emploi est plus élevé dans le cas d'allègements au niveau du salaire minimum qu'au-delà².

Le CICE – une TVA sociale ?

Plus récemment, le gouvernement de François Hollande a mis en place une politique hybride entre baisse des charges et crédit d'impôt. Il s'agit du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE). En vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013, le CICE correspond à une dimi-

^[2] Cahuc P. et Carcillo S. (2012), « Les conséquences des allègements généraux de cotisations patronales sur les bas salaires », *Revue française d'économie*, volume XXVII, n° 2.

nution de l'impôt des sociétés équivalant à 6 % (4 % pour 2013) des rémunérations salariales brutes qui n'excèdent pas 2,5 fois le SMIC. Il concerne les entreprises imposées d'après leur bénéfice réel et équivaut donc à une baisse du coût du travail associé aux salariés concernés. Cette mesure procède de la volonté du gouvernement, à la suite du rapport Gallois sur l'industrie (2012) et dans le contexte de la dégradation de la balance commerciale, d'aider les entreprises à restaurer leur compétitivité. Par ailleurs, elle s'inscrit dans la lignée des politiques de réduction de charges patronales mises en œuvre par les gouvernements successifs depuis les années 1990 en faveur de l'emploi et qui se poursuit dans le récent Pacte de responsabilité 2014-2017.

Au final, le CICE procède d'une volonté de restructuration du système d'imposition au bénéfice des entreprises et au détriment des consommateurs, assimilée assez souvent à une « dévaluation fiscale » ou « TVA sociale ». Celle-là consiste précisément à diminuer les charges sur les salaires afférentes aux entreprises et à reporter la charge du financement de la protection sociale sur les consommateurs par une augmentation de la taxe sur la valeur ajoutée. Cela réduit les coûts des entreprises, qui deviennent plus compétitives si leurs concurrents étrangers ont au même moment maintenu leurs coûts constants. Cet avantage de coût relatif est identique à celui engendré par une dévaluation monétaire, d'où le terme de dévaluation fiscale. Comme dans le cas d'une augmentation des droits de douane associée à des aides à l'exportation, la dévaluation fiscale permet aux gouvernements sous régime de taux de change fixe d'obtenir les effets d'une dévaluation monétaire par des outils fiscaux (Fahri *et alii*, 2013³).

Cependant, ce que l'on oublie souvent d'ajouter, c'est que la dévaluation fiscale est soumise aux mêmes écueils que la dévaluation monétaire : les comportements des entreprises sont décisifs pour juger de l'efficacité de la dévaluation sur la performance économique. À court terme, tout repose sur l'amélioration de la compétitivité-prix, alors

que les ajustements des prix et des salaires sont eux déterminants à moyen-long terme. En outre, en incluant une augmentation de la TVA, la dévaluation fiscale peut comporter un effet récessif à travers la baisse du pouvoir d'achat des ménages.

Le projet de TVA sociale du gouvernement Fillon – une dévaluation fiscale au sens strict – suivait cette logique en proposant d'allouer une partie des recettes de la TVA au financement de la protection sociale tout en baissant les charges patronales. Déjà expérimentées au Danemark à la fin des années 1980, en Suède en 1993, et plus récemment en Allemagne en 2006, ces mesures sont de plus en plus souvent mises en œuvre par les gouvernements européens privés de politique de change. Le CICE est donc bien une mesure qui relève « dans l'esprit » de la dévaluation fiscale, mais comme il s'agit d'un crédit d'impôt, il a vocation à agir aussi sur la compétitivité-hors prix des entreprises (Guillou et Treibich, 2014, 2015). Le problème de ces politiques est qu'elles sont, par nature, non coopératives et ne fonctionnent qu'au détriment des partenaires commerciaux. Si, à court terme, cela permet d'améliorer la balance commerciale, à moyen terme, les difficultés des partenaires peuvent jouer à contresens. Ainsi, si l'Allemagne a indéniablement amélioré sa compétitivité-coût à l'égard de ses partenaires européens avec sa politique de TVA sociale, elle a eu à pâtir des difficultés économiques de ses partenaires dans un second temps.

L'imposition des bénéfices des entreprises et la compétitivité-hors prix

L'impôt sur les bénéfices est déterminant en ce qui concerne la compétitivité-hors prix. Au niveau de l'entreprise, cette dernière est en effet le fruit des décisions d'investissement. Or, les capacités de financement de ces investissements dépendent du profit net

^[3] Farhi E., Gopinath G. et Itskhoki O. (2011), « Fiscal Devaluations », *NBER Working Paper* 17662.

d'impôt des entreprises. D'autres variables déterminent la décision d'investissement, et notamment les anticipations de la demande future qui s'adressera à l'entreprise, puis le taux d'intérêt. Le taux d'imposition est donc une variable parmi d'autres, mais il n'en est pas moins important, notamment pour tous les investissements risqués qui nécessitent des financements propres.

Au sein de l'OCDE, non seulement les taux légaux d'imposition des bénéficiaires sont très variables, mais la dispersion est encore plus grande quand il s'agit de la part de cet impôt dans les recettes fiscales. Ces différences sont imputables à l'existence d'une grande diversité de mécanismes dérogatoires et d'exemptions qui peuvent fortement réduire la base imposable. Le tableau 2 se concentre sur quelques pays et on observe que les recettes des impôts sur les sociétés représentent entre 2 % et 4 % du PIB et entre 5 % et 13 % des PO. Au sein de ce groupe restreint de pays, le taux légal d'imposition varie entre 20 % et 39 %, mais dans l'OCDE, il peut descendre jusqu'à 12,5 % pour l'Irlande.

Ce taux fait l'objet aujourd'hui d'une forte concurrence entre les pays et certains d'entre eux, comme le Royaume-Uni, ont réduit leur taux afin d'attirer les investissements productifs sur leur territoire. Dans la plupart des pays de l'OCDE, le taux d'imposition sur les bénéficiaires a diminué depuis le début du XXI^e siècle. C'est le cas en France aussi où il était de 37,8 % en 2000 ; mais la diminution a été beaucoup plus faible que dans d'autres pays.

Bien que parmi les taux d'imposition sur les bénéficiaires les plus élevés, l'impôt sur les bénéficiaires souffre de nombreuses exceptions associées à l'âge et à la taille des entreprises ou encore à leur statut (comme les jeunes entreprises innovantes). Par ailleurs, aux dispositifs qui visent à améliorer la compétitivité-prix par un abaissement du coût du travail s'ajoutent les dispositifs ayant pour objectif d'améliorer la compétitivité-hors

2. Impôt sur les bénéfices des sociétés

	% du PIB	% des PO	Taux en 2015
France	2,5	5,6	34,4
Allemagne	1,8	4,9	30,2
Italie	3,2	7,3	27,5
Japon	4	13,2	23,9
Royaume-Uni	2,5	7,6	20
États-Unis	2	7,9	39
OCDE	2,1	8,8	-

PO : prélèvements obligatoires.

Note : Les taux d'imposition incluent les impôts des institutions infra-étatiques.

Source : OCDE (2015), *Statistiques des recettes publiques ; Public sector, taxation and market regulation database*, OECD.

prix, notamment par des incitations à l'investissement et à l'innovation.

Outre le CICE présenté plus haut, on signalera ainsi la politique de soutien à l'investissement énoncée le 8 avril 2015 qui différencie les investissements selon leur nature afin de cibler précisément les investissements productifs et non de renouvellement. La mesure met en place un suramortissement de 40 % permettant aux entreprises d'amortir les investissements à hauteur de 140 % de leur valeur. Cinq catégories d'investissements productifs sont éligibles et devront être réalisées entre le 15 avril 2015 et le 14 avril 2016. Elle induit une baisse de l'impôt sur les sociétés en conséquence d'une déduction supplémentaire liée au suramortissement.

Enfin, l'innovation et les investissements en R&D sont fiscalement soutenus, notamment par le crédit impôt recherche qui offre un crédit d'impôt de 30 % du montant des dépenses de R&D éligibles dans la limite d'un plafond de 100 millions d'euros. Le crédit impôt recherche est le soutien indirect à la R&D le plus généreux des pays de l'OCDE (pour une synthèse, voir Guillou et Salies, 2015).

Pour finir, nous aborderons la question de la fiscalité du capital qui est déterminante pour le dynamisme du tissu productif influençant

tout à la fois l'orientation de l'épargne vers des usages productifs, la création et la transmission d'entreprises.

La fiscalité du capital est dominée par le principe d'équité

La fiscalité du capital est un terme générique qui inclut la fiscalité qui frappe la valeur des actifs détenus par les agents (impôt de solidarité sur la fortune [ISF]) ou leur cession ou transmission (droits de succession, imposition des plus-values). Rappelons que l'impôt sur le revenu taxe les revenus d'activité mais aussi ceux du patrimoine (intérêts, loyers, dividendes...), mais pas le patrimoine lui-même. La taxation des revenus du capital est cependant souvent incluse dans la fiscalité du capital.

Les revenus du capital pouvaient bénéficier jusqu'en 2012 d'une fiscalité forfaitaire : 19 %, 21 % et 24 % pour les plus-values, dividendes et intérêts. Mais le gouvernement de F. Hollande a souhaité les soumettre au barème progressif de l'impôt sur le revenu tout en gardant un régime spécifique pour les plus-values. Le système forfaitaire est le système majoritairement adopté par nos partenaires économiques.

L'augmentation des impôts sur les revenus du capital est une tendance des dix dernières années en France, notamment via la hausse des prélèvements sociaux (contribution sociale généralisée [CSG], contribution pour le remboursement de la dette sociale [CRDS]). Cette tendance est confirmée par la volonté affichée du gouvernement actuel d'aligner la fiscalité sur les revenus du capital sur celle portant sur les revenus du travail. Cette politique sous-estime la différence de mobilité des facteurs de production sous-jacents. Une taxation trop élevée du capital peut induire des sorties de capitaux ou de l'optimisation fiscale pour déplacer les réalisations de plus-values. La France est un des derniers pays,

avec la Grèce, à conserver un ISF, alors que tous les pays européens y ont renoncé.

Par ailleurs, la fiscalité du capital va entrer dans les déterminants de l'orientation de l'épargne qui arbitre entre des usages directement productifs (action, organismes de placement collectif en valeurs mobilières [OPCVM] entrepreneuriaux) ou des usages plus financiers. Le placement en actions sera d'autant plus incité que l'impôt sur les plus-values mobilières et sur les dividendes restera à un niveau raisonnable, compatible avec la prise de risque.

Enfin, la fiscalité relative à la cession intervient dans la transmission des entreprises et joue parfois un rôle clé dans la pérennité du tissu productif. Les droits de mutation sont un obstacle à la circulation du capital productif et à sa transmission. Ils ont été diminués depuis 2007.

En matière de fiscalité du capital, les comparaisons internationales ne sont pas faciles car les systèmes enchevêtrent de nombreuses dispositions (Harding, 2013). Toutefois, la France se singularise par la conservation de tous les outils d'imposition du capital : de l'ISF aux droits de mutation. En matière de fiscalité du capital, on peut constater que le principe d'équité domine en France sur celui de compétitivité et qu'il existe ici de la place pour des réformes qui arbitrent un peu plus en faveur de la compétitivité.

Conclusion

Le système fiscal français se caractérise par un niveau de PO élevé qui autorise un niveau d'investissement public de qualité créant des conditions d'infrastructures jugées le plus souvent très compétitives. De leur côté, les acteurs des investissements privés sont soumis à un barème d'imposition assez élevé en règle générale. Toutefois, le système se caractérise par de nombreuses exceptions et exemptions aux fins de compétitivité. Qu'il s'agisse du crédit d'impôt recherche (CIR), ou plus récemment du CICE et du régime de

suramortissement, de nombreuses dérogations compensent généreusement la lourdeur de la fiscalité portant sur les bénéfices des sociétés. La compétitivité s'introduit dans les objectifs de la fiscalité française à travers des mécanismes dérogatoires et au prix d'un grand morcellement de la base imposable.

L'objectif de compétitivité reste en revanche en dehors des objectifs de la fiscalité du capital et il y aurait matière à repenser cette fiscalité dans le contexte de la concurrence fiscale internationale.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **GUILLOU S. et TREIBICH T.** (2014), « Le point sur le CICE », *Cahiers français*, La Documentation française, mars-avril 2014.

❖ **GUILLOU S. et TREIBICH T.** (2015), « Impôts, charges sociales et compétitivité, le CICE : un instrument mixte », *Revue de l'OFCE*, numéro spécial – n° 139.

❖ **GUILLOU S. et SALIES E.** (2015), « Le CIR en débat », n° 55/17, décembre 2015, Note OFCE.

❖ **HARDING M.** (2013), « Taxation of Dividend, Interest, and Capital Gain Income », OECD *Taxation Working Papers*, n° 19, OECD Publishing.

❖ **HEYER É.** (2015), « La fiscalité des entreprises », *Revue de l'OFCE*, numéro spécial – n° 139.

❖ **MATTHEWS S.** (2011), « What is a "Competitive" Tax System? », *OECD Taxation Working Papers*, n° 2, OECD Publishing.

❖ **OCDE** (2015), *Revenue Statistics 1965-2014, Statistiques des recettes publiques 1965-2014*, OECD/OCDE 2015.

La grande réforme fiscale est l'Arlésienne du débat économique en France : maintes fois annoncée, elle n'a toujours pas vu le jour, malgré les critiques répétées et les dysfonctionnements avérés du système fiscal. Néanmoins, l'ajustement de la fiscalité – pour ne pas dire l'activisme fiscal – est permanent. Il commence à remettre en cause la cohérence d'ensemble de l'édifice fiscal et menace le consentement à l'impôt. Par ailleurs, et hormis une simplification radicale, la fiscalité demeure un système soumis à des contraintes multiples et très variées. Guy Gilbert, Étienne Lehmann et Thierry Madiès en font l'analyse, à la fois sur la fiscalité locale, sur l'imposition des revenus et sur les impôts sur les bénéfices des sociétés, et proposent des critères en vue de leur réforme.

Problèmes **économiques**

Systeme de prélèvements : de l'ajustement permanent à la réforme

Le système fiscal français, pourtant soumis à des ajustements permanents, concentre les critiques venues de tous bords qui en fustigent aussi bien l'iniquité que la perte de rendement consécutive au mitage des bases fiscales par de multiples mesures dérogatoires aussi coûteuses que mal évaluées, ou que l'illisibilité – à l'image de l'embonpoint croissant du Code général des impôts ou de celui de la sécurité sociale – et qui en réclament une réforme profonde. Hormis le cas des principaux impôts sur les biens et services (taxe sur la valeur ajoutée [TVA] et accises) désormais soumis pour l'essentiel à la législation européenne, et non traité dans cet article, trois domaines ont concentré dans les dernières décennies l'essentiel de

l'activisme du législateur fiscal : les impôts sur les profits des entreprises, soumis au défi de la compétitivité internationale, de la concurrence et de l'optimisation fiscale ; les impôts locaux, et notamment ceux pesant sur les entreprises, pour les mêmes raisons

⊙ **GUY GILBERT**

Professeur (émérite) à l'École normale supérieure de Cachan

⊙ **ÉTIENNE LEHMANN**

Professeur à l'université Panthéon-Assas Paris-II

⊙ **THIERRY MADIÈS**

Professeur à l'université de Fribourg (Suisse)

que pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés ; les prélèvements sur les revenus des personnes physiques enfin, constamment remodelés sous l'effet notamment des mesures de soutien aux bas revenus. Si aucun de ces domaines n'a fait l'objet d'une réforme de grande ampleur, ils illustrent en même temps la mécanique de la réforme et mettent en lumière les obstacles à relever.

L'impôt sur les sociétés : des ajustements graduels à la baisse sous la pression de la concurrence fiscale internationale

L'impôt sur les sociétés (IS) est au cœur des discussions depuis de nombreuses années en France comme au niveau européen. Le taux statutaire (ou facial) de l'impôt sur le bénéfice des sociétés est de 33,33 %, soit un des plus élevés au sein de l'Union européenne (UE) à l'exception de la Belgique. Les États-Unis et le Japon ont cependant des taux d'imposition encore plus élevés. Sur les quinze dernières années, la tendance générale dans le monde est à une baisse significative des taux statutaires. Ainsi, le taux moyen d'IS est passé de 32,6 % en 2000 à 25,3 % en 2014 dans les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Mais des différences significatives persistent entre pays : l'Irlande affiche par exemple un taux d'IS de 12,5 % et les pays d'Europe orientale en moyenne de 19 %.

La comparaison internationale des taux statutaires normaux n'est pas toujours pertinente. Il peut en effet exister des taux réduits, en particulier pour les petites et moyennes entreprises (PME). Des contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés en majorent parfois le poids de façon significative, ce qui est le cas en France. Dans certains pays, des impositions additionnelles prélevées par les collectivités décentralisées s'ajoutent au taux national. Cependant, les

taux statutaires de l'impôt sur le bénéfice des sociétés restent un « signal » important aux yeux des investisseurs internationaux qui l'interprètent comme un reflet de l'attitude des gouvernements vis-à-vis des entreprises. Ils constituent aussi un élément de décision important dans les choix d'optimisation fiscale des entreprises multinationales.

Le mode de calcul du bénéfice imposable est tout aussi important pour évaluer la charge fiscale effective pesant sur les entreprises et il est très différent selon les pays. Les règles fiscales les plus importantes concernent la déductibilité des amortissements, des provisions et des charges d'intérêt ainsi que les règles de report en avant ou en arrière des déficits. La déductibilité des charges (notamment d'intérêt) est d'autant plus intéressante que le taux d'IS est élevé. Il existe aussi de nombreuses mesures fiscales dérogatoires (« niches fiscales », voir *infra*) qui réduisent sensiblement les taux effectifs d'imposition des entreprises. Pour 2014, le montant de l'IS s'élevait à 36,2 milliards d'euros. Sans niches fiscales, l'IS aurait rapporté environ 15 milliards de plus. Tout cela se traduit dans les faits par des taux effectifs d'imposition plus faibles que les taux statutaires. Une étude de la direction générale du Trésor estimait avant la crise financière de 2007 que le taux effectif d'imposition des sociétés non financières s'élevait à 27,5 % en moyenne¹. Il n'est donc pas étonnant que, malgré un taux statutaire élevé, la part des recettes fiscales prélevées au titre de l'IS rapporté au PIB soit en baisse quasi continue et situe la France au 12^e rang européen.

Les caractéristiques de l'IS vont donc en France à l'encontre des principes de l'efficacité économique : son assiette est trop étroite et son taux statutaire est trop élevé. Il serait plus judicieux de baisser son taux et d'élargir la base imposable comme certains pays européens l'ont déjà fait. La déductibilité des charges d'intérêt a été récemment encadrée en France. Le taux d'IS a été abaissé à 15 % pour les PME. Cette baisse correspond à une

^[1] Partouche, H., Olivier M., (2011), « Le taux implicite des bénéfices en France », *Trésor-Eco n° 88*, direction générale du Trésor, ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

volonté de l'ensemble des partis politiques français d'améliorer les conditions-cadres pour les PME. Le Conseil des prélèvements obligatoires (2015) a montré que le taux d'imposition implicite (impôt sur les bénéfices rapporté à l'excédent net d'exploitation – ce dernier est un indicateur de la rentabilité économique des entreprises avant prise en compte de leur politique de financement) s'élevait à 8 % pour les entreprises du CAC 40, soit bien moins que pour les PME (22 %) et pour les très petites entreprises (28 %). Deux « dépenses fiscales » emblématiques contribuent à alléger le poids de l'IS et apparaissent comme particulièrement généreuses : le crédit impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE), qui vise à réduire le coût du travail et améliorer le taux de marge des entreprises, réduit d'environ 10 milliards d'euros en année pleine le rendement de l'IS ; le crédit impôt recherche dont le coût pour les finances publiques est estimé à 6 milliards par an. Ces deux dispositifs profitent surtout aux grandes entreprises. L'efficacité des dispositifs fiscaux dépend aussi de la lisibilité que les chefs d'entreprise ont de la fiscalité dans le temps. Des mesures ponctuelles et des signaux contradictoires réduisent singulièrement l'efficacité de ces dispositifs. Les chefs d'entreprise et leurs représentants ont maintes fois plaidé la nécessité de « stabiliser et sécuriser l'environnement fiscal » des entreprises.

Malgré ce constat partagé, l'IS n'a fait l'objet d'aucune réforme fiscale de grande ampleur en France au cours des dernières décennies, le seul véritable facteur d'ajustement étant la concurrence fiscale internationale. Le projet de créer un nouvel impôt sur l'excédent brut (net) d'exploitation par la loi de finances de 2014 n'a pas vu le jour. L'IS a fait tout au plus l'objet d'adaptations à la marge visant essentiellement à rendre la France plus compétitive dans un environnement de concurrence fiscale internationale². Outre l'IS, l'imposition locale des entreprises était sur la sellette, ce qui a conduit à la réforme de la fiscalité locale en 2009-2010 (voir *infra*).

L'argument de la concurrence fiscale est recevable pour ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, mais doit cependant être relativisé. Les travaux empiriques montrent que les investissements directs étrangers (IDE) sont sensibles aux écarts de taux d'imposition (une baisse de un point de pourcentage du taux d'impôt sur le bénéfice sur les sociétés dans le pays hôte augmenterait les IDE entrants de 3 % à 4 % environ). L'estimation de fonctions de réactions fiscales met en évidence l'existence de comportements mimétiques entre États qui ont tendance à réduire leurs taux d'imposition sur les sociétés quand les autres font de même. Les entreprises, en particulier les multinationales, développent aussi des stratégies d'optimisation fiscale en transférant une partie de leurs bénéfices vers des pays à fiscalité faible (cela explique en partie la faible imposition des groupes du CAC 40). Le risque de course au moins-disant fiscal est cependant sans doute exagéré pour plusieurs raisons. Un taux d'impôt sur le bénéfice des sociétés plus élevé que celui autres pays exerce un effet négatif sur les flux d'IDE entrants, mais un taux plus faible que la moyenne ne conduit pas nécessairement à davantage d'IDE entrants. La fiscalité est un élément parmi d'autres dans le choix d'implantation des entreprises. Il intervient souvent en aval dans le processus de décision. L'accès au marché ou la qualité de la main-d'œuvre et des infrastructures sont des variables clés dans les choix de localisation. L'existence d'externalités positives liées à la proximité avec d'autres entreprises (notamment pour les activités de recherche et développement) fait que les entreprises localisées dans des *clusters* ne sont pas forcément prêtes à se délocaliser pour des raisons fiscales. Enfin, des études récentes ont montré que la complexité en matière fiscale décourage l'investissement direct étranger.

L'harmonisation fiscale européenne, même si elle reste modeste pour ce qui concerne les impôts directs, avait pour but initial de réduire les distorsions susceptibles d'entraver le bon fonctionnement du marché unique

[2] Le « décrochage » de la France par rapport à l'Allemagne depuis le début des années 2000 en matière de performance commerciale a joué un rôle important dans la prise de conscience par les pouvoirs des efforts à consentir.

européen : des systèmes fiscaux hétérogènes peuvent affecter les choix de localisation des entreprises opérant dans plusieurs États membres. La directive « société mère filiale » de 1990 (amendée en 2003) vise par exemple à éliminer les doubles impositions des dividendes entre sociétés affiliées. La Commission européenne a aussi proposé un code de conduite (non contraignant) dans le sillage de l'OCDE pour lutter contre les pratiques fiscales des États jugées « déloyales ». Les difficultés budgétaires rencontrées par la plupart des pays depuis la crise de 2007 expliquent que ces derniers se concentrent dorénavant sur la lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises multinationales cherchant à profiter des failles dans les systèmes de taxation (voir le projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices [BEPS] lancé en 2013 par l'OCDE).

^[3] Guengant A. et Uhaldeborde J.-M. (1986), *Crise et réforme des finances locales*, Paris, PUF-GRALE.

Les réformes futures pourraient viser à réduire encore le biais fiscal qui existe entre le financement par emprunt et le financement par fonds propres. Les intérêts sont en effet déductibles de l'assiette de l'IS, contrairement aux dividendes. Enfin, les efforts pour lutter contre l'optimisation fiscale des multinationales vont dans le bon sens : les bénéfices doivent être taxés dans la mesure du possible là où le revenu a été engendré. Cela induira davantage de transparence et participera à une meilleure lisibilité du système fiscal.

Réforme de la fiscalité locale : les deux sentiers de la réforme

Depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale, la réforme des impôts locaux n'a cessé d'être présentée comme un « serpent de mer ». La réforme était sans doute nécessaire, tant le contexte des collectivités locales s'était modifié. Le contexte urbain d'abord, avec l'accueil progressif de 80 % de la population dans des villes qu'il a donc fallu étendre, aménager et équiper. Le contexte administratif et politique ensuite, avec les deux vagues de décentralisation de 1982 et 2003 qui ont doublé

le poids (10 % aujourd'hui) des collectivités locales dans le produit intérieur brut (PIB). Le contexte fiscal enfin, qui avait vu disparaître le principal impôt local à l'occasion de l'extension du champ de la TVA au commerce de détail. Mais la réforme en était difficile dans un contexte institutionnel marqué par la conjonction d'un fort émiettement territorial, d'un pouvoir fiscal local étendu, donc par des écarts de richesse considérables d'une collectivité à l'autre, et par une construction du monde politique et de la représentation parlementaire faisant la part belle aux intérêts des collectivités territoriales.

Mais ce n'est pas faute d'avoir essayé. De fait, les tentatives de réforme n'ont abouti qu'à deux reprises³. La réforme de 1975-1976 eut lieu dans un contexte de vive contestation de la contribution des patentes par les professions indépendantes. La taxe fut alors remplacée par la taxe professionnelle (TP) assise sur la valeur locative des locaux professionnels et sur la masse des salaires. Les autres impôts locaux directs (la contribution mobilière acquittée par les résidents, les contributions foncières sur les propriétés bâties et non bâties, toutes trois assises sur les valeurs locatives) changèrent simplement de nom. Mais les collectivités conservèrent l'essentiel de leur pouvoir de fixation des taux sur ces nouvelles impositions. Dès sa naissance, la nouvelle TP fut l'objet des plus vives contestations, de la part des entreprises cette fois-ci, sur qui la réforme avait déplacé le poids de l'impôt. Contestations qui ne cesseront de s'amplifier avec la montée en puissance de la décentralisation et... de la hausse des taux de fiscalité. Aucune des tentatives de réforme n'aboutira... avant 2009, bloquées alternativement par un Parlement soucieux de préserver les avantages acquis des collectivités locales (par exemple, sur la question de la réévaluation des valeurs locatives), ou par l'État (par exemple, sur la mise en œuvre de la taxe locale à la valeur ajoutée votée pourtant en 1980).

Deux stratégies de réforme ont permis cependant l'évolution du système fiscal local, stra-

tégies en apparence opposées mais de fait coordonnées⁴.

La première stratégie a consisté à modifier, étape par étape, les impôts existants dans un sens qui anticipait la réforme future. C'est le cas de la TP. Devant les problèmes suscités par l'assiette de la TP, il n'y eut d'autre solution que d'introduire discrètement et progressivement la valeur ajoutée, destinée à lui succéder : en l'occurrence, en instituant des taux planchers (1,5 %) et plafonds (3,5 %) définis non pas en référence à l'assiette légale, mais en fonction de la valeur ajoutée. Il suffit alors d'attendre qu'une majorité d'entreprises y fût soumise pour parachever la mutation de l'impôt. Cette condition se trouva satisfaite en 2009, alors que 60 % des entreprises se trouvaient assujetties soit au taux plancher, soit au taux plafond. La valeur ajoutée devint alors l'assiette de référence. La substitution graduelle de la valeur ajoutée à la base légale a ainsi servi de laboratoire à la réforme. Celle-ci était devenue d'ailleurs inéluctable. En effet, en 2009, plus de la moitié de la TP était remboursée par l'État aux collectivités en compensation de la perte de recettes consécutive aux taux planchers et plafonds.

À l'avenir, ce modèle gradualiste pourrait s'appliquer à la mutation, en marche depuis 2000, de la taxe d'habitation. De fait, la TH est aujourd'hui un impôt à deux régimes, un impôt plafonné en fonction du revenu pour les contribuables modestes, et pour les autres, un impôt assis sur les valeurs locatives cadastrales. La pression financière croissante conduira sans doute les collectivités locales à en accroître les taux qui susciteront des demandes croissantes de dégrèvements gracieux (à la charge de l'État). L'État acquittera la totalité des demandes dans un premier temps, puis mettra en place un « ticket modérateur » jusqu'à ce que l'assiette de la TH soit réformée par extension à tous les contribuables du régime du plafonnement en fonction du revenu.

Le second modèle de réforme fiscale est plus frontal. La réforme fiscale de 2009-2010 en

constitue un exemple type. Elle a conduit à supprimer la TP et à la remplacer par une contribution sur la valeur ajoutée et une contribution foncière des entreprises assise sur la valeur locative des immobilisations foncières. La réforme visait prioritairement à alléger les charges fiscales des entreprises, ainsi qu'à réduire les charges de l'État, grâce à la disparition des mécanismes de prise en charge des allègements de fiscalité locale. C'est donc entre l'État et les entreprises que le contenu de la réforme fut élaboré en premier lieu. Mais il convenait aussi que les ressources de chaque collectivité locale soient garanties. Pour ce faire, il fallut, d'une part, introduire des taxes nouvelles (sur les entreprises de réseau), et que, d'autre part, l'État abandonne au profit des collectivités locales des frais de gestion perçus à l'occasion de la perception des impôts locaux, que les principaux impôts locaux soient redistribués entre niveaux de collectivités et que, enfin, les recettes fiscales des collectivités gagnantes à la réforme soient amputées à hauteur des pertes encourues par les collectivités perdantes.

Le système fiscal local est-il ainsi parvenu à un stade idéal ? Sans doute pas. Il est aujourd'hui à la croisée des chemins entre deux options. Celle de la poursuite d'un équilibre précaire dans une carte des territoires émietlée entre l'autonomie fiscale locale et la maîtrise globale de la pression fiscale locale, d'une part, et la voie suivie par tous les pays où le secteur public local est bien plus développé, celle d'une fiscalité locale empilée sur les mêmes bases larges que la fiscalité nationale avec comme corollaire de laisser se développer la concurrence fiscale entre les territoires, d'autre part.

L'imposition des revenus : un mille-feuille indigeste

Alors que la France a une fiscalité particulièrement lourde, son impôt sur le revenu (IR) ne rapporte que 3 % du PIB en 2014 quand il en rapporte 9 % aux États-Unis ou en Alle-

[4] Gilbert G. (2010) « La suppression de la taxe professionnelle : antécédents, enjeux et débats », *Regards sur l'actualité*, Paris, La Documentation française, n° 359, 24-31.

magne. Ce paradoxe s'explique par l'existence de la contribution sociale généralisée (CSG) qui taxe à 8 % tous les revenus d'activité. En additionnant les deux, on arrive à 8,4 % du PIB. Comme les cotisations sociales représentent 17,1 % du PIB dans notre pays, on comprend que le poids des prélèvements obligatoires provient beaucoup plus des cotisations sociales et de la CSG que de l'IR.

Pourtant, le débat public se concentre sur l'IR, car il est recouvré directement auprès des ménages qui doivent remplir chaque année leur déclaration de revenu. Au contraire, la CSG est prélevée à la source et apparaît plus indolore. Il est donc électoralement très tentant de proposer des réformes de l'IR. C'est sans doute pourquoi il existe près de 190 niches fiscales sur l'IR⁵. Plus récemment, la loi de finances pour les revenus de 2014 a non seulement supprimé la première tranche de l'IR à 5 %, mais a également renforcé le mécanisme de la décote dont le seul intérêt est de pouvoir réduire le nombre de foyers imposables à l'IR au prix d'un taux marginal d'imposition plus important en entrée de barème.

Les dispositifs de soutien aux emplois à bas salaires, qui sont essentiels dans la lutte contre le chômage, rendent l'ensemble encore plus complexe. Trois dispositifs différents permettent de réduire le coût du travail : la réduction générale des cotisations patronales sur les bas salaires (ex-réduction Fillon), les dispositions du pacte de responsabilité et le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) prenant la forme d'une réduction d'IS. Du côté salarial, la prime pour l'emploi (PPE) et le volet activité du revenu de solidarité active (RSA) coexistaient jusqu'au 1^{er} janvier 2016, ils sont depuis remplacés par la prime d'activité. Néanmoins, cette dernière ne sera pas versée automatiquement, si bien que moins de la moitié des bénéficiaires potentiels en feront sans doute la demande, ce qui était déjà le défaut principal du RSA-activité. La politique familiale est une autre source de complexité. Chaque niveau de revenu

bénéficie d'un dispositif spécifique. La prise en compte du nombre d'enfants dans les barèmes des allocations logement ou du RSA concerne les familles les plus modestes. Les familles les plus aisées sont directement concernées par le quotient familial (QF). Or, le paysage a profondément changé ces dernières années avec notamment le plafonnement du QF. Aussi, malgré la superposition des dispositifs à destination des familles, on se rapproche d'une situation dans laquelle chaque enfant supplémentaire ouvrirait le droit à une aide dont le montant serait indépendant du revenu familial⁶.

Le système de redistribution se caractérise ainsi en France par la superposition de dispositifs qui rend l'ensemble trop peu lisible. Il devient ainsi de plus en plus difficile de comprendre les effets distributifs de chaque dispositif pris isolément. La multiplication des niches fiscales est par ailleurs de plus en plus perçue comme des passe-droits obtenus au bénéfice de groupes d'intérêts particuliers. Au final, c'est bien le consentement à l'impôt, fondement même de la vie démocratique, que cette complexité menace. Mais l'enjeu est également économique avec des incitations à la création d'emplois et à la reprise d'activité qui sont trop souvent mal comprises par ceux-là mêmes que ces dispositifs visent.

Le débat ne peut porter exclusivement sur le débit des « robinets » de la « tuyauterie fiscale », c'est-à-dire sur les différents taux d'imposition. Il doit également porter sur l'agencement des tuyaux. Se demander s'il faut ouvrir ou fermer un robinet n'a plus grand sens quand on ne comprend même plus quel tuyau ce robinet contrôle. Il faut donc repenser la tuyauterie. La simplification que nous proposons s'articule autour de quatre propositions.

La fusion de l'ensemble des transferts assis sur les revenus d'activité en un seul barème non proportionnel est prioritaire. Dans cette perspective, on pourrait instaurer un prélèvement en deux temps : un prélèvement mensuel « à la source » auprès des employeurs

^[5] Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, 2011.

^[6] Boisnault D. et Fichen A. (2015), « Enfants, politique familiale et fiscalité : les transferts du système socio-fiscal aux familles en 2014 », *Trésor-Éco*, n° 142.

au moment du versement des salaires, dont le montant ne dépendrait que du revenu d'activité du salarié ; et un rattrapage de fin d'année qui viendrait compléter la différence entre l'impôt déjà perçu chaque mois sur une base individuelle et le montant final d'IR que l'on calculerait sur la base de l'ensemble des revenus du foyer. On rejoint alors l'idée défendue notamment par Alain Trannoy (2012) de transformer la CSG en un acompte de l'IR⁷.

La deuxième proposition consisterait à fusionner les cotisations patronales, les allègements Fillon, le CICE et les dispositifs du pacte de responsabilité en un barème unique non proportionnel de cotisations patronales.

La politique familiale pourrait par ailleurs être sortie du système d'imposition des revenus en

distribuant des prestations qui dépendraient du nombre et de l'âge des enfants et non du revenu des parents. Ce serait la fin du système du quotient familial qui est une singularité française dans le paysage international.

Enfin, on pourrait remplacer une grande partie des niches fiscales de l'IR en subventions dont les montants dépendraient des comportements économiques que l'on dési- rerait promouvoir, mais non du revenu des contribuables.

Au total, l'IR y gagnerait sans doute en lisi- bilité.

^[7] Trannoy A. (2012), « Il faut une révolution fiscale, qu'en pensent les économistes ? », Les Échos-Eyrolles.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BÉNASSY-QUÉRÉ A., TRANNOY A. et WOLFF G.** (2014), « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Les Notes du Conseil d'analyse économique*, n° 14.

❖ **CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES** (2015), *Impôt sur le revenu, CSG, Quelles réformes ?*, Paris, Les Journaux officiels.

❖ **LANDAIS C., PIKETTY T. et SAEZ E.** (2011), *Pour une révolution fiscale*, Éditions Le Seuil/République des idées.

L'idée de relier le système de prélèvement à la question de la répartition des revenus et des richesses – et plus précisément à celle de la redistribution – est assez récente dans l'histoire moderne. Elle a pris une forme concrète lors du développement de l'État providence et notamment des Trente Glorieuses avec l'instauration d'une fiscalité directe très progressive. Depuis, on constate un recul de la progressivité des systèmes de prélèvements directs dans la plupart des pays développés, rendant les systèmes moins redistributifs. Cette baisse de la redistributivité – notamment due au recul des taux marginaux maximums de l'imposition des revenus – est sans doute liée à l'ouverture des économies et aux stratégies de concurrence fiscale qui en résultent. Le système français s'inscrit dans cette tendance globale, rappelle Jacques Le Cacheux, qui souligne que la redistribution opérée par le système est certes significative, mais davantage le fait des transferts, le système fiscal-social n'étant que modérément progressif.

Problèmes économiques

Systeme de prélèvement et redistribution

© JACQUES LE CACHEUX

Professeur, université de Pau et des pays de l'Adour (CATT/UPPA), conseiller scientifique, OFCE/Sciences Po

Les constats se sont multipliés ces dernières années : les inégalités économiques – de revenu et de patrimoine – se creusent dans la plupart des pays développés et dans de nombreux autres pays, bien qu'à des degrés divers. Le retentissement mondial de l'ouvrage de Thomas Piketty, *Le Capital au xx^e siècle*, témoigne de l'intérêt porté au phénomène. Nombre de travaux économiques, y compris au sein d'institutions internationales pourtant réputées libérales, telles que l'Organisation pour la coopération et le développement économiques (OCDE) ou le Fonds monétaire international (FMI), confortent le diagnostic et soulignent les menaces que fait peser une telle évolution, non seulement sur

la cohésion sociale des pays touchés, mais également sur leur dynamisme économique et leur croissance (OCDE, 2015 ; Dabla-Norris *et al.*, 2015).

La répartition des revenus et des patrimoines résulte du fonctionnement des marchés et des règles, notamment juridiques, qui s'y imposent. Les gouvernements peuvent chercher à la modifier en agissant directement sur ces règles, par exemple en imposant un salaire minimum. Mais ils peuvent également intervenir en aval pour la corriger en pratiquant ce que l'on appelle communément une redistribution ; ils disposent, pour ce faire, de deux catégories d'instruments : les prélèvements et les transferts. Les seconds sont aujourd'hui très nombreux et divers, dans les pays développés, et notamment dans les pays membres de l'Union européenne (UE) qui ont tous, à des degrés divers et selon des modalités souvent spécifiques, mis en place depuis

quelques décennies des États providence ; mais tous recourent aussi, à des degrés divers, à la fiscalité pour redistribuer revenus et patrimoines. L'écart entre la répartition interpersonnelle des revenus et patrimoines avant impôts et transferts et la répartition des revenus disponibles – parfois appelée secondaire – après impôts et prélèvements et transferts mesure la redistribution opérée par le système fiscal-social.

Redistribuer par l'impôt : notions d'équité fiscale

L'utilisation des prélèvements obligatoires – impôts et cotisations sociales – pour modifier la répartition interpersonnelle des revenus ou des patrimoines est relativement récente. Depuis les révolutions démocratiques européennes et américaine, l'idée de consentement à l'impôt s'est imposée comme l'un des fondements des démocraties représentatives ; et la Révolution française a affirmé le principe universel de contribution de chaque citoyen au financement de la dépense publique selon ses « facultés », que l'on a généralement traduit par « capacité contributive », c'est-à-dire les ressources économiques dont chacun dispose, revenu et/ou patrimoine, individuel ou familial.

Jusqu'à la fin du XIX^e siècle dans les pays alors industrialisés, et jusqu'en 1914 en France, l'idée d'une fiscalité redistributive était pratiquement inexistante. La fiscalité était jusqu'alors essentiellement constituée de prélèvements indirects, et les quelques impôts directs existants – notamment en France les « quatre vieilles » instituées pendant la Révolution – étaient assis sur des éléments spécifiques du patrimoine ou des revenus, mais sans chercher à évaluer la situation économique globale du contribuable. L'idée de redistribution fiscale est apparue dans les pays qui ont institué un impôt sur le revenu des personnes – le Royaume-Uni, à partir de 1842, l'Allemagne et les États-Unis un peu plus tard. Dès la fin du XIX^e siècle, elle a donné

lieu à des débats enflammés, y compris en France¹, et a été soutenue par de nombreux économistes au nom du principe d'utilité marginale décroissante de la consommation, donc du revenu, qui justifie à leurs yeux une fiscalité progressive, c'est-à-dire une égalisation du « sacrifice » ou de l'effort exigé de chaque contribuable.

À la notion d'équité horizontale – traitement égal des égaux – s'ajoute alors la notion d'équité verticale : le poids de l'impôt – c'est-à-dire le taux moyen d'imposition – doit augmenter avec le revenu et/ou le patrimoine du contribuable. La fiscalité directe – prélèvements sur les revenus ou les patrimoines – permet de calibrer le prélèvement aux capacités contributives du contribuable. Elle constitue donc le principal instrument de la redistribution fiscale². Encore faut-il définir l'assiette du prélèvement et l'identité du contribuable.

Capacité contributive et prélèvement fiscal

Quel que soit l'objectif de redistribution, calibrer le prélèvement fiscal à la « capacité contributive » du contribuable suppose de définir l'assiette de l'impôt – le revenu ou le patrimoine « imposable ». Généralement, le revenu imposable inclut les revenus d'activité – salaires, bénéfices non commerciaux, pensions, etc. – et les revenus du capital, qui sont souvent imposés selon des règles différentes, certains, tels les intérêts du livret A étant même défiscalisés. Mais est-ce une bonne mesure de la capacité contributive ? Certains avantages en nature – les tickets-restaurants distribués par les employeurs ou les « loyers fictifs » que les propriétaires-occupants se versent fictivement à eux-mêmes – doivent-ils être inclus dans le revenu imposable ? Concernant l'imposition du patrimoine, l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) exclut les œuvres d'art, les biens professionnels, etc. On le voit, la définition de la « capacité contributive » est déjà une affaire de choix politique.

[1] En France, l'impôt sur le revenu n'a été adopté qu'en 1914. Les controverses sur la fiscalité en France au cours des XIX^e et XX^e siècles sont remarquablement analysées dans l'ouvrage de Delalande N. (2011).

[2] Certains autres instruments fiscaux sont parfois utilisés à des fins redistributives. C'est notamment le cas de la TVA. Jusqu'à 1990, il existait dans certains pays européens, dont la France, un taux majoré applicable aux produits « de luxe ». Mais comment établir la liste de ces produits ? Le « luxe » des uns peut être l'ordinaire d'autres. En outre, en France et dans nombre de pays européens, il existe plusieurs taux de TVA, dont des taux réduits – à 5,5 % en France, contre 20 % pour le taux normal – applicables aux produits de « première nécessité » – alimentation, notamment ; mais, là encore, l'effet redistributif n'est pas assuré, dans la mesure où ce « rabais fiscal » profite malgré tout davantage aux contribuables aisés qu'aux plus modestes.

Le foyer ou l'individu ?

De même, un choix important concerne l'unité imposable, le contribuable. Deux grands modèles coexistent en Europe – et même au sein du système français de prélèvements obligatoires : l'imposition familiale ou l'imposition individuelle. Dans le premier – qui est celui de l'impôt français sur le revenu des personnes et de l'ISF –, c'est le foyer fiscal qui est l'unité imposable. L'assiette est donc l'ensemble des revenus ou du patrimoine du foyer et, dans le cas de l'impôt sur le revenu, le barème de l'impôt est appliqué à une fraction de ce revenu, appelé « quotient » – conjugal (pour les couples mariés ou pacsés) et familial (pour les enfants). Dans le second – adopté par la plupart des autres pays européens –, c'est le revenu de l'individu qui est l'assiette de l'impôt, et la situation conjugale et familiale est prise en compte au moyen de crédits d'impôts ou de déductions fiscales.

Alors que le premier modèle repose sur l'hypothèse d'une mise en commun des ressources économiques au sein du foyer, le second privilégie l'autonomie des individus. Chacun de ces deux grands modèles présente cependant des difficultés, dans la mesure où les structures familiales ne sont pas stables et où plusieurs études montrent que la mise en commun et le partage égalitaire des ressources à l'intérieur des familles ne sont pas la règle (Ponthieux, 2015).

En outre, dans le système français d'imposition conjointe des membres du foyer fiscal, l'évaluation de la redistributivité des prélèvements suppose de pouvoir comparer les situations économiques de foyers fiscaux présentant des caractéristiques différentes, notamment en termes de composition (nombre d'adultes, d'enfants d'âges différents), ce qui ne peut être fait qu'en recourant à des « échelles d'équivalence » permettant de convertir les différents individus du foyer en « unités de consommation » : selon l'échelle d'équivalence utilisée par l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), un adulte seul comptant

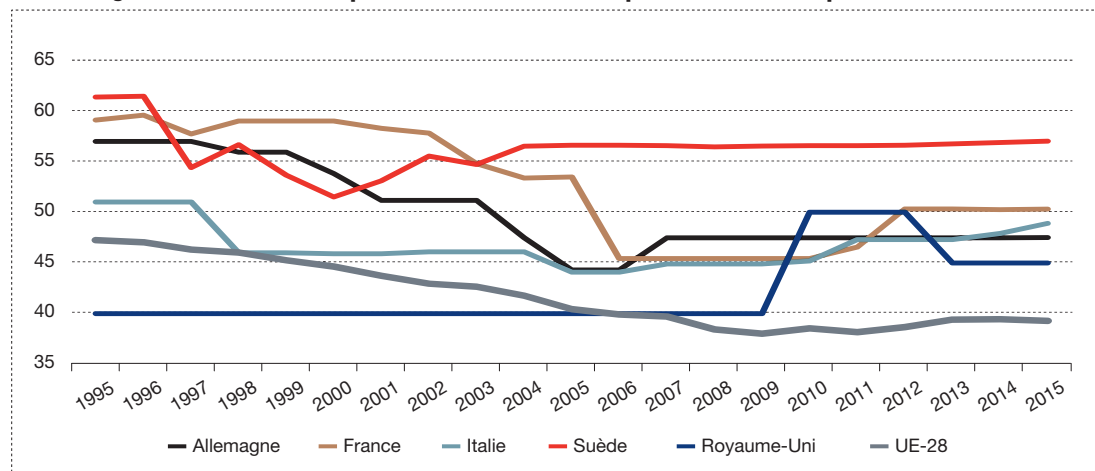
pour 1, le second adulte du couple compte pour 0,5, un enfant de moins de 15 ans pour 0,3, un enfant de 15 ans ou plus pour 0,4. Reposant sur l'observation, mais également sur des hypothèses – notamment des économies d'échelle importantes pour le second adulte, mais l'absence de telles économies pour les enfants au-delà du premier –, cette opération de « pondération » des individus composant le foyer fiscal est elle aussi discutable. Mais elle révèle que les « quotients » (conjugal et familial) utilisés dans le calcul du revenu imposable de l'impôt français sur le revenu – 1 part pour chaque adulte, demi-part pour chacun des deux premiers enfants, 1 part pour le troisième et chacun des suivants – sont très arbitraires : ils favorisent les couples et les familles avec trois enfants ou plus (Allègre et Périvier, 2013).

Pensé pour assurer une forme d'équité horizontale – à revenu égal, une famille avec enfants doit payer moins d'impôt qu'une famille sans enfants –, le dispositif français de quotients (conjugal et familial) apparaît ainsi biaisé. Pourtant, le plafonnement de la réduction d'impôt que procure le quotient familial, en vigueur depuis 2000 et dont le montant a été abaissé à 1 508 euros par demi-part pour chaque personne à charge en 2016, ne permet pas de corriger ce biais : il défavorise les familles relativement aisées avec enfants, sans affecter les couples sans enfants et les célibataires.

Des systèmes fiscaux moins redistributifs

Pour évaluer l'ampleur de la redistribution opérée par le système fiscal-social, c'est en principe l'ensemble des prélèvements obligatoires et des transferts qu'il faut considérer (Bourguignon, 1998), ce qui suppose de recourir à des modèles de « microsimulation », qui prennent en compte les différents revenus des foyers fiscaux et leurs dépenses de consommation (Bozio *et al.*, 2012) ; pourtant, la plupart des études disponibles se concentrent

Taux marginaux maximum d'imposition des revenus des personnes en Europe (en %)



Taux marginaux maximum d'imposition des revenus des personnes dans 4 grands pays de l'Union européenne et la moyenne arithmétique UE28, de 1995 à 2015 (les données Eurostat ne remontent pas avant). Ces taux incluent les surtaxes et, dans le cas de la France, la CSG.

Source : Eurostat 2015.

sur les seuls prélèvements directs (INSEE, 2015). Il existe, en outre, différentes mesures des inégalités économiques, qui fournissent, sur la redistribution, des éclairages complémentaires. Le plus simple est l'indicateur synthétique usuel d'inégalités des revenus, le coefficient de Gini : la différence entre la valeur calculée sur la répartition des revenus avant et après impôt donne une indication de l'action redistributive de la fiscalité. Selon l'INSEE (2015), elle était, en France, en 2014, un peu plus importante que les années précédentes, mais modeste, le coefficient de Gini après prélèvements n'étant inférieur à celui avant impôt que de 2,1 points, alors que les dépenses de transferts le réduisent davantage (-9,2). Le rapport interdéciles, qui mesure l'écart entre le revenu moyen des 10 % les plus aisés et celui des 10 % les plus pauvres de la population, fournit une indication complémentaire : en 2014, les prélèvements directs l'ont réduit de 20 à 16 (INSEE, 2015).

La redistribution opérée par le système fiscal-social français est donc significative, mais elle est bien plus le fait des transferts que des prélèvements, ceux-ci n'étant que modérément progressifs. En outre, les

études menées sur des découpages plus fins de la répartition des revenus concluent que la redistribution est faible en haut de l'échelle des revenus : le taux d'imposition moyen progresse peu avec le revenu pour les très hauts revenus (les 1 % les plus aisés, par exemple), parce que ceux-ci profitent davantage des possibilités de défiscalisation de certains revenus et des diverses « niches fiscales », désormais plafonnées il est vrai (Landais, Piketty et Saez, 2011 ; Bozio *et al.*, 2012). En bas de l'échelle, les prélèvements directs ne sont pratiquement pas redistributifs, puisqu'un peu plus de la moitié des foyers fiscaux ne sont pas imposables à l'impôt sur le revenu, seul instrument de prélèvement progressif, mais acquittent la contribution sociale généralisée (CSG) proportionnelle dès le premier euro et non familialisée (Le Cacheux, 2012).

La forte progressivité des prélèvements directs au cours des Trente Glorieuses

La légère remontée de la redistributivité en France au cours des années récentes est le résultat de l'augmentation à 45 %, en 2012,

du taux marginal du barème de l'impôt sur le revenu des personnes, de l'inclusion dans le revenu imposable au barème de certains revenus du capital et du plafonnement de plusieurs dispositifs de réduction de l'impôt – niches fiscales et quotient familial. Cette remontée survient cependant après deux décennies au cours desquelles la progressivité des prélèvements obligatoires avait été sensiblement réduite. Avec la création, en 1991, puis la montée en puissance à la fin des années 1990, de la CSG, le système d'imposition directe des revenus des personnes est effectivement devenu proportionnel et individualisé pour la moitié inférieure de la répartition des revenus ; et, depuis le début des années 2000, le taux marginal maximum de l'impôt sur le revenu a été réduit à plusieurs reprises, tandis que le bouclier fiscal, qui plafonnait les prélèvements directs des contribuables les plus aisés, institué en 2005, avait été rendu plus généreux en 2007, avant d'être aboli en 2011 (Bozio *et al.*, 2012).

La progressivité d'un système de prélèvements directs est, en principe, évaluée par la relation entre le taux moyen d'imposition et le revenu du contribuable ; elle dépend donc du seuil à partir duquel les revenus sont imposables et de la pente du barème d'imposition – taux marginaux et largeur des tranches d'imposition. Le taux marginal maximum n'en donne donc qu'une idée approximative. Selon ce critère, la progressivité des prélèvements directs est moindre en France que dans la plupart des autres grands pays européens (voir graphique).

Dans presque tous ces pays, ainsi qu'aux États-Unis, les taux marginaux du barème avaient été fortement augmentés durant la Grande Dépression des années 1930 et, plus encore, pendant la Seconde Guerre mondiale ; ils avaient été maintenus, voire encore relevés, dans les années 1960-1970, atteignant 72 % aux États-Unis et même 83 % au Royaume-Uni en 1979 (Piketty, 2014). À partir du début des années 1980, les « révolutions conservatrices » et les politiques libérales se sont traduites, d'abord dans ces deux pays, puis

dans de nombreux autres, par des réformes fiscales diminuant fortement les taux marginaux maximums des barèmes, réduisant le nombre de tranches, élargissant généralement l'assiette des prélèvements et ouvrant souvent aux détenteurs de revenus et/ou de patrimoines élevés de généreuses réductions ou déductibilités d'impôts (Saint-Étienne et Le Cacheux, 2005). À l'est de l'Europe, les pays nouvellement convertis à la démocratie et à l'économie de marché ont, de leur côté, pour la plupart adopté des systèmes fiscaux peu progressifs, voire, dans certains cas, une *Flat Tax*, c'est-à-dire un ou plusieurs prélèvements à taux unique.

Libéralisme et concurrence fiscale : la baisse des taux marginaux maximums

Comment comprendre ce recul généralisé de la redistributivité des systèmes fiscaux, qui a beaucoup contribué au creusement des inégalités économiques (Piketty, 2013) ? Les opinions publiques sont-elles devenues moins sensibles aux inégalités, moins enclines à soutenir les politiques de redistribution ? Cela ne semble pas être le cas, si l'on en juge par les résultats des enquêtes menées en France notamment (Forsé et Parodi, 2015).

L'analyse économique suggère une explication possible. Elle a, en effet, longtemps été dominée, depuis le début du xx^e siècle jusqu'aux années 1970, par la conception de la redistribution proposée par Vilfredo Pareto : des prélèvements et transferts forfaitaires permettraient, en théorie, de redistribuer les revenus sans affecter les incitations des différents agents participant à l'économie, de sorte que n'importe quel degré de redistributivité pourrait être choisi, sans qu'il en coûte quoi que ce soit en termes d'efficacité économique. Mais cela ne vaut que si les instruments de la redistribution sont forfaitaires, c'est-à-dire s'ils ne sont pas calculés sur la base de grands revenus économiques – revenu, patrimoine ou dépenses – dépendant des choix individuels du contribuable. Or aucun des instruments

utilisés en pratique par les gouvernements ne remplit cette condition, et notamment pas les prélèvements obligatoires : ils modifient tous les incitations – à travailler, à épargner, à acheter tel ou tel bien, etc. –, engendrant ainsi une désincitation, elle-même source d'une perte d'efficacité pour la société tout entière, appelée « perte sèche ». C'est précisément cette idée que traduit schématiquement la fameuse « courbe de Laffer », qui indique qu'au-delà d'un certain seuil – empiriquement indéterminé –, les recettes fiscales diminuent lorsque le gouvernement accroît le taux d'imposition.

Dès lors, comme le montre la « théorie de la fiscalité optimale » développée à partir du début des années 1970 à la suite des travaux de James Mirrlees (1971), les gouvernements doivent, s'ils se conforment aux souhaits de leurs électeurs, arbitrer entre l'aspiration à une plus grande justice fiscale – une redistribution ambitieuse des revenus et des patrimoines – et l'objectif de maximiser le revenu national, la croissance économique. Autrement dit, un arbitrage entre un partage plus égalitaire du « gâteau » et la taille de ce même « gâteau ».

Toute la question est alors de savoir quels sont les termes de cet arbitrage : doit-on sacrifier beaucoup de revenu national pour redistribuer un peu de revenu ? Ce « sacrifice » dépend de l'élasticité des offres de travail et d'épargne aux taux marginaux d'imposition. Or les estimations disponibles sont loin d'être unanimes concernant ces valeurs. Une étude récente sur la base de données françaises suggère cependant que l'élasticité du revenu imposable au taux marginal d'imposition est, en moyenne, faible, mais croissante avec le revenu.

La mobilité internationale des personnes et des patrimoines est l'un des facteurs suscep-

tibles d'accroître cette sensibilité du revenu imposable au taux de prélèvement, comme le suggère la théorie de la concurrence fiscale (Saint-Étienne et Le Cacheux, 2005). On pourrait ainsi comprendre pourquoi, dans le monde plus ouvert qui s'est mis en place à partir des années 1980, avec la libéralisation des marchés et des flux de capitaux, avec la réduction des coûts des transports et avec la diffusion de technologies de l'information, la redistributivité des systèmes fiscaux nationaux est devenue moindre, non pas parce que les électeurs n'en veulent plus autant, mais parce qu'elle est devenue plus coûteuse pour les pays qui la mettent en œuvre, ce qui favorise les stratégies de concurrence fiscale des États.

Un impôt mondial ?

Faut-il dès lors se résigner à ne pas redistribuer les revenus ? Aller jusqu'à soutenir, comme le font les plus libéraux, que l'enrichissement des plus riches profite, en définitive, aussi aux plus modestes, selon la théorie du « ruissellement » ? Outre qu'elles sont socialement de moins en moins tolérables, des inégalités économiques croissantes ont, elles aussi, des effets néfastes sur l'activité économique, comme l'indiquent de nombreuses études. Mais comment faire si les pays n'ont plus vraiment les moyens de redistribuer revenus et patrimoines ? Les partisans d'une plus grande égalité (Atkinson, 2015 ; Piketty, 2013) ne s'y résignent pas et plaident en faveur d'un impôt mondial. Utopie ? Sans doute, mais peut-on laisser ainsi les inégalités se creuser sans frein, au risque de voir le monde s'enfoncer dans la « stagnation séculaire » ?

—

POUR EN SAVOIR PLUS

- ❖ **ALLÈGRE G. et PÉRIVIER H.** (2013), « Réformer le quotient conjugal », *Blog de l'OFCE*, 18 juin, <http://www.ofce.sciences-po.fr/blog/reformer-le-quotient-conjugal/#more-3987>
- ❖ **ATKINSON A.** (2015), *Inégalités*, traduction française de F. et P. Chemla, Éditions du Seuil.
- ❖ **BOURGUIGNON F.** (1998), *Fiscalité et redistribution*, Rapport du Conseil d'analyse économique, n° 11, La Documentation française.
- ❖ **BOZIO, A., DAUVERGNE R., FABRE B., GOUPILLE J. et MESLIN O.** (2012), *Fiscalité et redistribution en France 1997-2012*, Rapport IPP, <http://www.ipp.eu/wp-content/uploads/2011/11/fiscalite-redistribution-rapport-IPP-mars2012.pdf>
- ❖ **CABANNES P.-Y., HOUDRÉ C. et LANDAIS C.** (2014), « Comment le revenu imposable des ménages réagit-il à sa taxation ? Une estimation sur la période 1997-2004 », *Économie et statistique*, n° 467-468, avril, http://www.insee.fr/fr/ffc/docs_ffc/ES467F.pdf
- ❖ **CONSEIL DES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES** (2011), *Prélèvements obligatoires sur les ménages. Progressivité et effets redistributifs*, http://www.ccomptes.fr/fr/CPO/documents/divers/Rapport_conseil_prelevements_obligatoires_prelevements_obligatoires_sur_les_menages_11052011.pdf
- ❖ **DABLA-NORRIS E. et al. (IMF)** (2015), « Causes and Consequences of Income Inequality: A Global Perspective », *IMF Staff Discussion Note*, juin, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf>
- ❖ **DELALANDE N.** (2011), *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, L'univers historique, Éditions du Seuil.
- ❖ **FORSÉ M. et PARODI M.** (2015), « Les Français et la justice fiscale », *Revue de l'OFCE*, n° 137, avril, <http://www.ofce.sciences-po.fr/pdf/revue/06-137.pdf>
- ❖ **INSEE** (2015), « Niveaux de vie et redistribution », Fiche thématique, *France*, Portrait social, *INSEE Références*, novembre, http://www.insee.fr/fr/ffc/docs_ffc/FPORSOC151_FTL04redistribution.pdf
- ❖ **LANDAIS C., PIKETTY T. et SAEZ G.** (2011), *Pour une révolution fiscale*, La République des idées, Éditions du Seuil.
- ❖ **LE CACHEUX J.** (2008), *Les Français et l'impôt*, coll. « Débat public », Odile Jacob et La Documentation française.
- ❖ **LE CACHEUX J.** (2012), « Soutenabilité et justice économique : finalités et moyens d'une réforme fiscale », *Débats et politiques*, Revue de l'OFCE, n° 122, <http://www.ofce.sciences-po.fr/publications/revue122.htm>
- ❖ **MIRRELES J. A.** (1971), « An Exploration in the Theory of Optimal Taxation », *Review of Economic Studies*, vol. 38, n° 2, avril.
- ❖ **OCDE** (2015), *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, <http://www.oecd.org/social/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all-9789264235120-en.htm>
- ❖ **PIKETTY T.** (2013), *Le Capital au XXI^e siècle*, Éditions du Seuil
- ❖ **PONTHIEUX S.** (2015), « Le partage des revenus et du pouvoir de décision dans les couples : un panorama européen », *INSEE Références*, Dossier, octobre, http://www.insee.fr/fr/ffc/docs_ffc/FPORSOC15f_D2_revenus.pdf
- ❖ **SAINT-ÉTIENNE C. et LE CACHEUX J.** (2005) *Croissance équitable et concurrence fiscale*, Rapport du CAE n° 56, La Documentation française.

Les dépenses fiscales (et sociales), c'est-à-dire les dispositions législatives dérogatoires par rapport aux normes fiscales (sociales) de référence, ont pris une place importante dans le système français de prélèvements obligatoires. De par leur manque à gagner pour le gouvernement, elles constituent un enjeu non négligeable pour les finances publiques. Si les motivations pour recourir à ces instruments sont multiples – motivations électoralistes, objectifs incitatifs, recherche d'équité verticale – leur efficacité est sujette à interrogation et il est certain qu'ils contribuent largement à rendre le système fiscal plus complexe et moins transparent. Benoît Le Maux analyse les chemins multiples qui conduisent à la multiplication de ces régimes dérogatoires et propose des critères pour évaluer leur efficacité.

Problèmes **économiques**

Dépenses fiscales et complexité fiscale : un « choix public »

À Bercy, l'ampleur des régimes dérogatoires et la complexité qui en résulte font débat depuis longtemps. Comme le souligne un des documents annexés au projet de loi de finances pour 2016, il est recensé 430 dépenses fiscales pour les seuls impôts d'État pour un coût total estimé à 83 milliards d'euros, soit près d'un tiers des recettes fiscales nettes perçues par l'État (voir tableau). Les dispositifs dérogatoires relatifs à la sécurité sociale (ou « niches sociales ») génèrent quant à eux un coût d'environ 52 milliards d'euros en 2013, « soit au minimum 12 % des ressources de la sécurité sociale ou 2,6 points de PIB » (Cour des comptes, 2013).

Comment peut-on expliquer l'incroyable complexité de notre système fiscal et les pertes de recette qui y sont liées ? L'école des « choix publics » (*public choice*) apporte de nombreux éléments d'éclaircissement à ce sujet.

© **BENOÎT LE MAUX**

Maître de conférences à l'université de Rennes 1,
CREM-Condorcet Center for Political Economy

Ce courant, fondé par certains grands noms de l'économie contemporaine, comme les Prix Nobel James Buchanan et George Stigler, analyse l'intervention de l'État en utilisant les concepts de la théorie néoclassique. Cependant, à la différence de l'économie du bien-être (Arthur Pigou et les autres néoclassiques), l'école des « choix publics » ne considère pas que les insuffisances du marché rendent nécessaire l'intervention de l'État. Selon cette école, les décideurs du secteur public sont caractérisés par les mêmes comportements que les agents du secteur privé. Par conséquent, l'intervention de l'État peut également générer des défaillances.

Les principales dépenses fiscales par mission en 2016

Mission	Coût en millions d'euros	Nombre
Agriculture, alimentation, forêt et affaires rurales	2 884	37
Aide publique au développement	1	1
Anciens combattants, mémoire et liens avec la nation	789	6
Avances à l'audiovisuel public	719	3
Culture	292	21
Défense	66	5
Écologie, développement et mobilité durables	2 976	37
Économie	20 255 (dont 13 010 attribués au crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi)	74
Égalité des territoires et logement	12 030 (dont 3 280 attribués au taux de 10 % pour les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien, portant sur des logements achevés depuis plus de deux ans).	53
Engagements financiers de l'État et direction de l'action du gouvernement	5 180	29
Enseignement scolaire	185	2
Gestion des finances publiques et des ressources humaines	65	2
Justice	29	1
Médias, livre et industries culturelles	344	10
Outre-mer	3 927	26
Politique des territoires	872	38
Recherche et enseignement supérieur	6 301 (dont 5 510 attribués au crédit d'impôt en faveur de la recherche).	16
Relations avec les collectivités territoriales	8	1
Santé	3 317 (dont 2 460 attribués au taux de 2,10 % applicable aux médicaments remboursables ou soumis à autorisation temporaire d'utilisation et aux produits sanguins).	11
Sécurité, immigration, asile et intégration	53	4
Solidarité, insertion et égalité des chances	13 348 (dont 4 180 attribués à l'abattement de 10 % sur le montant des pensions).	30
Sport, jeunesse et vie associative	2 542	17
Travail et emploi	6 892	25
Total	83 375	449

Source : tableau créé à partir de l'annexe au projet de loi de finances pour 2016.

L'analyse économique des choix publics se fonde sur les outils de la microéconomie pour expliquer le comportement des agents du secteur public. Dans les théories micro-économiques conventionnelles, un consommateur cherchera à maximiser la satisfaction qu'il retire de la consommation de certains biens. Le producteur cherchera quant à lui à maximiser sa fonction de profit. Une question importante soulevée en économie politique est celle de la fonction-objectif des décideurs publics : que cherchent-ils réellement à maximiser ? Comprendre les motivations de toutes natures des décideurs est important puisque ce sont eux qui, in fine, choisissent le niveau des dépenses, des taux d'impôt et des régimes dérogatoires.

La complexité : une réponse à une demande sociale...

L'outil le plus utilisé par les théoriciens du choix public est l'hypothèse de l'électeur médian. Celle-ci postule que tout choix collectif voté à la majorité reflète les préférences d'un électeur décisif, celui possédant le revenu médian. L'application de ce résultat aux régimes de démocratie représentative est simple : lorsque l'on s'intéresse à la distribution des revenus dans une économie, l'électeur médian est celui qui se trouve au milieu de cette distribution. Si un gouvernement souhaite se faire réélire, il devrait donc essayer de maximiser la satisfaction de cet électeur lors de son mandat. Il sera ainsi garanti d'atteindre au moins une majorité des voix lors des prochaines élections.

De nombreuses études empiriques valident l'hypothèse de l'électeur médian. Ce modèle sert donc de référence pour expliquer les disparités de dépense publique et de taux de taxe en régime de démocratie directe et représentative (Mueller, 2012). L'approche statistique est simple. Il s'agit de tester si les caractéristiques de l'électorat expliquent les différences de budget observées d'une juridiction à une autre. On montre alors que le revenu moyen

ou médian joue un rôle significatif^[1]. Comme tout bien privé, la demande de bien public et l'impôt qui lui est associé augmentent avec le revenu. On retrouve cette idée dans la loi de Wagner selon laquelle la croissance économique s'accompagnerait d'une hausse inévitable des dépenses publiques si les biens publics sont des biens supérieurs, qui plus est de luxe (voir Alcouffe et Baslé, 2008).

Le modèle de l'électeur médian suppose des décisions politiques unidimensionnelles, c'est-à-dire dont la variable de choix est unique, tel un taux de taxe ou un niveau de dépense. L'outil ne permet donc pas d'expliquer la complexité croissante de notre système fiscal. L'économie politique de la taxation apporte néanmoins des éléments de réflexion supplémentaires. L'analyse n'est plus basée sur des modèles de vote déterministe. Elle suppose au contraire que de nombreux facteurs influencent le choix de vote des électeurs, tels le charisme et autres caractéristiques personnelles des candidats en compétition. Les préférences des électeurs sont alors plus difficiles à anticiper, ce qui amène les candidats politiques à considérer les différents intérêts présents dans l'électorat. Au lieu de maximiser la satisfaction d'un agent décisif, les candidats vont à l'équilibre se comporter comme s'ils maximisaient une fonction de bien-être social. Les stratégies de niche et la prise en compte des intérêts particuliers peuvent dès lors s'avérer profitables. Selon cette analyse, c'est donc l'hétérogénéité des préférences des électeurs et la différenciation des demandes qui seraient à l'origine de la complexité fiscale observée.

Par exemple, Paola Profeta (2007) montre à travers un modèle de vote probabiliste que les groupes d'électeurs les plus nombreux et donc les plus influents sont aussi ceux qui bénéficieront des taux de taxe les plus faibles. Dans ce cadre théorique, l'élasticité des votes joue également un rôle important. Les électeurs qui sont les plus neutres ou les plus susceptibles de changer leur vote en faveur d'un autre parti seraient aussi ceux qui tireraient le système fiscal à leur avantage (Winer,

[1] On peut citer pour les communes françaises l'étude de Le Maux B. (2007), « L'électeur médian est-il vraiment décisif ? Un examen des communes françaises », *Revue d'économie régionale et urbaine*, 5 ; pour les départements, voir : Le Maux B., Rocaboy Y. et Goodspeed T. (2011), « Political Fragmentation, Party Ideology and Public Expenditures », *Public Choice*, 147.

2001). Enfin, ces modèles expliqueraient également les raisons pour lesquelles les partis politiques mettent en place des réformes fiscales similaires. Un candidat purement intéressé par ses chances de réélection, qu'il soit de gauche ou de droite, mettrait en place des politiques publiques favorisant les électeurs les plus indécis au détriment d'une politique économique efficace. C'est ce que montrent notamment Micael Castanheira *et al.* (2012) à travers une étude concernant 27 pays de l'Union européenne.

... accentuée par les stratégies politiques.

Alors que les théories précédentes mettent en évidence un impact certain de l'électorat sur les décisions publiques, d'autres modèles s'intéressent plus particulièrement aux comportements stratégiques des partis politiques et des membres qui les composent. On peut notamment citer les travaux précurseurs de Gordon Tullock selon lesquels l'échange de votes, plus communément appelé *logrolling* dans la littérature anglo-saxonne, multiplie les projets. L'idée est simple : un élu votera pour les projets des partis concurrents si ces derniers votent également pour le sien. À cela s'ajoute l'hypothèse de Nouriel Roubini et Jeffrey Sachs, établie en 1989, selon laquelle un gouvernement serait affaibli par la fragmentation politique (*weak government hypothesis*). L'idée est basée sur une « tragédie des biens communs » analogue à celle qui caractérise les biens environnementaux. De la même façon qu'une ressource naturelle devient surexploitée lorsque les agents du secteur privé satisfont leurs intérêts propres, les partis politiques proposent des projets de politique publique sans se soucier de leur impact sur la contrainte budgétaire globale. Cela aboutit à une multiplication des dépenses et dérogations, phénomène d'autant plus accentué que le nombre de sièges au parlement est important (Bradbury et Crain, 2001).

Selon les théories du lobbying, les groupes d'intérêt les mieux organisés pourraient également influencer les politiques via des actions diverses (apport informationnel, financement des campagnes électorales, entretiens avec les élus, pots-de-vin). D'après la théorie de la capture énoncée par G. Stigler en 1971, les groupes minoritaires peuvent utiliser les moyens de réglementation et le pouvoir coercitif des États pour orienter les lois et les règles dans des directions qui les favorisent et ce, au détriment de l'intérêt général. De par leur grand nombre, la majorité des électeurs, ceux que l'on n'entend pas, est confrontée à des difficultés organisationnelles telles qu'ils ne peuvent pas s'opposer efficacement à la pression des lobbies, qui, eux, sont très bien organisés. Par exemple, en France, les organismes qui défendent les intérêts particuliers sont nombreux et actifs. Selon l'association Regards citoyens, ce ne sont pas moins de 9300 auditions qui ont été recensées entre 2007 et 2010 sur les listes d'audiences annexées aux rapports parlementaires. Les propos de Gilles Carrez, rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale de 2002 à 2012, sont aussi révélateurs du phénomène : « Dans chaque niche, il y a un chien qui mord. »

Le cas de la France

En 2003, un rapport du Conseil des impôts mettait en exergue le nombre élevé de dépenses fiscales, c'est-à-dire de dispositions législatives dérogatoires par rapport aux normes fiscales de référence, plus communément appelées « niches fiscales ». La France comptait environ 200 dispositifs dérogatoires de plus qu'au Canada, qu'en Allemagne ou qu'au Royaume-Uni. La hauteur globale du phénomène est néanmoins à relativiser. La France se situait à l'époque dans la fourchette basse en matière de coûts rapportés au produit intérieur brut (PIB)². Selon la Commission d'information des finances, de l'économie générale et du plan (2008), c'est la dynamique du phénomène qui est plus inquiétante. En moyenne,

^[2] Voir : Conseil des impôts (2003), « La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales », <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/var/storage/rapports-publics/034000554.pdf>

pour les seuls impôts d'État (hors dépenses fiscales affectant les impôts locaux et hors exonérations sociales), près de quatorze nouvelles mesures ont été créées chaque année entre 2003 et 2008. Le rythme de création se serait donc fortement accéléré, puisque seulement une centaine de mesures avaient été créées entre le début des années 1980 et 2003, soit moins de cinq par an³.

Le coût des dépenses fiscales est extrêmement concentré. Pour 2016, treize mesures représentent à elles seules plus de 50 % du coût total des dépenses fiscales. Parmi les trois premières, nous avons le crédit d'impôt en faveur de la compétitivité et de l'emploi (CICE) (13 milliards d'euros), le crédit d'impôt en faveur de la recherche (CIR) (5 milliards) et l'abattement de 10 % sur le montant des pensions et des retraites (4 milliards). Parmi les dépenses fiscales les plus connues, nous pouvons également citer les nombreux dispositifs en faveur de l'investissement locatif, portant les noms des ministres et députés qui les ont mis en œuvre : les réductions d'impôt du dispositif Méhaignerie et Quilès-Méhaignerie (1984-1997), le système d'amortissement du dispositif Périssol (1996-1999), le plafonnement des loyers sous le dispositif Besson (1999-2002) qui par la suite a été réduit dans le dispositif Robien (2003-2006), les dispositifs « Robien recentré » et « Borloo populaire » destinés à favoriser l'investissement locatif dans des zones spécifiques (2006-2009), suivis par les lois Scellier (2009-2012), Duflot 1 (2013-2014) et Pinel (depuis 2015).

Les niches sociales recouvrent quant à elles l'ensemble des exonérations, réductions et abattements d'assiette ou de taux applicables aux prélèvements finançant la sécurité sociale. Sur ce point, la Cour des comptes (2013) fait apparaître un coût global en très faible diminution de 2009 à 2012. La dynamique propre de l'ensemble des niches a en effet compensé l'essentiel des effets des mesures visant à leur diminution sur la période. Depuis lors, les lois de

financement de la sécurité sociale pour 2013 et 2014 ont remis en cause plusieurs exonérations et exemptions de l'assiette sociale. Le coût de l'ensemble des mesures d'exonération de cotisations et contributions de sécurité sociale, qu'elles soient compensées ou non, atteint désormais 28,9 milliards d'euros en 2015, montant que l'on peut estimer toutefois incomplet, compte tenu du niveau relaté par la Cour des comptes en 2013 (52 milliards d'euros).

Étant donné le nombre élevé de dispositifs dérogatoires et les difficultés inhérentes à les supprimer, comment ne pas soupçonner la présence des comportements politiques cités plus haut ? Apporter des éléments de réponse à cette question nécessite toutefois une analyse approfondie. En effet, l'emploi de certaines dérogations peut être légitime eu égard à certains objectifs de politique publique. Sous cet angle, un bon système fiscal n'est pas nécessairement un système fiscal simple (Baslé, 1989).

Il est dès lors extrêmement difficile d'expliquer des exemples concrets de stratégies partisans, comme celles que nous avons citées plus haut. Chaque régime dérogatoire, de par sa construction, est spécifique et l'évaluation de chacun demande du temps et des travaux conséquents.

L'évaluation des dispositifs dérogatoires

D'un point de vue normatif, les théories économiques de la fiscalité optimale mettent en avant un arbitrage entre deux critères que sont l'efficacité et l'équité. Un taux de taxe unique améliorerait par exemple l'efficacité de l'impôt en imposant de manière identique les activités des agents et donc en modifiant le moins possible leurs comportements. Un impôt progressif fera au contraire supporter une charge fiscale plus importante aux agents disposant des revenus les plus élevés, réduisant ainsi les inégalités de revenus et

[3] Voir : Commission d'information des finances, de l'économie générale et du plan (2008), *Rapport d'information sur les niches fiscales*, <http://www.assemblee-nationale.fr/13/pdf/rap-info/i0946.pdf>

aboutissant à une plus grande équité verticale. Par ailleurs, l'impôt peut être utilisé à des fins incitatives dans le but d'orienter les comportements de certains agents économiques. À cela s'ajoutent des considérations en termes de rendement et de coût, ainsi que de renforcement du respect des lois fiscales.

La question se pose de savoir si les régimes dérogatoires satisfont les critères cités précédemment. Comme le notent M. Castanheira et Christian Valenduc, hors corrections éventuelles d'imperfections du marché, le principe même de dérogation est contraire aux critères d'efficacité puisque les différences de traitement peuvent perturber les mécanismes du marché⁴. Il va également à l'encontre du critère d'équité horizontale puisqu'il engendre un traitement différencié des personnes de même capacité contributive. Par ailleurs, outre des coûts de recouvrement et de gestion potentiellement élevés, les niches fiscales et sociales entraînent pour le citoyen un manque de transparence conséquent, phénomène amplifié par l'enchevêtrement de certaines aides qui s'empilent du fait de leur durée d'application.

L'emploi des dispositifs dérogatoires se justifie toutefois à deux titres. Tout d'abord, nombreuses sont les niches ayant un rôle incitatif. C'est le cas du crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE). Celui-ci a été mis en place au 1^{er} septembre 2014, en remplacement du crédit d'impôt développement durable (CIDD), afin d'inciter les particuliers à effectuer des travaux d'amélioration énergétique de leurs logements tout en soutenant les technologies émergentes. C'est également le cas du nouveau dispositif CITE qui vise à augmenter l'effort des entreprises privées dans ce domaine. Deuxièmement, certains dispositifs relèvent de la recherche d'équité verticale, par exemple, il en va ainsi du taux de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 2,1 % qui est réservé aux médicaments remboursables par la sécurité sociale, bénéficiant aux malades les plus modestes ne disposant pas d'une complémentaire santé.

Comment dès lors faire la part des choses entre « choix public optimal » et « inefficacité de l'intervention publique » ? Le comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales a créé une base de travail importante à ce sujet. Depuis 2011, le gouvernement dispose d'une évaluation de l'efficacité de la plupart des dépenses fiscales et des niches sociales. Le rapport, connu aussi sous le nom de « rapport Guillaume », porte sur les 60 milliards d'euros de niches fiscales et les 40 milliards de niches sociales qui constituaient alors le périmètre du comité d'évaluation. Comme l'a souligné ensuite la commission des finances, le rapport Guillaume est sans appel. Celui-ci concluait que, environ 40 milliards d'euros de dépenses fiscales et 15 milliards d'euros de niches sociales pouvaient être considérés comme peu ou pas efficaces, ce qui représentait les deux tiers des dépenses fiscales et près de la moitié des niches sociales.

Les solutions envisagées

Au-delà de la complexité accrue, de l'illisibilité et de l'inefficacité du système fiscal, la multiplication des régimes dérogatoires entraîne un manque à gagner certain pour le gouvernement. Trouver des solutions est donc primordial. Celles préconisées par le rapport Guillaume peuvent être résumées en ces termes :

Améliorer l'information. Une meilleure connaissance des dispositifs dérogatoires et de leur coût est une condition nécessaire à leur maîtrise. L'information sur les effets des mesures est elle aussi fréquemment inexistante. Une stratégie plus rigoureuse d'estimation du nombre de dispositifs, de leur coût et de leurs effets s'impose donc comme une priorité.

Un meilleur pilotage. L'évaluation des dispositifs dérogatoires sera rendue plus efficiente par la définition d'objectifs et de méthodes clairement définis dès l'adoption de nouvelles mesures. La gouvernance de l'exercice futur d'évaluation gagnerait également à être

^[4] Voir : Castanheira M. et Valenduc C. (2006), « Économie politique de la taxation », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 3. Voir également Valenduc C. (2004), « Les dépenses fiscales », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 1.

confiée à un comité présidé par une personnalité indépendante et externe à la mise en œuvre pratique de l'exercice.

Où en sommes-nous aujourd'hui ? Dans les faits, la Cour des comptes (2014) montre qu'il est difficile de satisfaire ces deux conditions : « Les évaluations réalisées sont très peu nombreuses ; la cohérence entre les objectifs des dépenses fiscales et ceux des programmes n'est pas assurée. » Selon la Cour des comptes (2013), l'estimation des pertes de recettes résultant des niches sociales est quant à elle toujours floue. Enfin, dans son ensemble, le coût total des régimes dérogatoires n'a pas sensiblement

évolué ces dernières années et le nombre de dispositifs reste toujours élevé. Preuve en est l'inventaire de l'ensemble des dépenses fiscales de l'État qui figure dans le dernier projet de loi de finances et les nombreuses niches sociales inscrites dans le projet de loi de financement de la sécurité sociale. Depuis 2009, a toutefois été établi un dispositif général de plafonnement fiscal dont la mise en œuvre se veut complémentaire des plafonds déjà existants. L'annexe « Voies et moyens » du projet de loi de finances n'évalue malheureusement pas encore l'effet de cette mesure.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **ALCOUFFE A. et BASLÉ B.** (2008), « Adolph Wagner : d'un engagement militant nationaliste à la coévolution "privé-public" », chapitre d'ouvrage, *La Pensée économique allemande*, Economica, p. 293 à 308.

❖ **BASLÉ B.** (1989), *Systèmes fiscaux*, Dalloz.

❖ **BRADBURY J. C., et CRAIN W. M.** (2001), « Legislative Organization and Government Spending: Cross-Country Evidence », *Journal of Public Economics*, 82.

❖ **CASTANHEIRA M., NICODÈME G. et PROFETA P.** (2012), « On the Political Economics of Tax Reforms: Survey and Empirical Assessment », *International Tax and Public Finance*, 19.

❖ **COUR DES COMPTES** (2013), *Rapport annuel sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*, https://www.ccomptes.fr/content/download/60167/1493393/version/5/file/rapport_securite_sociale_2013_version_integrale.pdf

❖ **COUR DES COMPTES** (2014), *Les dépenses fiscales, note d'analyse de l'exécution budgétaire*, <https://www.ccomptes.fr/content/download/82170/2017269/file/neb-2014-depenses-fiscales.pdf>

❖ **GUILLAUME H.** (2011), Rapport du comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, <http://www.economie.gouv.fr/files/>

[rapport-comite-evaluation-depenses-fiscales-et-niches-sociales.pdf](#)

❖ **MUELLER D.** (2012), *Choix publics, analyse économique des décisions publiques*, De Boeck.

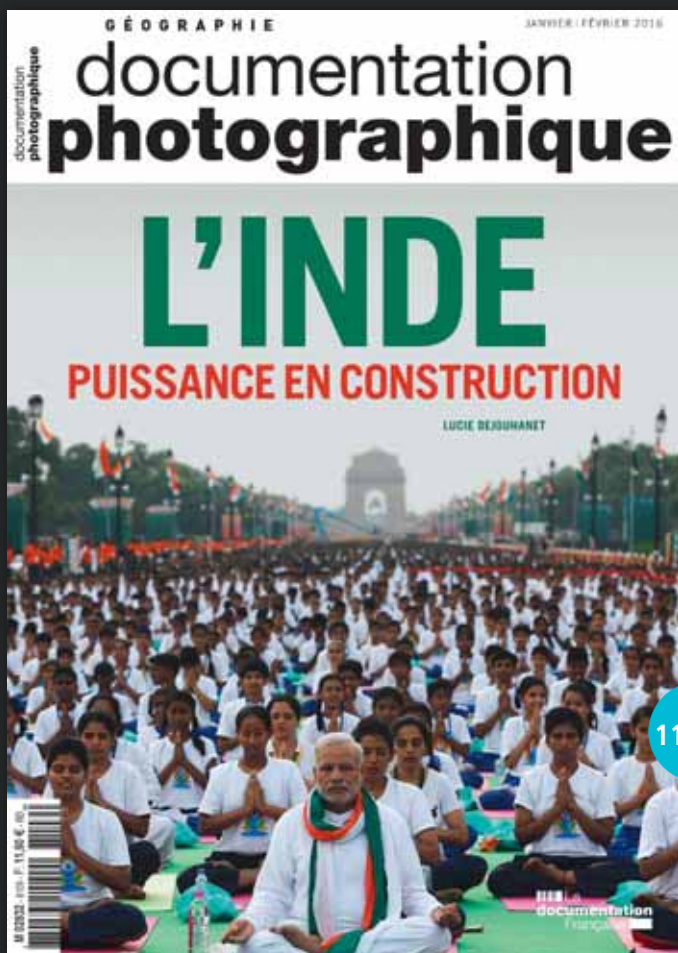
❖ **PROFETA P.** (2007), « Political Support and Tax Reforms With an Application to Italy », *Public Choice*, 131.

❖ **ROUBINI N. et SACHS J. D.** (1989), « Political and Economic Determinants of Budget Deficits in the Industrial Democracies », *European Economic Review*, 33.

❖ **WINER S.** (2001), « Normative Public Finance for Political Economists », *Handbook of Public Finance*.

documentation **photographique**

L'histoire et la géographie à partir de documents



11,90 €



Et découvrez les **compléments numériques** de la Documentation photographique sur www.ladocumentationfrancaise.fr/numerique/documentation-photographique-numerique/presentation

Abonnement : 6 numéros par an 52,80 €

Dossiers et compléments numériques 104,50 €

En vente en kiosque, en librairie, abonnement et vente sur www.ladocumentationfrancaise.fr

et par correspondance DILA, 26, rue Desaix, 75727 Paris cedex 15

 La
documentation
Française 

À l'instar d'un pays dans lequel les régions rivalisent pour être attractives, la mondialisation conduit à la concurrence des bases fiscales les plus mobiles, c'est-à-dire du capital et du travail qualifié. Dans ces deux domaines la concurrence conduit à une baisse tendancielle de l'imposition de chacune de ces sources. Afin de compenser la diminution des recettes fiscales, de nombreux États ont privilégié la hausse de la fiscalité sur la consommation dont la base est peu mobile. Cette solution peut se justifier en s'appuyant sur la théorie de la fiscalité optimale, comme le souligne Laurent Simula, mais elle a également des effets peu désirables en contribuant notamment à la hausse des inégalités observée dans la plupart des pays développés. La concurrence fiscale est-elle alors une fatalité ? Comment peut-on encore redistribuer les richesses dans une économie ouverte ? En recherchant des solutions fiscales qui permettent de concilier les avantages de l'ouverture avec l'efficacité économique et la justice sociale.

Problèmes économiques

Quel système fiscal dans un monde ouvert ?

Le droit de lever l'impôt est une prérogative régalienne essentielle car il ne peut exister d'État sans ressources. Dans les démocraties modernes, le système fiscal procède de l'empilement de différentes couches. La première est bien sûr constituée par les impôts et taxes proprement dits, qui sont payés par les contribuables sans contreparties directes. La seconde regroupe les cotisations sociales assises sur les salaires qui participent au financement de la sécurité sociale dans une logique assurantielle. Ces deux premières couches correspondent à ce que l'on appelle « prélèvements obligatoires » selon la définition de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Cependant, le champ de la fiscalité ne se limite pas à celui des prélèvements. Ainsi une troisième

couche correspond aux prestations et transferts, monétaires ou en nature, que l'on peut appréhender comme des « impôts négatifs¹ ».

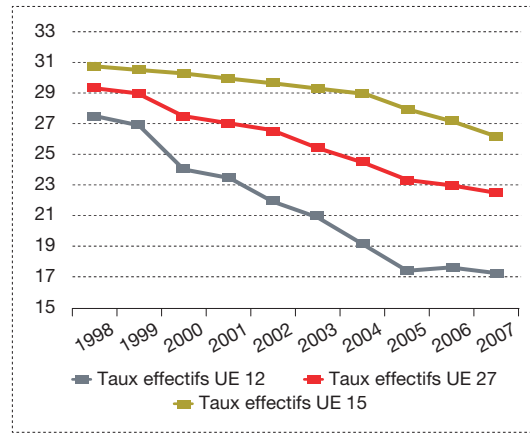
Le système fiscal a un double objectif : d'une part, la réalisation d'une allocation plus juste des richesses ; d'autre part, l'amélioration de l'efficacité de l'économie par la fourniture de biens publics, la correction des défaillances de marché et la stabilisation de la conjoncture. Dans un monde ouvert, les entreprises et les ménages les plus qualifiés ont la possibilité de migrer pour échapper à l'impôt. Ce nomadisme instaure une concurrence entre États dont l'enjeu consiste à rendre le terri-

© LAURENT SIMULA

Professeur à l'université de Grenoble Alpes

[1] La prime d'activité, instaurée en France au 1^{er} janvier 2016, est l'exemple type d'un « impôt négatif ».

1. Taux moyens effectifs de l'impôt sur les sociétés dans l'Union européenne (en %)



Ensemble de l'UE (UE 27), se décomposant en UE 15 (15 États membres avant 2004) et UE 12 (12 États ayant adhéré depuis 2004).

Source : Commissions européenne (2009), *Taxation Papers: Corporate Effective Tax Rates in an Enlarged European Union*.

toire national plus attractif pour attirer les facteurs les plus productifs. Ainsi, l'ouverture rend plus difficile la taxation du capital et du travail qualifié. Parallèlement, la nécessité de financer les dépenses publiques conduit les États à augmenter la fiscalité sur les bases les moins mobiles, comme la consommation ou le travail peu qualifié, ce qui limite encore davantage les capacités de redistribution des richesses au niveau national. La globalisation semble donc exacerber les tensions entre les objectifs d'efficacité et d'équité du système fiscal. Dans ce contexte, quelles sont les marges de manœuvre à la disposition des États ? Est-il encore possible d'opérer une redistribution à la fois juste et efficiente au sein des nations ? Mais également, de façon plus large, entre États ?

Cet article commence par un état des lieux des évolutions récentes observées en matière fiscale dans les pays développés. Celles-ci semblent conduire à une hausse des inégalités sur fond de concurrence fiscale. Nous proposons alors des pistes de réflexion afin de limiter ces effets négatifs au sein des différents États concernés. Ce faisant nous abordons la problématique de cet article du point de vue de chaque État : comment un État

donné doit-il adapter son système fiscal pour répondre aux enjeux de l'ouverture ? Mais il est aussi possible d'envisager cette question d'un point de vue plus global, en se plaçant directement au-dessus de l'échelon national. Le défi qui se pose est alors de définir un système fiscal qui permette de limiter les inégalités entre nations. Compte tenu des réalités actuelles, cette réflexion est davantage prospective, voire utopique.

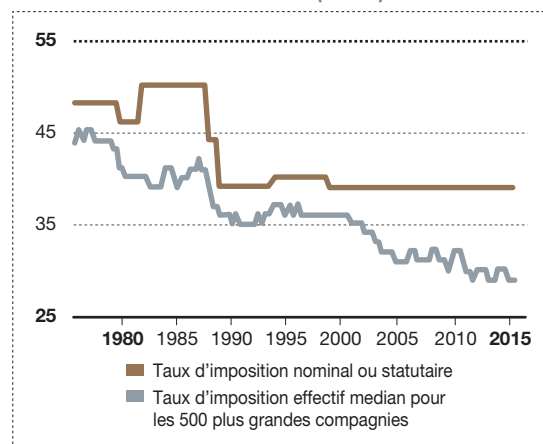
Une baisse tendancielle de l'imposition du capital et du travail qualifié...

Le graphique 1 illustre la baisse tendancielle de l'impôt sur les sociétés dans les pays de l'Union européenne (UE), que l'on observe depuis vingt ans. Il représente en effet le taux effectif d'imposition, qui résulte de la combinaison des effets de taux (taux nominal apparent) et de base (« assiette » à laquelle on applique le taux), et correspond donc au taux réellement acquitté par l'entreprise. Il souligne également que les nouveaux États membres² appliquent des taux nettement inférieurs aux quinze pays ayant adhéré à l'UE avant 2004 (Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Espagne, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni et Suède). Une évolution comparable peut être observée aux États-Unis : si le taux nominal est plus ou moins constant depuis le début des années 1990, le taux effectif acquitté par les entreprises a diminué au cours des quinze dernières années (voir graphique 2).

Ce fait stylisé semble indiquer un phénomène de nivellement vers le bas des taux d'imposition du capital (ce que l'on qualifie de « *race to the bottom* » dans la littérature économique). Ce nivellement peut être lié à une concurrence fiscale accrue entre États membres et, plus largement, au niveau mondial. En raison du marché unique au sein de l'UE et de la globalisation, les entreprises

^[2] Nouveaux pays membres. En 2004 : Chypre, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Malte, Pologne, République tchèque, Slovaquie et Slovénie. En 2007 : Roumanie et Bulgarie.

2. Taux nominal et effectif de l'impôt sur les sociétés aux États-Unis (en %)



Source : Goldman Sachs.

sont a priori plus mobiles internationalement. La fiscalité constitue l'un des éléments qui influencent les conditions locales de production. Ainsi, un État (ou une région dans les États fédéraux) peut décider de réduire l'imposition sur les sociétés afin d'attirer des entreprises localisées jusqu'alors à l'étranger. Cela permet au pays qui réduit son taux d'imposition de générer sur son territoire une activité économique source d'emplois et de croissance, tout en élargissant sa base fiscale. Mais cette politique se fait au détriment des autres pays. Pour éviter le départ de leurs entreprises à l'étranger et attirer les entreprises étrangères, ces derniers peuvent donc à leur tour décider de réduire la pression fiscale sur les entreprises. La concurrence fiscale peut alors devenir particulièrement délétère (« jeu à somme négative »).

Un État pourrait également être tenté d'opérer une différenciation des conditions fiscales en fonction du pays d'origine et de la mobilité des entreprises, dans une logique de modification agressive des paramètres fiscaux. Par exemple, il ne modifiera pas l'impôt pour les entreprises se trouvant sur son territoire mais abaissera ses taxes sur les entreprises étrangères qui décideraient de s'y installer. En l'absence de réaction des autres États, cette politique sera

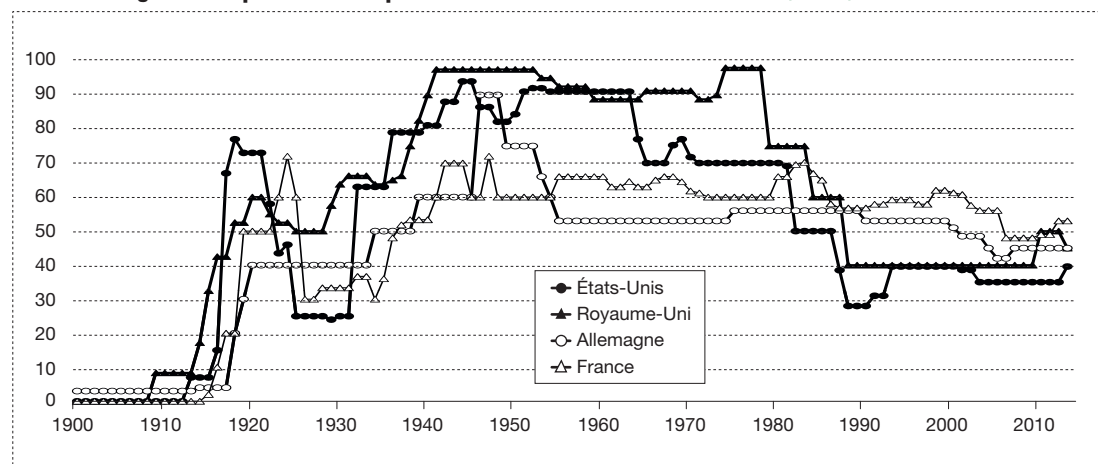
particulièrement bénéfique pour le pays considéré, mais elle sera également particulièrement néfaste pour les autres États.

On observe une évolution similaire de l'impôt sur le revenu des ménages riches. Le taux d'imposition marginal pour la dernière tranche a fortement diminué des années 1960 à la fin des années 2000 (voir graphique 3). Avec la Grande Récession de 2008, cette tendance s'est très légèrement inversée, mais les taux d'imposition cependant restent nettement plus faibles que pendant les Trente Glorieuses.

Des travaux récents ont souligné que les ménages riches sont relativement sensibles aux différences de fiscalité entre pays. Au Danemark, par exemple, une hausse de 10 % du taux d'imposition pour les 1 % les plus riches entraînerait le départ d'au moins 2,5 % de cette population³. Mais au sein de ces 1 %, ce sont les expatriés qui sont les plus réactifs : 10 % à 20 % d'entre eux décideraient de « voter avec leurs pieds » en réaction à cette hausse. Cela peut expliquer la mise en place dans de nombreux pays de l'Union européenne (à l'exemple de la Suède, du Danemark, des Pays-Bas ou de la France) de dispositions fiscales spécifiques s'appliquant aux travailleurs étrangers qualifiés. En Suède par exemple, les travailleurs qualifiés étrangers recrutés pour moins de cinq ans peuvent bénéficier d'une réduction de leur revenu imposable de 25 % pendant les trois premières années. À la concurrence fiscale sur le capital semble donc s'ajouter une concurrence fiscale sur le travail qualifié. En France existe depuis 2003 un régime fiscal particulier destiné aux « impatriés ». Le régime de l'impatriation vise à attirer en France des cadres supérieurs et des dirigeants d'envergure internationale en exonérant partiellement d'impôt une partie de leurs revenus (« prime d'impatriation ») et en graduant leur assujettissement à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Les conditions d'octroi ont été plusieurs fois assouplies, le plus récemment en 2015 avec la « loi Macron ».

^[3] Kleven H. et al. (2014), « Migration and Wage Effects of Taxing Top Earners: Evidence from the Foreigners' Tax Scheme in Denmark », *Quarterly Journal of Economics*, n° 129 (1), p. 333 à 378.

3. Taux marginaux supérieurs d'imposition sur le revenu de 1900 à 2013 (en %)



Source : Piketty T. (2013), *Le Capital au XXI^e siècle*, Éditions Le Seuil, chapitre 14.

... associée à une hausse de la fiscalité sur la consommation

La baisse des taux d'imposition sur le capital et le travail qualifié conduit automatiquement à une diminution des recettes fiscales. Dans le contexte de crise des finances publiques, il a donc fallu que les États trouvent des recettes alternatives. Du point de vue politique, on ne voit pas vraiment comment un gouvernement pourrait explicitement augmenter l'imposition sur le travail peu qualifié alors qu'il est en train de réduire celle des ménages les plus productifs. La hausse de la fiscalité sur la consommation a donc été privilégiée⁴. La consommation est en effet une base fiscale peu mobile, à l'exception de celle liée au tourisme (restauration, hôtellerie, etc.).

Le graphique 4 montre l'évolution du taux moyen normal de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans l'UE. Les taux sont restés quasi constants jusqu'en 2008, avant de connaître une hausse marquée. Depuis 2009, seulement trois États membres ont eu recours à des baisses (transitoires) de la TVA et le taux moyen a augmenté de 2 points. En France, le taux normal de TVA est passé de 19,6 % à 20 % le 1^{er} janvier 2014, alors que le taux intermé-

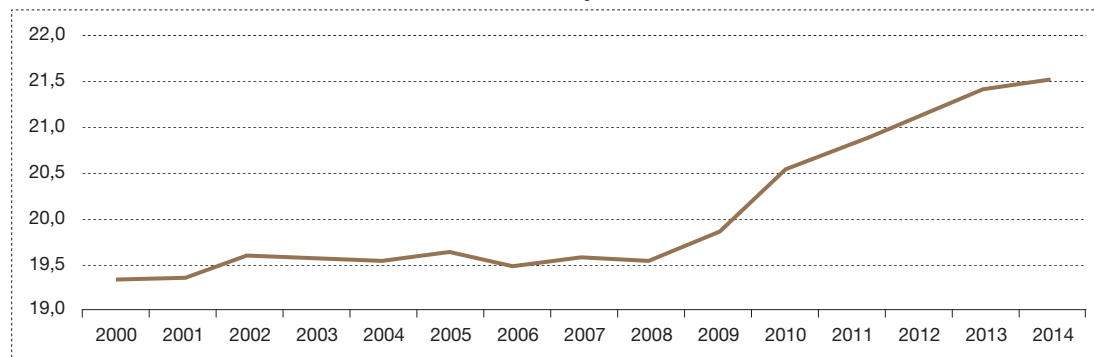
diaire passait de 7 % à 10 %, le taux réduit de 5,5 % restant inchangé.

Cette triple évolution (baisse des taux d'imposition sur le capital et le travail qualifié, hausse des taux sur la consommation) n'est pas simplement le résultat de choix contraints. On peut en effet la justifier en s'appuyant sur la théorie de la fiscalité optimale. Les impôts affectent les revenus disponibles des agents ; mais ils modifient également les prix relatifs et donnent lieu à des effets de substitution. En raison de ces distorsions, les impôts génèrent une « perte sèche », c'est-à-dire une diminution du surplus total de l'économie. En d'autres termes, les impôts ne correspondent pas seulement à un transfert de revenu des consommateurs ou producteurs vers l'État ; ils détruisent aussi une partie des richesses produites dans l'économie (voir Complément, page 12). Dans un article célèbre de 1927⁵, l'économiste et mathématicien anglais Frank Ramsey a montré que pour minimiser la perte sèche, il convenait de taxer davantage les biens, services ou facteurs les moins mobiles. Si l'on retient pour seul critère l'efficacité économique, il est donc logique que l'ouverture des économies s'accompagne d'une baisse de la fiscalité sur le capital et le travail qualifié, assez mobiles, et d'une hausse de celle sur la consommation.

^[4] En France, la CSG a également été augmentée.

^[5] Ramsey F. (1927), « A Contribution to the Theory of Taxation », *Economic Journal*, vol. 37, n° 145, p. 47 à 61.

4. Évolution du taux normal de TVA dans l'Union européenne (UE 28) (en %)



La courbe représente la moyenne arithmétique du taux normal de la TVA au sein des 28 États membres de l'UE.

Source : Eurostat, *Taxation Trends in the European Union*, 2014.

La concurrence fiscale exacerbe la hausse des inégalités au sein des pays développés

Les impôts sont juridiquement payés par des entreprises et par des personnes physiques. Cependant, cette distinction n'a aucun sens économique. Ce sont en effet toujours des personnes physiques, « en chair et en os », qui supportent le poids de l'impôt. L'entreprise fait en effet peser la charge fiscale sur ses fournisseurs, ses clients, ses employés et ses propriétaires. Au niveau agrégé, c'est donc sur les ménages, chacun consommateur, salarié et propriétaire en des proportions variables, que pèsent finalement les impôts sur les entreprises.

La baisse de la fiscalité sur le capital bénéficie a priori aux ménages qui le détiennent, c'est-à-dire à la minorité de ménages détenteurs d'un patrimoine de rapport. La baisse de la fiscalité sur le travail qualifié réduit, quant à elle, la redistribution opérée par l'impôt sur le revenu. La hausse de la TVA enfin pèse davantage sur les ménages pauvres et les classes moyennes qui affectent à la consommation une plus grande part de leur budget que les ménages riches. Cela contribue à la hausse des inégalités observée dans la plupart des pays développés au cours des trente dernières

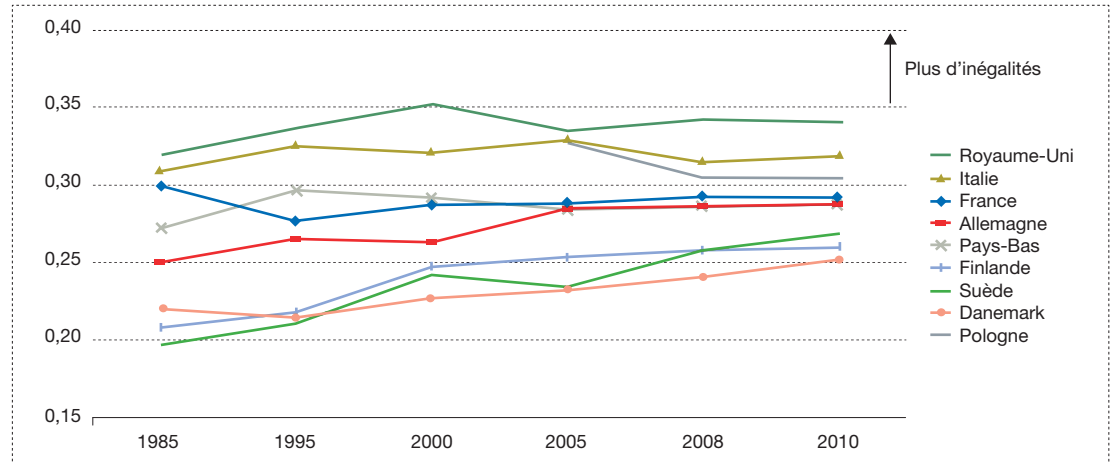
années (voir graphique 5). En outre, en raison des évolutions que nous avons décrites, la courbe des taux moyens d'imposition tend vers une forme en cloche (ou U inversé), le fardeau fiscal devenant maximal pour les agents des classes moyennes, qui sont les agents les plus productifs parmi les non mobiles. Cette malédiction des classes moyennes est particulièrement problématique car elle risque de fragiliser le consentement à l'impôt et donc, plus largement, la confiance des citoyens dans le bien-fondé de l'action publique⁶.

Comment redistribuer les richesses dans une économie ouverte ?

La redistribution des richesses se pose à deux niveaux : au sein des États d'une part, et entre États, d'autre part. Nous examinons tout d'abord le premier niveau. Puisque certains des effets de l'ouverture semblent dommageables, on pourrait alors être tenté de penser qu'il suffirait de « fermer » l'économie pour que tout aille de nouveau pour le mieux dans le meilleur des mondes possibles. Ce serait oublier que la fermeture des frontières s'accompagne, elle aussi, d'effets pervers. Il faut donc rechercher les solutions fiscales permettant de concilier les avantages de l'ouverture avec l'efficacité économique et la justice sociale.

^[6] Lehmann É, Simula L. et Trannoy A. (2014), « Tax Me If You Can! Optimal Nonlinear Income Tax Between Competing Governments », *Quarterly Journal of Economics*, 129(4), p. 1995 à 2030.

5. Coefficient de Gini, calculé en fonction du revenu disponible des ménages



Le coefficient de Gini est un indicateur synthétique d'inégalité. Plus il s'approche d'un, plus les inégalités sont marquées.
Source : OCDE.

La concurrence fiscale n'est pas une fatalité

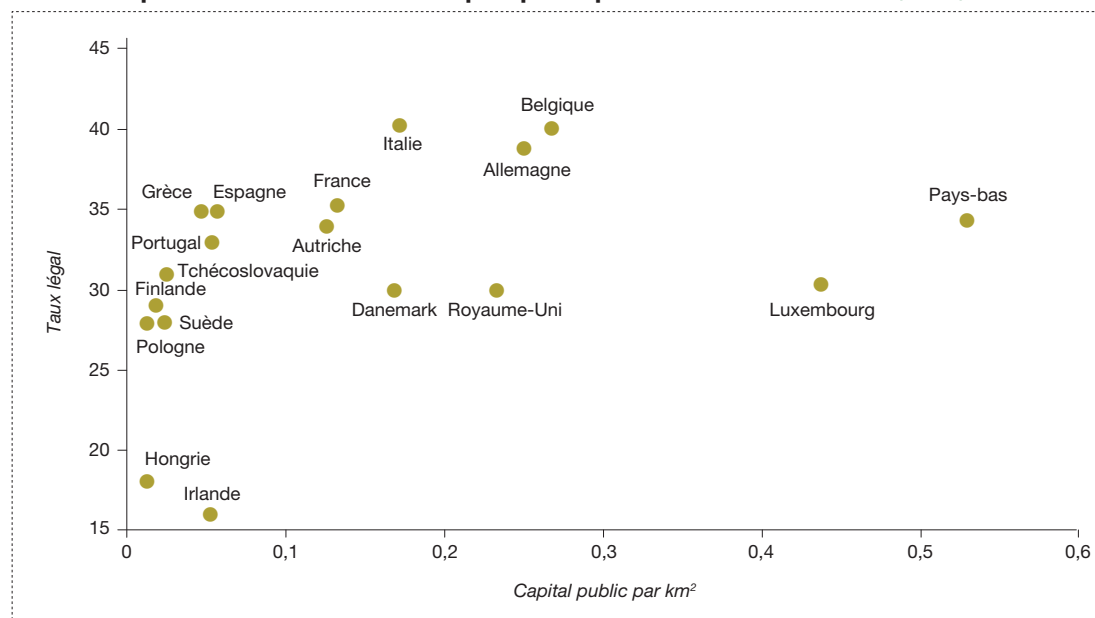
Tout d'abord, la concurrence fiscale ne conduit pas inéluctablement au moins-disant social. Les impôts ne constituent en effet que l'un des nombreux déterminants de l'attractivité d'un territoire. Ainsi, le dernier rapport du Forum économique mondial consacré à la compétitivité des économies classe la France au 122^e rang mondial en ce qui concerne la fiscalité⁷. Les impôts y généreraient de fortes distorsions sur les décisions entrepreneuriales. Cependant, lorsque tous les déterminants de la compétitivité sont pris en compte, la France remonte à la 22^e place mondiale et à la 11^e place européenne. Ce classement prend en effet en compte 111 indicateurs regroupés en douze piliers. Institutions, infrastructures, environnement macroéconomique, santé et éducation, efficacité des marchés et innovation constituent des éléments clés à prendre en compte aux côtés de la fiscalité.

Le graphique 6 met en rapport le taux légal de taxation des sociétés avec le niveau de capital public par kilomètre carré dans 18 pays de l'Union européenne. Les deux éléments semblent liés par une relation croissante. En particulier, la France, le Royaume-Uni ou

l'Allemagne semblent compenser leurs taux élevés par la fourniture de biens publics de qualité. Cela suggère que la concurrence qui se joue entre les nations est multidimensionnelle. La fiscalité n'en est que l'un des volets et doit, en particulier, être mise en regard de l'ensemble des politiques publiques. De la même façon, les ménages qualifiés font face à des coûts de migration à la fois matériels et psychologiques. Ils peuvent être attachés à l'environnement socioculturel dans lequel ils ont grandi, ou ne pas souhaiter trop s'éloigner de leur famille, etc. Les taux d'imposition ne sont pas les seules variables qu'ils considèrent lorsqu'ils choisissent leur pays de résidence ! De la même façon que les entreprises ont un impératif de compétitivité-prix ou qualité, les États ont donc un impératif d'attractivité, soit par les taux d'imposition, soit par la qualité de l'environnement qu'ils offrent (qualité des biens collectifs, mais aussi des perspectives macroéconomiques). Certains pays bénéficient en outre d'« économies d'agglomération ». Les entreprises opèrent en effet un arbitrage entre les avantages liés à la proximité (faibles coûts de transport entre lieux de production et marchés) et ceux liés à la concentration spatiale. La présence de nombreuses entreprises en

^[7] World Economic Report (2015), *The Global Competitiveness Report 2015-2016*.

6. Taux d'imposition sur les sociétés et capital public par kilomètre carré en 2002 (en %)



Source : Benassy-Ouéré A., Gopalrajas N. et Trannoy A. (2007), « Tax and Public Input Competition », *Economic Policy*, p. 385 à 430.

un même lieu est source de recettes fiscales, qui permettent de financer des biens publics (infrastructures, santé, éducation, etc.), et d'attirer de nouvelles entreprises (fournisseurs et clients), ce qui renforce les économies d'agglomération. Ce processus cumulatif modifie les conditions locales de production et améliore la compétitivité des entreprises. Ce gain de compétitivité peut compenser une fiscalité plus forte du capital, mais également du travail qualifié. En effet, la concentration de capital augmente la productivité marginale du travail qualifié et contribue à la hausse du salaire brut. À système fiscal inchangé, le taux moyen d'imposition du travail qualifié devient donc plus faible.

Il apparaît ainsi que le degré de mobilité des facteurs est en partie endogène. Un État peut donc choisir d'investir stratégiquement dans les infrastructures, l'éducation, la recherche, la santé, la culture, afin d'échapper à une concurrence dans laquelle seuls les taux d'imposition importeraient. Ce faisant, il élève également sa croissance potentielle, ce qui contribue au bien-être de l'ensemble

de ses ressortissants, et contribue à la mise en place d'un jeu à somme positive à l'échelle des nations.

Réguler l'ouverture

Afin de préserver les marges de manœuvre en faveur de la redistribution, la concurrence multidimensionnelle qui se joue entre les États a néanmoins besoin d'être encadrée.

Dans l'UE, le Conseil pour les affaires économiques et financières (ECOFIN) a décidé, en 1997, de mettre en place un « code de bonne conduite » en matière de fiscalité des entreprises. Ce code n'est pas un instrument juridiquement contraignant. Il a néanmoins une force politique incontestable. Il opère en particulier une distinction entre une concurrence fiscale loyale, qui peut avoir des effets bénéfiques, et une concurrence fiscale dommageable qui fausse la localisation des activités économiques en accordant aux non-résidents un traitement fiscal plus favorable que celui qui est normalement applicable dans l'État membre.

On peut ici penser à la politique fiscale conduite par le Luxembourg et révélée par le scandale du « Luxembourg Leaks » en novembre 2014. De très grands groupes internationaux, parmi lesquels Apple, Amazon, Heinz, Pepsi, Ikea et la Deutsche Bank, avaient conclu avec l'administration fiscale des accords fiscaux très avantageux. Le mécanisme des « rescrits fiscaux » permettait à ces entreprises de bénéficier de taux effectifs d'imposition très faibles sur les bénéfices, bien inférieurs au taux officiel de 29 %. Par des mécanismes de transferts entre filiales, les groupes concernés localisaient la majorité de leurs bénéfices au Luxembourg, alors même que les activités commerciales avaient lieu à l'étranger. Ces pratiques d'optimisation fiscale faussent le bon fonctionnement de la concurrence entre États et conduisent à l'érosion des bases fiscales. Elles constituent une menace pour l'exercice d'une concurrence saine entre États.

Au niveau mondial, l'OCDE a également pour objectif de contribuer à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, notamment par l'amélioration de la transparence et de la communication de renseignements. On peut penser notamment à la lutte contre les paradis fiscaux, qui détiendraient jusqu'à huit pour cent de la richesse globale des ménages⁸.

Coordonner les politiques fiscales au sein de l'UE

La concurrence multidimensionnelle ne justifie pas un alignement simultané des taux et des bases d'imposition dans l'ensemble des pays membres de l'Union européenne. Une harmonisation au sens strict (uniformisation) n'est donc pas indispensable. Néanmoins, une harmonisation apparaît utile pour limiter les pratiques d'optimisation fiscale des entreprises, dangereuses pour les finances publiques des États. Elle doit porter en priorité sur l'adoption de bases d'imposition communes. En effet, des taux nominaux harmonisés n'ont aucun sens tant que les bases ne sont pas similaires. L'harmonisation des bases fiscales rendrait les systèmes

fiscaux européens plus lisibles et cohérents. Elle contribuerait ainsi à une concurrence fiscale plus saine entre les États. En ce qui concerne le travail qualifié, il s'agirait dans un premier temps d'éviter la multiplication des régimes de taxation dérogatoire au bénéfice des expatriés. Ils s'inscrivent en effet dans une logique de concurrence prédatrice entre États.

L'attractivité d'un territoire dépend certes, comme nous l'avons vu, des politiques publiques qui y sont conduites, mais pas seulement. Par exemple, on ne pourra jamais construire un port dans un territoire enclavé. Tous les États ne bénéficient donc pas des mêmes opportunités de développement. L'harmonisation des bases de l'impôt sur les sociétés pourrait constituer les prémisses d'une fiscalité supranationale, par exemple au niveau de l'Union européenne. À long terme, cette fiscalité pourrait contribuer à redistribuer les richesses entre États membres, dans une logique plus fédérale.

Vers une redistribution globale des richesses ?

Toutes les solutions précédentes ont à dessein de limiter les effets néfastes de l'ouverture sur les politiques nationales de redistribution. Cependant, une réflexion sur la fiscalité dans un monde ouvert ne peut ignorer la question de la redistribution entre nations.

Les inégalités entre États sont en effet beaucoup plus fortes que celles observées au sein des frontières nationales. Par exemple, les cinq pour cent les plus pauvres des citoyens américains sont plus riches que soixante pour cent de la population mondiale, et un milliard d'individus ne disposent pour vivre que d'un dollar par jour.

On peut donc voir dans l'aide internationale au développement les prémices d'un système « fiscal » mondial de redistribution. Cependant, beaucoup reste à faire en la matière et les solutions envisageables sont diverses. Par exemple, Eric Posner (Université de

^[8] Zucman G. (2013), « The Missing Wealth of Nations: Are Europe and the U.S. Net Debtors Or Net Creditors? », *Quarterly Journal of Economics*, p. 1321 à 1364.

Chicago) et Glen Weyl (Microsoft Research) défendent la thèse que l'ouverture des frontières constitue l'un des instruments les plus efficaces de redistribution⁹. Ils donnent l'exemple d'un travailleur philippin se rendant au Qatar. Alors qu'il gagnait 1 000 dollars aux Philippines, il dispose maintenant de 5 000 dollars et envoie 75 % de cette somme à la famille restée au pays.

Tout l'enjeu est alors de savoir si les opinions publiques nationales sont prêtes à faire du bien-être de tous, au niveau mondial, l'objectif principal de la politique fiscale, et plus largement des politiques économiques dans leur ensemble.

^[9] Voir par exemple Posner E. A. (2014), *The Twilight of Human Rights*, Oxford University Press.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BENASSY-QUÉRÉ A., TRANNOY A. et WOLFF G.** (2014), « Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe », *Note du Conseil d'analyse économique*.

❖ **FABRE A.** (2011), « Les enjeux d'une stratégie fiscale européenne », *Question d'Europe* n° 198, Fondation Robert Schuman.

❖ **SIMULA L.** (2011), « Fiscalité optimale : de la théorie à

la pratique », in *Fiscalité et croissance*, édité par Aujean M. et Lorenzi J.-M., Presses Universitaires de France.

Dans presque tous les pays développés, les prélèvements obligatoires, c'est-à-dire les impôts et les cotisations sociales, servent avant tout à financer les dépenses sociales. Les structures de financement de la protection sociale varient néanmoins assez largement dans l'espace et dans le temps. L'ouverture des économies et les contraintes de la mondialisation mettent aujourd'hui sous pression ces structures et obligent les États à chercher des nouvelles sources de financement en direction des bases les moins mobiles. Michaël Zemmour montre que la crise de la soutenabilité des dépenses sociales n'est cependant pas terminée, au contraire, elle pourrait même prendre encore plus d'ampleur à l'avenir.

Problèmes économiques

Prélèvements obligatoires et protection sociale : quels enjeux ?

© MICHAËL ZEMMOUR

Maître de conférences en économie à l'université Lille-I

La protection sociale est l'une des institutions centrales de l'État social tel qu'il s'est développé dans la seconde moitié du xx^e siècle dans tous les pays de l'Organisation de développement et de coopération économiques (OCDE). Dans l'immense majorité de ces pays, plus de la moitié des dépenses publiques est constituée de dépenses de protection sociale (retraite, santé, chômage, famille, logement, pauvreté, handicap, dépendance...). Ainsi, les prélèvements obligatoires servent avant tout à financer les dépenses de protection sociale. On peut distinguer, selon les pays, différents modèles de protection sociale. Leur mode de financement est l'une des caractéristiques qui distinguent entre eux ces différents modèles. La structure du financement

de la protection sociale a considérablement évolué au cours des dernières décennies. Aujourd'hui, elle va vers une certaine forme de convergence. Par ailleurs, la mondialisation, la crise économique et les enjeux de redistribution conduisent de nombreux pays, dont la France, à reconsidérer le financement des dépenses sociales, alors même que les besoins sociaux continuent de croître.

Des structures de financement qui varient dans l'espace et dans le temps

Malgré de nombreuses spécificités nationales, on peut dessiner à grands traits les deux grands canaux de financement de la protection sociale présents dans la plupart des pays : les cotisations sociales et les dépenses directes de l'État.

Les cotisations sociales sont une part socialisée de la rémunération des salariés : en parallèle du salaire direct qui leur est versé (le salaire « net »), le travail salarié donne lieu au versement de cotisations qui financent des prestations sociales (maladie, vieillesse, famille, etc.). Elles sont calculées comme un pourcentage du salaire brut des salariés : pour partie déduites de ce salaire brut (cas des cotisations sociales « salarié ») et pour partie payées en surcroît du salaire brut (les cotisations sociales « employeur »). Les cotisations sont des prélèvements obligatoires affectés : elles sont versées à des caisses de sécurité sociale et ne peuvent être utilisées pour pourvoir à d'autres dépenses publiques (dépenses de l'État, réduction des déficits, etc.). Ces caisses de sécurité sociale sont souvent gérées plus ou moins directement par les organisations de salariés (syndicats) et d'employeurs.

Les dépenses directes de l'État (et des collectivités) sont l'autre grande source de financement des dépenses sociales. Elles sont effectuées directement sur le budget général de l'État (au même titre que les dépenses militaires ou d'éducation par exemple), sans que l'on n'affiche directement si c'est l'impôt sur le revenu, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ou l'impôt sur les sociétés qui finance telle ou telle prestation.

Enfin, il existe certaines ressources fiscales affectées : sans être de réelles cotisations, ces « impôts et taxes affectés » (ITAF) alimentent directement les caisses de sécurité sociale en plus des cotisations sociales. C'est par exemple le cas en France de la contribution sociale généralisée (CSG), qui est un prélèvement proportionnel sur la plupart des revenus (salaires, retraite, chômage, revenus du capital) ou d'une partie des recettes de TVA affectées directement au financement de la protection sociale¹.

Le niveau de dépenses sociales (publiques) varie sensiblement d'un pays à l'autre : seulement 10 % du produit intérieur brut (PIB) au Chili ou en Corée, 19 % aux États-Unis

ou plus de 30 % en France². La plupart des pays connaissent un financement mixte de leur protection sociale : les pays où les cotisations sociales sont totalement absentes sont rares (c'est le cas de l'Australie, de la Nouvelle-Zélande)³. En effet, dans la plupart des pays, les prestations « contributives » comme l'assurance chômage et les retraites, dont les montants sont calculés en fonction du salaire antérieur, sont en partie financées par des cotisations sociales. Les différences entre pays sont plus grandes concernant la manière dont ils financent les autres prestations, celles dites « non contributives » (notamment famille et maladie).

Historiquement, les cotisations sociales jouent un rôle majeur dans les pays où la protection sociale s'est essentiellement organisée autour du salariat, sous la forme de caisses de sécurité sociale (ou d'« assurances sociales »), protégeant avant tout les salariés et, par extension, leur famille. En Europe c'est notamment le cas des pays d'Europe continentale (Pays-Bas, Allemagne, France), des pays méditerranéens (Portugal, Espagne, Grèce), ou de certains pays d'Europe de l'Est (Pologne, Hongrie, République tchèque, République slovaque...). Dans ces pays, les cotisations sociales ont augmenté régulièrement au cours des années 1950 à 1980, à mesure que les dépenses de protection sociale augmentaient.

À l'inverse, les pays où la protection sociale publique relève avant tout de l'État (et des collectivités locales) et protège davantage l'individu en tant que citoyen (vision plus universaliste), le rôle des assurances sociales est plus restreint et la part des impôts dans le financement de la protection sociale est plus importante. C'est le cas notamment des pays scandinaves ou des pays anglo-saxons (États-Unis, Irlande, Royaume-Uni, Australie, Nouvelle-Zélande). Comme indiqué précédemment, dans ces pays on ne peut pas tracer directement quel impôt finance quelle dépense sociale, mais on peut remarquer que, parmi ces pays, ceux qui affichaient un haut

[1] En principe, les impôts, au contraire des cotisations sociales, sont régis par le principe de la non-affectation qui interdit l'attribution d'une recette à une dépense déterminée. C'est pour cette raison que la CSG ne s'appelle pas « impôt » mais contribution.

[2] Ici et pour la suite : les données proviennent de la base SOCX et l'OCDE.

[3] Pour le Danemark, les données OCDE indiquent un niveau voisin de 0. Mais en réalité les cotisations sont très faibles et non pas totalement absentes au Danemark (taux de cotisations « employeur » et « salarié » de l'ordre de 2 %).

niveau de dépense (les pays scandinaves) se caractérisent par des niveaux d'imposition sur la consommation et sur le revenu des ménages particulièrement élevés.

Au début des années 1980, la distinction dans le mode de financement était encore fortement marquée : la France finançait plus de 80 % de ses dépenses de protection sociale par des cotisations, l'Allemagne, l'Italie, l'Espagne ou les Pays-Bas de l'ordre de 60 %. De plus, la part des cotisations était indépendante du niveau de dépense. Par exemple, les Pays-Bas, la Belgique, le Danemark et la Suède avaient des niveaux de dépenses sociales comparables (environ 25 % du PIB), mais la part des cotisations sociales dans le financement de ces dépenses était respectivement de 50 % pour la Belgique, 0 % pour le Danemark, 61 % pour les Pays-Bas et 49 % pour la Suède.

Avec le temps, cette différence tend à s'estomper : en effet, depuis le milieu des années 1990, la plupart des pays ont cessé d'augmenter les cotisations sociales, soupçonnées de pénaliser la compétitivité des entreprises (voir *infra*) ; certains les ont même en partie diminuées (France, Pays-Bas, Finlande par exemple). Or, dans le même temps, les dépenses sociales n'ont pas cessé d'augmenter : les populations vieillissent, les technologies médicales évoluent, le chômage augmente, ce qui occasionne de nouvelles dépenses. Depuis le milieu des années 1990, l'essentiel des nouvelles dépenses est donc financé dans tous les pays⁴ sur le budget de l'État et la part relative des dépenses financées par cotisations sociales recule. Ainsi dans de nombreux pays d'Europe continentale et méditerranéenne où les cotisations sociales jouaient un rôle central, le financement des dépenses sociales se fait désormais pour moitié via d'autres ressources. La France reste un pays où la part des cotisations reste élevée, mais celle-ci a diminué de 20 points en trente ans (elle est désormais d'environ 60 %).

^[4] L'Allemagne, au moins, fait exception en instaurant en 1994 un 5^e pilier de la protection sociale, l'assurance dépendance, financée par cotisations.

Les cotisations sociales pèsent-elles sur le coût du travail ?

Les cotisations sociales sont souvent soupçonnées de peser sur le coût du travail, et ainsi de dégrader la compétitivité-coût des pays qui y ont recours. Une telle relation existe mais elle est bien plus modérée que ce qui est parfois suggéré.

En effet, un euro d'augmentation des cotisations sociales ne génère pas un euro d'augmentation du coût du travail : lorsque les cotisations sociales augmentent, cela peut notamment se traduire en partie par une moindre augmentation des salaires bruts que ce qui était prévu (ou que ce qui aurait eu lieu en l'absence d'augmentation de cotisations). Ainsi, le coût de ce un euro de cotisations sociales est « partagé » entre modération des salaires nets et augmentation du coût du travail. Les modalités de ce partage dépendent beaucoup du pouvoir de négociation respectif des employeurs et des salariés et du contexte dans lequel ils se trouvent : les salaires sont-ils renégociés fréquemment ? Les employeurs ont-ils un rapport de force suffisant pour ne pas augmenter les salaires si les cotisations sociales ont augmenté ? Ou bien les salariés peuvent-ils menacer de changer d'entreprise ou faire grève pour obtenir le maintien de leur augmentation (ce qui est peu probable si le chômage est important) ?

De nombreuses études empiriques ont tenté de mesurer dans différents pays dans quelle mesure les cotisations sociales affectent le coût du travail ; leurs résultats suggèrent qu'une augmentation de un euro de cotisations sociales augmente le coût du travail de moins de 50 centimes. Un cas particulier est celui des salariés au salaire minimum : ces salariés ne négocient pas ce salaire, mais ont une garantie légale qui concerne uniquement leur salaire brut. Dans ce cas, toute augmentation des cotisations « employeur » se traduit intégralement par une augmentation du coût du travail, tandis que toute augmentation de cotisation « salarié » se traduit intégralement par une baisse du salaire net de même montant.

En France, où le niveau des cotisations sociales est particulièrement élevé, les exonérations de cotisations sociales « employeur » sur les bas salaires ont été au cœur de la stratégie pour l'emploi depuis le début des années 1990. Les mesures se sont accumulées, de sorte qu'il y a désormais un écart de plus de 26 points de cotisations sociales « employeur » entre le salaire minimum et le salaire médian. Le coût annuel pour l'État est en 2015 de l'ordre de 1 % du PIB. Si les économistes débattent entre eux des effets plus ou moins bénéfiques à la fois sur le coût du travail et sur la création d'emploi, ils semblent s'accorder sur le fait que l'élargissement répété de la cible des cotisations rend la mesure à la fois plus coûteuse et moins efficace. Certains économistes préconisent désormais de concentrer les exonérations sur les bas salaires, où la mesure est jugée la plus efficace ; d'autres préconisent un changement de stratégie économique, passant notamment par la création directe d'emplois et le soutien à des secteurs économiques susceptibles d'entraîner la croissance française (santé, petite enfance, aide aux personnes dépendantes, etc.)

Si les cotisations sociales affectent en partie le coût du travail, les autres modes de financement ne sont pas non plus indifférents : par exemple, si l'on augmente l'impôt sur le revenu ou la TVA pour financer la protection sociale, les syndicats peuvent en réaction tenter de négocier des augmentations de salaires pour essayer de maintenir le pouvoir d'achat des salaires nets, ce qui générerait indirectement une augmentation des coûts salariaux. Là encore, savoir si cette augmentation pèsera au final sur le pouvoir d'achat des salaires directs ou sur le coût du travail dépendra de l'issue de la négociation. Il en va de même lorsque la protection sociale est privée : dans les pays où une partie de la retraite est financée par cotisation, employeurs et salariés en tiennent compte dans les négociations salariales comme l'on tient compte des cotisations sociales en France. Le changement de mode de financement de la pro-

tection sociale peut donc modifier en partie le niveau et la structure des coûts salariaux mais ne peut donc être considéré comme une « recette miracle ».

Enfin, dans le cadre d'une comparaison internationale, on ne trouve pas de lien immédiat entre les niveaux de cotisations sociales et de coût du travail dans les pays européens : à titre d'illustration en 2012, les trois pays européens dont le coût du travail par heure était le plus élevé étaient, dans l'ordre, le Danemark (41,8 euros de l'heure), la Suède (40,2 euros de l'heure) et la Belgique (40 euros de l'heure). Cette même année, la part des cotisations sociales au Danemark était de 0 % du PIB, de 10 % en Suède et de 14 % en Belgique.

Financement de la protection sociale et mondialisation

La mondialisation consiste en une intensification des échanges internationaux, à la fois sur le plan commercial (davantage d'importations, d'exportations, moins de droits de douane, etc.) et sur le plan financier (extrême mobilité des capitaux, développement de firmes multinationales, concurrence fiscale entre les États, etc.). En modifiant considérablement l'organisation des économies nationales, ces évolutions mettent sous pression les systèmes de protection sociale qui se sont structurés à une époque où l'ouverture était moindre.

Sur le plan commercial, l'ouverture intensifie la concurrence à laquelle se livrent les différents pays sur les prix de vente et donc indirectement sur le coût de la main-d'œuvre. Dans cette compétition les États sont amenés à compresser les coûts salariaux, soit par une modération salariale comme en Allemagne, soit par les réductions des cotisations sociales, en particulier sur les bas salaires, comme en France ou en Belgique. Dans les deux cas, ces réformes limitent le montant des cotisations sociales perçues. L'autre option, c'est-à-dire le relèvement des taux de cotisations pour faire face aux nouveaux besoins, a été politiquement exclue depuis le milieu des années 1990 dans la plupart des pays.

Sur le plan financier, la mondialisation rend plus difficile la taxation des très hauts revenus comme des profits des grandes sociétés : de nombreux moyens légaux et illégaux permettent à ces deux catégories de contribuables de diminuer considérablement leur taux d'imposition en choisissant de localiser leurs revenus dans les pays dont les taux d'imposition sont les plus bas (même si ces revenus sont générés par une activité économique basée ailleurs). Aussi, tant que la législation n'est pas modifiée sensiblement au niveau européen, le recours à la taxation des profits ou des très hauts revenus individuels pour financer la protection sociale apparaît difficile à mettre en œuvre.

Cette double contrainte conduit les gouvernements à rechercher de nouvelles sources de financement en direction des bases fiscales les moins mobiles, et qui nuisent a priori le moins à la compétitivité-prix des entreprises : la consommation (via la TVA) et le revenu de l'ensemble des ménages (via différents impôts sur le revenu). Ce schéma de financement de la protection sociale était déjà le mode de financement privilégié par les pays scandinaves.

Ainsi, en 2007, l'Allemagne a transféré une partie des recettes de cotisations sociales vers la TVA (réforme dite de la « TVA sociale »). La France, qui avait envisagé une telle réforme en 2012, ne l'a finalement pas mise en place⁵. L'idée principale de la TVA sociale est qu'elle exclut les exportations de l'assiette des prélèvements (les produits exportés ne paient pas la TVA), tandis qu'elle y inclut les importations. La TVA sociale peut être temporairement un outil relativement efficace pour regagner en compétitivité, à la condition expresse que les pays partenaires n'imitent pas la mesure, auquel cas son efficacité s'annule.

Enfin, on peut interpréter la mise en place et la montée en charge, au cours des années 1990, de la CSG comme la création d'un second impôt sur le revenu des ménages, dédié au financement de la protection sociale. Aujourd'hui, la CSG génère davan-

tage de recettes que l'impôt sur le revenu « traditionnel ».

Réduire les inégalités par la fiscalité ou par les prestations ?

Pour réduire les inégalités, la fiscalité et les prestations sociales sont deux outils privilégiés. La réduction des inégalités au moyen de la fiscalité passe par des prélèvements obligatoires ciblés sur certains types de revenus, ou par des taux de prélèvements progressifs (c'est-à-dire dont le taux augmente à mesure que le revenu prélevé augmente).

Généralement, l'impôt sur le revenu progressif est considéré comme le principal outil fiscal de réduction des inégalités. À l'inverse, les prélèvements proportionnels ne réduisent pas par nature les inégalités car ils imposent les mêmes taux de prélèvements à tous. Par ailleurs, certains impôts sont même considérés comme régressifs : par exemple, la TVA qui impose de la même manière les dépenses de consommation de chacun. Comme les ménages modestes consacrent une part plus élevée de leur revenu à la consommation, ils consacrent une part plus élevée de leur revenu à payer la TVA que les ménages aisés (dont l'épargne n'est pas soumise à la TVA).

En France, le système de prélèvements obligatoires, dans lequel la TVA, la CSG et les cotisations sociales jouent un grand rôle, est particulièrement peu progressif. Certes, les cotisations sociales ne sont plus régressives comme elles pouvaient l'être au début des années 1980 (elles sont même progressives sur la moitié la plus basse des salaires), mais l'impôt sur le revenu est peu progressif et son rôle dans le système fiscal français est particulièrement faible ; de plus, une grande partie des très hauts revenus parviennent à y échapper en jouant sur ses nombreux dispositifs dérogatoires.

Les prestations sociales sont également un outil puissant pour réduire les inégalités. Versées pour différents motifs (santé, retraite, chômage, famille, etc.), les prestations sociales

^[5] Le Crédit Impôt Compétitivité Emploi mis en place en 2013 a conservé ce schéma (baisse des prélèvements sur les entreprises et hausse de la TVA) mais il ne concerne pas le financement de la protection sociale.

contribuent à alimenter le revenu disponible des ménages. En améliorant leur revenu disponible, et notamment celui des ménages les plus modestes, les inégalités se réduisent. Cela est vrai même lorsque les prestations sociales sont universelles et forfaitaires (le même montant versé à tous). Lorsqu'une même prestation de 100 euros est versée à tous les ménages, ce sont les ménages les plus modestes dont la situation s'améliore le plus sensiblement, et les écarts relatifs de revenu se resserrent.

On peut également cibler les prestations sociales sur les ménages les plus modestes pour tenter de réduire les inégalités, par exemple en versant des prestations sous conditions de ressource. Les comparaisons internationales soulignent toutefois que ce sont les pays dont les prestations sont généreuses et universelles qui parviennent le mieux à réduire les inégalités (les pays scandinaves), par opposition aux pays dont les prestations sont très ciblées sur les plus modestes, mais peu généreuses (pays anglo-saxons).

Si prestations généreuses et prélèvements progressifs contribuent tous deux à réduire les inégalités, il semble qu'il y ait une limite (au moins politique) à la combinaison des deux outils. De nombreuses analyses ont en effet remarqué que les systèmes qui affichent une progressivité relativement marquée de leurs prélèvements obligatoires (les pays anglo-saxons, notamment), étaient également les pays dont le niveau de dépenses sociales était le plus faible. À l'inverse, les pays scandinaves et d'Europe continentale dont les systèmes d'imposition sont relativement peu progressifs ont des prestations plus généreuses et parviennent par ce canal à une meilleure réduction générale des inégalités.

La crise et la soutenabilité des dépenses sociales

Avec la crise économique commencée en 2008 et redoublée depuis 2010, les dépenses sociales sont particulièrement sous pression. En période de crise, les recettes fiscales

diminuent fortement, tandis que les dépenses sociales augmentent (en particulier l'assurance chômage) générant un déficit important dans les comptes publics.

Au début de la crise, les dépenses sociales ont augmenté « mécaniquement » et ont pu jouer un rôle de stabilisateur automatique en limitant la baisse du pouvoir d'achat des ménages et en soutenant la consommation. Des mesures discrétionnaires ont même volontairement augmenté les dépenses sociales pour amortir le choc de la crise dans certains pays (notamment les États-Unis avec l'allongement de la durée d'indemnisation chômage, et, très marginalement, la France, avec le versement en avril 2009 d'une « prime de solidarité active » de 200 euros à 3,8 millions de ménages modestes).

Alors que la crise se prolonge, la question de la soutenabilité des dépenses publiques de protection sociale est fortement posée dans le débat public. Dans les années 1990 et 2000, la plupart des propositions pour diminuer les dépenses publiques suggéraient plus ou moins explicitement qu'il fallait privatiser les dépenses sociales. Le débat portait alors davantage sur les mérites respectifs des dépenses publiques contre les dépenses privées. Dans le contexte actuel, les termes du débat ont sensiblement évolué : la baisse des dépenses sociales n'a plus pour but principal de faire baisser la dépense publique au profit du privé, mais de diminuer simplement le niveau de vie des ménages pour rétablir les comptes publics.

Depuis 2011, de nombreux États ont pris le parti de contenir l'augmentation des dépenses sociales, ce qui a nécessité des mesures de réduction des prestations : alors que la population vieillit et que le chômage continue d'augmenter, geler les dépenses sociales au niveau national nécessite de diminuer le montant des prestations au niveau individuel. C'est, par exemple, le cas de la France qui a réduit en partie les prestations familiales des ménages aisés, repoussé l'âge de départ à la retraite ou désindexé les pen-

sions de retraite de l'inflation. Les baisses de prestations ont été encore plus drastiques en Espagne ou en Grande-Bretagne.

Mais un cap supplémentaire a été franchi par certains États qui n'ont pas seulement gelé le niveau de leurs dépenses sociales, mais ont été jusqu'à diminuer en valeur absolue les dépenses sociales (suivant en cela les recommandations de la Commission européenne et des autres pays de l'Union européenne [UE]). En 2011 et 2012, cela a par exemple été le cas de l'Estonie, de la Grèce, de l'Irlande, de l'Islande et du Portugal, où la dépense sociale mesurée en euros par habitant a baissé. Ces mesures de très forte austérité, qui se traduisent par des baisses de pensions de retraite, d'indemnité chômage ou de prestations familiales, n'ont pas d'équivalent dans le passé récent des pays de l'UE. Les données pour les années 2013 et suivantes ne sont pas encore disponibles, mais ce processus de contraction de l'État social n'est pas terminé, notamment pour les pays d'Europe

du Sud. Ces mesures de baisse des dépenses sociales sont le pendant, dans le champ de la protection sociale, des mesures de baisse des salaires qui ont eu lieu sur le marché du travail ou dans la fonction publique. Cela signifie, de la part des gouvernements et de l'UE, que le retour de l'équilibre commercial et budgétaire de ces pays n'est pas envisagé d'abord par un retour de la croissance, mais, au moins temporairement, par un appauvrissement des ménages à travers la baisse des dépenses sociales.

Jusqu'à présent, la France n'a pas franchi le cap d'une baisse absolue des dépenses sociales : les diminutions des prestations sont sensibles, mais relativement modérées en comparaison des pays du sud de l'Europe. Mais compte tenu de la pression à réduire le déficit public, on ne peut exclure qu'elle emprunte ce chemin si une croissance soutenue ne revient pas dans les prochaines années.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **ADEMA W., FRON P. et LADAIQUE M.** (2014), « How Much do OECD Countries Spend on Social Protection and How Redistributive are Their Tax/Benefit Systems? », *International Social Security Review*, volume 67, p. 1 à 25.

❖ **ALLÈGRE G.** (2013), « Comment peut-on défendre un revenu de base ? », *Les Notes du blog de l'OFCE* (39), 1-13.

❖ **EUROSTAT** (2008), « Social protection in the European Union », *Statistics in Focus*, n° 46/2008 (rédigé par A. Petrasova).

❖ **HCFI-PS** (2014), *Analyse comparée des modes de financement de la protection sociale en Europe*, Rapport du Haut Conseil du financement de la protection sociale, 19 novembre.

❖ **ZEMMOUR M.** (2015), « L'évolution des systèmes de financement de la protection sociale en Europe », dans : *Finances Publiques*, 4^e édition, Jean-Marie Monnier (sous la dir.), *Les Notices*, La Documentation française, 2015.

↓ COMPLÉMENT

Le revenu garanti/universel, une utopie ?

Parmi les propositions portées concernant l'avenir de l'État social, de nombreuses voix avancent l'idée d'un revenu inconditionnel pour tous les citoyens. Ce dispositif baptisé, selon les projets, revenu universel, revenu de base, revenu garanti, revenu citoyen, varie en forme et en montant selon les scénarios. Pour certains, il s'agirait d'un revenu proche des minimas sociaux actuels (le revenu de solidarité active, [RSA], « socle » s'élève à 514 euros en 2015), mais qui serait versé à tous sans condition de ressource ; pour d'autres, il s'agirait d'un revenu d'un montant plus substantiel (au moins égal au salaire minimum interprofessionnel de croissance [SMIC] net actuel, soit environ 1 140 euros). Certains scénarios en font un transfert universel, d'autres se contentent de remplacer les minimas sociaux par une première tranche négative de l'impôt sur le revenu.

Dans tous les cas, il s'agit de modifier à la fois l'organisation et le sens des prélèvements et prestations. En effet, dans le système actuel, la plupart des citoyens bénéficient, à différents titres, de prestations sociales ou de dispositifs fiscaux : des minimas sociaux, en passant par les compléments de revenu (RSA complément d'activité), les abattements et crédits d'impôts, aux allocations familiales, chacun est éligible à l'un ou l'autre des dispositifs.

Reconnaissant cet état de fait, le revenu universel présente au moins deux avantages : premièrement, simplifier les démarches et la gestion, d'une part (chacun aurait un dossier à faire une fois pour toutes, alors que, aujourd'hui, certains dossiers sont à faire tous les mois ou tous les trimestres), ce qui n'est pas négligeable lorsque l'on sait que le non-recours à certaines prestations dépasse les 50 % des ayants droit. Deuxièmement,

diminuer la stigmatisation associée à certaines prestations dites d'assistance : si tout le monde bénéficie au titre de la citoyenneté d'une même prestation, la prestation sociale gagne en légitimité et cesse d'être le marqueur économique, social et politique d'une catégorie de la population. Les autres arguments dépendent de la version défendue : réduire le temps de travail, faire reculer la pauvreté, rémunérer la participation aux activités sociales, passer d'une protection familiale à une protection individuelle⁽¹⁾, etc.

Mais cette perspective connaît plusieurs limites : d'une part, si les dispositifs sont divers aujourd'hui, malgré certaines incohérences qu'il convient de corriger, c'est pour répondre à différents objectifs très précis de politique économique et sociale (parent isolé, travailleur pauvre, inactif, personne en situation de handicap, famille nombreuse) ; il n'est pas certain qu'un seul dispositif puisse prendre en compte plus efficacement la diversité des situations. En second lieu, s'il s'agit de faire reculer la pauvreté, la refonte des dispositifs existants doit s'accompagner d'une hausse globale du montant des prestations versées (par exemple pour atteindre 1 000 euros), ce qui suppose une augmentation considérable des prélèvements obligatoires ; il n'y a pas nécessairement d'obstacle économique ou technique, mais il s'agit alors de se demander si un tel changement peut bénéficier d'un soutien politique suffisant dans la population. Enfin, une telle réforme peut être perçue comme une ultime libéralisation du marché du travail : si l'État pourvoit à la subsistance élémentaire de chacun, les entreprises peuvent se contenter de rétribuer le seul temps passé au travail en se dégageant de toute responsabilité économique et sociale concernant le niveau de vie des salariés, leur protection sociale, etc.

(1) Pour plus de détail, on pourra consulter la note de blog de Guillaume Allègre parue en 2013 : « Comment peut-on défendre un revenu de base ? ». *Les Notes du blog de l'OFCE* (39), 1-13.

Michaël Zemmour

L'évitement fiscal est un phénomène ancien. Longtemps cantonné à la fraude et à l'évasion fiscales, il a pris un nouvel essor sous l'influence non seulement des politiques fiscales de ces dernières années, qui, in fine, rendent les systèmes fiscaux de plus en plus complexes et instables, mais également de la mondialisation et de l'essor des nouvelles technologies de l'information et de la communication. Ainsi, l'optimisation fiscale, la déterritorialisation des bases taxables et le développement de nouvelles activités sous-fiscalisées, dont les GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) sont le produit, provoquent un manque à gagner très important pour les finances publiques. Dans ce processus, la vulnérabilité des ressources publiques s'en trouve accentuée et la lutte contre la fraude devient impérative, conclut Jean-Marie Monnier.

Problèmes économiques

Crise des finances publiques et évasion fiscale

© JEAN-MARIE MONNIER

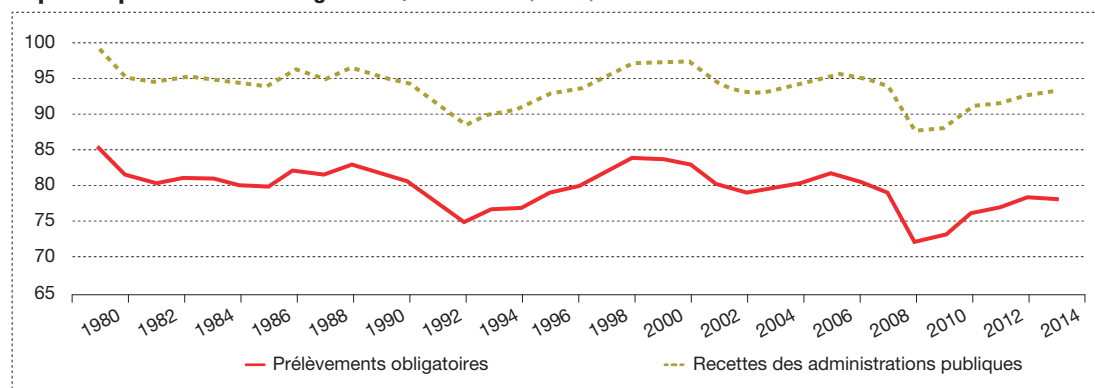
Professeur d'économie à l'université Paris-I Panthéon-Sorbonne

La crise de la dette publique et les difficultés budgétaires consécutives à la grande récession de 2008 ont favorisé la prise de conscience du fardeau que représentent pour une majorité de citoyens par ailleurs contribuables, les comportements de certains individus consistant à contourner l'impôt afin d'obtenir, souvent de manière indue, une réduction de leur contribution aux charges communes. Depuis les débuts de la crise du fordisme, la capacité des recettes publiques, et singulièrement des prélèvements obligatoires, à couvrir les dépenses publiques est structurellement compromise. Le taux de couverture des dépenses publiques par les recettes des administrations publiques (APU) et par les

prélèvements obligatoires a subi une nette dégradation au début des années 1980 qui n'a jamais pu être comblée depuis lors. Il a au contraire fortement régressé au rythme des chocs conjoncturels récessifs.

Dans un contexte de détérioration aussi forte des finances publiques, l'évitement est souvent apparu comme un refus d'assumer les responsabilités que les citoyens ont à l'égard de la nation. Malgré une profusion de publications, un certain flou demeure cependant sur la nature et la définition du contournement fiscal, ce qui produit à la fois de la confusion sur l'objet même que l'on prétend étudier et des difficultés à élaborer des plans de lutte pertinents contre ce phénomène, dès lors qu'il ne repose pas sur des bases légitimes. L'analyse économique et les travaux juridiques permettent pourtant de distinguer l'adaptation des comportements à l'impôt de l'évitement proprement dit.

Taux de couverture des dépenses publiques par les recettes des APU et par les prélèvements obligatoires, en France (en %)



Source : Comptes de la nation 2015.

Les formes du contournement de l'impôt

Considéré sous l'angle économique, l'impôt permet à l'État de substituer par la contrainte ses préférences aux préférences individuelles des contribuables en détournant une fraction de leurs revenus d'emplois privés vers des emplois collectifs. En soustrayant ainsi du pouvoir d'achat aux agents économiques, les prélèvements obligatoires modifient la répartition des revenus, influencent l'activité économique globale et altèrent les comportements individuels. Les agents économiques adaptent en effet leurs comportements à l'impôt car ils tentent d'en réduire l'impact sur leur bien-être.

L'adaptation des comportements économiques à l'impôt

Selon le modèle simplifié de l'économie publique, l'une des principales caractéristiques des prélèvements obligatoires est qu'ils introduisent une rupture entre le prix payé par les acheteurs (clients ou employeurs) et le prix encaissé par les vendeurs (fournisseurs ou salariés). Cette différence est appelée le « coin fiscal »¹. Il pèse sur le bien-être que les agents économiques retirent de leurs activités ou des emplois de leurs revenus. C'est la

raison pour laquelle, pour limiter cette incidence négative sur leur bien-être, ils modifient leurs achats et leurs ventes et toutes les décisions économiques impactées par l'impôt. Ils préservent ainsi le plus possible la satisfaction qu'ils retirent de leurs revenus.

Mais ils cherchent aussi à réduire la charge fiscale qu'ils supportent en la reportant sur d'autres à travers les variables économiques qu'ils contrôlent et peuvent donc manipuler. Ce faisant, le contribuable réel n'est plus le redevable légal. Par exemple, les propriétaires bailleurs de logements sont redevables de la taxe foncière sur les propriétés bâties, mais ils la reportent généralement sur leurs locataires en majorant d'autant le loyer. Les locataires deviennent ainsi redevables de fait. C'est le phénomène de la translation qui diffuse l'incidence de la fiscalité à travers l'économie, provoquant en chaîne des modifications des décisions d'achat et de vente et réduisant le bien-être de l'ensemble des agents concernés. Même si elle présente des similitudes avec l'optimisation, cette adaptation des comportements à l'impôt doit cependant être distinguée de l'évitement fiscal.

L'évitement fiscal

Pour réduire leur charge fiscale, certains agents adoptent aussi une seconde catégo-

^[1] Ou « coin social » dans le cas des prélèvements sociaux. Voir l'article de Laurent Simula, p. 5.

rie de comportements qui relèvent de l'évitement. Pendant très longtemps, on se contentait de distinguer la fraude de l'évasion fiscale, mais les contribuables, en particulier les entreprises, ont changé d'attitude dans les années 1990. Alors que la fiscalité apparaissait comme une charge financière et un ensemble de contraintes que l'on cherchait à réduire, elle a progressivement été appréhendée comme un facteur de risque nécessitant une prise en charge active dans le cadre de la stratégie globale de l'entreprise. Cela a donné naissance à l'optimisation fiscale. C'est pourquoi on distingue désormais ces trois formes de comportement de la façon suivante :

– La fraude fiscale consiste à utiliser des procédés irréguliers pour éluder l'impôt, en se soustrayant soit à son établissement soit à son paiement. Elle implique donc « nécessairement une violation de la réglementation en vigueur » (Assemblée nationale, 2013) de la part du contribuable. Concrètement, elle peut consister à ne pas se conformer aux obligations déclaratives, à dissimuler une partie des sommes taxables, à organiser son insolvabilité ou à s'opposer au paiement de l'impôt.

– L'évasion fiscale est difficile à définir en raison de son caractère hybride. Elle s'appuie en effet sur des procédés en apparence réguliers, mais avec l'intention de contourner la règle fiscale afin d'éluder l'impôt. Il en va ainsi de la plupart des opérations conduisant au transfert des bases d'imposition des pays où les entreprises exercent effectivement leurs activités (niveau élevé de prélèvement), vers des pays où la fiscalité est faible, voire vers des paradis fiscaux, où elles n'ont en fait aucune activité. Par exemple, la localisation par certains groupes du secteur du numérique des droits de propriété intellectuelle (algorithme, marque, etc.) dans une filiale située dans un paradis fiscal qui en surfacture ensuite le droit d'usage aux autres filiales du groupe permet de transférer dans ce paradis fiscal les bénéfices réalisés là où elles opèrent. La technique des prix de transfert couplée à l'intervention de sociétés de facturation pour

le compte d'une société mère relève bien de l'évasion fiscale car elle n'a que l'apparence de la légalité.

– Quant à l'optimisation fiscale, elle se définit tout simplement par le recours à des procédés légaux dans le but d'alléger l'impôt à payer. Elle est donc le produit de l'habileté fiscale du contribuable ou de son conseiller et ne peut être pénalisée dans la mesure où elle s'inscrit dans le droit fiscal en vigueur. Le principe du droit à choisir librement les modalités d'imposition les plus faibles a d'ailleurs été confirmé par la jurisprudence de la Cour de cassation et du Conseil d'État. Les entreprises se saisissent ainsi de toutes les subtilités de la règle fiscale pour réduire l'impôt : recours massif aux dépenses fiscales, notamment le crédit d'impôt recherche, dont le coût pour les finances publiques est passé de 1 milliard d'euros en 2005 à 5,5 milliards d'euros en 2015 ; utilisation du régime d'intégration fiscale par les entreprises multinationales qui permet de consolider les résultats de l'ensemble des entreprises du groupe, etc. Il reste que ce principe trouve ses limites dans la procédure de l'abus de droit qui permet de réprimer les comportements visant exclusivement à éluder l'impôt (Maata-Devaux et Devaux, 2015).

Ainsi, la fraude et l'évasion fiscales ont en commun la mauvaise foi du contribuable qui cherche à minorer indûment l'impôt à payer, par des procédés formellement légaux ou illégaux, tandis que l'optimisation et l'évasion partagent l'utilisation de méthodes légales, mais, dans le cas de l'optimisation le contribuable est généralement de bonne foi et ne fait preuve que d'habileté fiscale. Quoi qu'il en soit, ce qui sépare ces formes de comportements est souvent difficile à apprécier et le comportement frauduleux délicat à établir. De fait, de manière plus générale, la ligne de partage entre le souci de ne pas payer plus d'impôt que ce que l'on doit équitablement et la volonté de payer le moins d'impôt possible, y compris irrégulièrement, pour préserver ses intérêts est de

plus en plus incertaine. Les transformations du droit fiscal et les mutations institutionnelles et économiques ont en effet débouché sur une aggravation de l'évitement fiscal.

Les facteurs de l'aggravation de l'évitement fiscal

Dans un ouvrage récent, Alexis Spire et Katia Weidenfeld (2015) soulignent la tolérance particulière dont bénéficierait en France l'évitement fiscal. En se fondant sur une approche historique des politiques juridiques et sur une enquête sociologique menée au cœur de l'appareil administratif, ils relèvent cette tradition singulière de la France dont les origines se situent sous l'Ancien Régime, mais que la République a faite sienne. Ils mettent en particulier en évidence deux constantes historiques dans l'attitude des pouvoirs publics à l'égard de la répression de la fraude : d'une part, l'écart important entre les déclarations de principe sur la condamnation des fraudeurs et la rareté de leur sanction effective ; d'autre part, la défiance des contribuables à l'égard de l'administration fiscale dont on redoute l'arbitraire, de sorte que la répression de la fraude fiscale n'est pas mise au même niveau que d'autres infractions. La résistance à l'impôt serait perçue comme « une réponse légitime à l'acharnement des collecteurs » (p. 22).

Même si d'autres facteurs, de nature économique, liés au progrès technique et à l'insertion accrue de la France dans une économie mondialisée, ont constitué un terreau extrêmement favorable au développement des comportements frauduleux, cette remarque préalable pointe vers les dimensions nationales, propres à la politique fiscale conduite par les gouvernements successifs.

Les facteurs liés à la politique fiscale nationale

La construction du système fiscal français est le produit d'un processus de superposi-

tion de strates successives de prélèvements, chacune d'entre elles étant le résultat des politiques fiscales menées lors de leur formation. Dans cet agencement particulier, les nouveaux prélèvements ne remplacent pas toujours les anciens, mais s'ajoutent à eux. En conséquence, le système de prélèvement porte la trace des politiques fiscales passées, avec leur rationalité propre et donc leur dynamique propre. Ainsi, une grande partie des mécanismes fiscaux mobilisés pour financer la protection sociale et les dépenses de l'État est imprégnée des catégories dominantes à l'époque du fordisme (Monnier, 2015). Les réformes suivantes, par exemple la fiscalisation du financement de la protection sociale, ont été opérées en conservant ces catégories. Cela a certes assuré l'autonomie relative des administrations publiques entre elles durant une longue période, mais il en est résulté un système fiscal à la fois atypique et complexe. Or la complexité dans le domaine fiscal favorise le fraudeur ou le contribuable habile dans le déploiement de stratégies d'optimisation. Il profite en effet des marges d'interprétation et de l'incertitude quant à la mise en œuvre concrète de certains prélèvements ou de dispositions peu précises. L'insécurité fiscale est un risque également encouru par l'administration de l'impôt.

Au rang des dispositifs responsables de la complexité du système fiscal, les dépenses fiscales² occupent une place non négligeable parmi les outils à la disposition des contribuables pratiquant l'optimisation. Initialement, elles devaient être comprises comme une alternative aux dépenses publiques, se distinguant simplement de celles-ci en ce qu'elles mobilisent la règle fiscale. Introduites en France par la loi de finances pour 1980, ces dispositions législatives ou réglementaires entraînent pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme fiscale.

Leur rôle s'est d'autant plus fortement accru qu'elles sont devenues l'un des instruments

^[2] Les niches fiscales et sociales.

privilegié de la fiscalité comportementale. Mais elles font l'objet de nombreuses critiques portant sur leur coût et sur leur impact sur le système fiscal et l'économie. Selon Gerald J. Miller et Frederik B. Bogui (1999), elles favoriseraient les plus hauts revenus, surtout lorsqu'elles sont associées à des comportements fortement corrélés avec le niveau des ressources des contribuables, engendreraient des effets d'aubaine et créeraient des distorsions ce qui accentuerait l'inefficacité globale de la fiscalité.

Même si elles modifient fréquemment les comportements individuels, toutes les dépenses fiscales n'alimentent certes pas l'évitement. Cependant, le recours aux mécanismes de défiscalisation procède souvent d'une stratégie d'optimisation de la part des particuliers ou des entreprises. Ainsi, en vait-il du crédit d'impôt recherche ou du régime d'intégration fiscale déjà mentionnés, qui avantagent clairement les grandes entreprises par rapport aux petites et moyennes entreprises (PME). On peut enfin observer que l'usage massif de ces mécanismes accredit l'idée que les pouvoirs publics ne sont pas opposés à l'évitement et le favorisent. Le sentiment d'arbitraire s'en trouve conforté, ce qui délégitime la conformité spontanée³.

L'évitement fiscal dans le nouveau capitalisme

Les bouleversements de la structure institutionnelle et économique du capitalisme ont favorisé le développement de nouvelles formes d'évitement qui déstabilisent au fur et à mesure l'ancien modèle fordiste.

Mondialisation et financiarisation

L'expansion spatiale du capitalisme dans le cadre de la mondialisation a provoqué la décomposition des frontières physiques et des barrières réglementaires et favorisé l'expansion du commerce international par les échanges intrafirmes, ainsi que le recours à des fournisseurs multiples situés dans différents pays. Dès lors, ces nouvelles

« chaînes de valeur mondiales » et la fragmentation de la production entre différents pays posent finalement la question de la localisation réelle de la création de valeur (OCDE, 2013).

Ces mutations affectent la fiscalité à double titre. Les groupes mondialisés ont progressivement rompu leurs attaches nationales pour conduire des stratégies globales dans lesquelles ils ont placé les pays en situation de concurrence fiscale dans le simple but de minimiser le poids des impôts mis à leur charge. Ils ont ainsi intégré la fiscalité à leurs objectifs, en particulier la réduction de la base imposable et le transfert des bénéfices. Le déplacement de la base imposable, par exemple grâce à l'utilisation de la technique des prix de transfert, s'inscrit ainsi dans ces stratégies globales visant à l'érosion de cette base. Elle peut aussi être obtenue par d'autres procédés comme les montages juridiques agressifs qui permettent concrètement la mise en concurrence des systèmes fiscaux nationaux. En bout de chaîne, c'est finalement la question du recyclage des excédents financiers qui est posée. Ici interviennent la finance offshore et les paradis fiscaux qui attirent les capitaux mobiles en quête d'asiles secrets, stables et défiscalisés (Zucman, 2013).

Le monde économique mondialisé présente ainsi l'aspect paradoxal de la juxtaposition de deux sous-ensembles nationaux : d'une part, le groupe des États-nations interdépendants plus ou moins développés qui sont les lieux de la création de la valeur (le plus souvent enfermés dans des réglementations fiscales nationales dépassées, mais concurrentes afin de capter une part des bases d'imposition nomadisées par le jeu de l'évitement), d'autre part, les paradis fiscaux, bénéficiaires de ce jeu et profitant de la concurrence à laquelle se livrent les autres pays. La construction européenne peut être regardée sous cet angle.

^[3] Voir l'article de Benoît Le Maux (p. 64) sur les rationalités multiples derrière les dépenses fiscales, ainsi que celui de Michel Bouvier (p. 104) sur leur incidence sur la légitimité de l'outil fiscal.

Évitement : l'échec de la construction européenne

L'état actuel de l'espace fiscal européen n'est pas le simple prolongement de sa participation à l'économie mondialisée. Il en amplifie les effets délétères. Dans le livre blanc de 1987 issu des négociations préalables à l'ouverture du Marché unique, une réforme institutionnelle et un programme de rapprochement des législations fiscales nationales étaient notamment envisagés comme conditions de la réalisation de ce grand marché. Il s'agissait de sortir du recours systématique au vote à l'unanimité et d'engager l'harmonisation des fiscalités comme élément nécessaire à l'exercice des quatre libertés constitutives du Marché unique : harmonisation des fiscalités de l'épargne, des entreprises (l'impôt sur les sociétés) et des taxes indirectes. Les rivalités nationales et le jeu des paradis fiscaux déjà présents au sein de la Communauté économique européenne (CEE) n'ont pas permis la réalisation de ce programme.

Finalement, la concurrence entre pays membres de l'Union européenne (UE) l'a emporté, à peine tempérée en 1997 d'un code de conduite visant à proscrire les « pratiques dommageables » : l'harmonisation de la fiscalité de l'épargne a été abandonnée en 1989 et celle de la fiscalité des entreprises est toujours en discussion. La fiscalité indirecte a fait l'objet d'une harmonisation partielle : le régime provisoire instauré en 1993 a été maintenu faute d'accord et présente des défaillances de plus en plus graves liées en particulier à l'accroissement de la fraude. Le régime de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) intracommunautaire a ainsi débouché sur l'émergence de nouveaux schémas frauduleux, comme la désormais célèbre fraude « carrousel »⁴ (Aujean, 2010).

L'absence de coordination fiscale au sein de l'UE a provoqué l'intensification de l'évitement par deux autres canaux : d'une part, la concurrence fiscale entre pays membres de l'UE et la multiplication des comportements non coopératifs ont permis l'émergence de

nouveaux circuits de défiscalisation au sein de l'Union ; d'autre part, les paradis fiscaux présents au sein de l'UE ou à proximité ont favorisé l'expansion de la finance offshore et la captation agressive des ressources fiscales des pays voisins et/ou partenaires. Ainsi, sous le régime de la décision intégralement unanime, l'espace fiscal européen est non coordonné, soumis à la concurrence de pays membres cherchant à capter les bases imposables mobiles et aux pratiques prédatrices des paradis fiscaux présents en son sein.

Nouvelles technologies, économie numérique et évitement

La révolution informationnelle et les outils fournis par le secteur du numérique permettent à une entreprise opérant à partir d'un territoire situé hors de France, d'y développer une activité économique sans y installer d'établissement stable et sans acquitter la fiscalité française. Cela met donc en cause l'ensemble des recettes fiscales. Trois tendances lourdes sont observables.

De nouvelles activités sous-fiscalisées

Très tôt, le numérique et les technologies de l'information ont permis l'apparition de nouvelles activités, dont les fameux GAFAM⁵ sont le produit. Plus récemment, le développement des plateformes dites « collaboratives » a favorisé l'émergence d'une nouvelle génération d'activités regroupées sous l'appellation d'« économie collaborative ». Si ces plateformes ravivent la collaboration sociale et l'échange interpersonnel donnant naissance à un véritable phénomène de société, elles ont encouragé aussi le développement d'activités économiques et commerciales⁶ défiscalisées de manière frauduleuse parce que les procédures fiscales actuelles sont impuissantes à prélever l'impôt.

La déterritorialisation des activités et des bases imposables

Le commerce en ligne, caractérisé par son éclatement en raison de l'intervention d'un grand nombre d'acteurs localisés en France

^[4] Fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, organisée entre plusieurs entreprises au sein de l'Union européenne.

^[5] Google, Amazon, Facebook, Apple.

^[6] Par exemple, le transport de personnes avec Uber ou la location immobilière avec Airbnb.

mais aussi très souvent à l'étranger et difficiles à identifier, favorise la déterritorialisation des bases imposables. L'intervention de nouveaux intermédiaires comme les *marketplaces*, les sites d'enchères, etc. amplifie cette tendance. Enfin, le commerce en ligne a provoqué une multiplication des flux physiques, des colis souvent de petite taille provenant de France et de l'étranger, ce qui permet de limiter grandement, voire de supprimer, les sites de stockage dans les pays de destination, c'est-à-dire là où s'exerce l'activité commerciale. Ce sont les raisons pour lesquelles les mécanismes traditionnels de contrôle fonctionnent très mal. Quant aux règles fiscales, en particulier le régime européen de TVA applicable à ce type d'activité, elles sont très complexes et difficiles à mettre en œuvre. En conséquence, la fraude fiscale (et pas seulement l'évasion) tend à se développer et compromet en particulier les recettes de TVA.

L'essor des stratégies d'évitement par déplacement des bases taxables

Les entreprises du secteur du numérique, en particulier les GAFAs, sont souvent désignées pour leurs stratégies d'optimisation par déplacement des bases imposables. En fait, les technologies du numérique ont décuplé l'évasion fiscale et l'usage des stratégies d'optimisation, notamment à travers le déplacement des bases taxables, et répandu les comportements de ce secteur dans un grand nombre d'autres activités. Dans des systèmes fiscaux où la déclaration est restée l'élément central du déclenchement de l'imposition, l'irruption du numérique a multiplié les opportunités de fraudes, déstabilisé le contrôle fiscal, et amputé nettement les ressources publiques.

Conclusion

L'évitement fiscal, en particulier la fraude et l'évasion, provoque un manque à gagner très important pour les finances publiques nationales. Mais il prend désormais de nouvelles formes qui soulignent l'inadaptation

croissante du système fiscal et des mécanismes de contrôle aux transformations du capitalisme. Cela est cruellement souligné par les résultats très décevants du contrôle fiscal. En 2014, les droits simples rappelés à la suite d'un contrôle sur place ou d'un contrôle sur pièces se sont élevés à 15,3 milliards d'euros, en quasi-stagnation par rapport aux années précédentes. Dans ce total, les droits simples rappelés en matière de taxes indirectes se sont élevés à 2,5 milliards d'euros, en diminution de 14 % par rapport à l'année précédente. Or le coût de la fraude à la TVA avait été évalué en 2013 à 14 milliards d'euros pour la France et à 168 milliards d'euros pour l'UE dans son ensemble (Barbone, Bonch-Osmolovski et Poniatowski, 2015). Quant aux estimations globales de la fraude fiscale, elles situent pour la France son coût annuel à 3 % du produit intérieur brut (PIB), chiffre que certains spécialistes considère sous-évalué car l'expansion de la finance offshore et les « progrès » de l'économie numérique accélèrent les processus de défiscalisation agressive des revenus et des activités économiques. La lutte contre la fraude fiscale est donc impérative si l'on souhaite préserver la pérennité des finances publiques. De ce point de vue, il est impératif de ne plus différer la mise en œuvre d'une fiscalité destinée à interrompre l'hémorragie provoquée par les comportements d'évitement liés au numérique et à taxer les rentes indûment perçues par les GAFAs⁷. Cette nouvelle fiscalité du numérique devrait en outre constituer la première étape d'une adaptation du système fiscal français au nouveau capitalisme. Par ailleurs, comme le proposait l'OCDE, l'harmonisation, voire l'unification des règles régissant l'impôt sur les sociétés, au minimum au niveau européen, serait de nature à résorber la concurrence fiscale à laquelle se livrent les États membres de l'UE. De manière générale, une véritable coopération fiscale au sein de l'UE est indispensable pour lutter contre l'évitement et les paradis fiscaux.

^[7] Une nouvelle proposition de TVA payée à la source dans le cas du commerce en ligne, avancée lors de la discussion de la loi de finances pour 2016, a ainsi rejoint la liste déjà longue des dispositions projetées mais en attente de finalisation.

POUR EN SAVOIR PLUS

- ❖ **ASSEMBLÉE NATIONALE** (2013), *Rapport d'information de la mission d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international*, présenté par Pierre-Alain Muet, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/rap-info/i2023.asp>
- ❖ **AUJEAN M.** (2010), « Le système de TVA et le marché unique européen », *Reflets et perspectives de la vie économique*, tome XLIX, n° 2, p. 91 à 104.
- ❖ **BARBONE L., BONCH-OSMOLOVSKY M. et PONIATOWSKI G.** (2015), *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member*

States, 2015 Report, Case Network Reports, n° 124/2015, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

- ❖ **MAATA-DEVAUX L. et DEVAUX C.** (2015), « L'évitement fiscal », in Monnier J.-M. (sous la dir.) *Finances publiques*, Paris, La Documentation française, p. 181 à 191.
- ❖ **MILLER G. J. et BOGUI F. B.** (1999), « Tax Expenditures », in Hildreth W. B. and Richardson J. M. (éd.), *Handbook on Taxation*, Marcel Dekker, New York, p. 801 à 810.

- ❖ **MONNIER J.-M.** (2015), « Obsolescence et réforme du système fiscal », in Monnier J.-M. (sous la dir.) *Finances publiques*, Paris, La Documentation française, p. 141 à 157.
- ❖ **OCDE** (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*.
- ❖ **SPIRE A. et WEIDENFELD K.** (2015), *L'Impunité fiscale*, Paris, La Découverte.
- ❖ **ZUCMAN G.** (2013), *La Richesse cachée des nations*, Paris, Éditions Le Seuil.

De nombreuses analyses de la fiscalité des entreprises, notamment celles menées dans une perspective internationale, abordent le sujet sous l'angle de la compétitivité. Gauthier Halba propose une autre perspective, celle d'un fiscaliste d'entreprise amené à satisfaire à un maillage de prélèvements de plus en plus complexe. En effet, les obligations comptables et documentaires vis-à-vis des entreprises ne cessent de croître et celles-ci se trouvent confrontées à un environnement d'une grande insécurité juridique, ainsi qu'à de fortes contraintes liées aux systèmes d'information. Il ne fait aujourd'hui plus de doute que les administrations fiscales ont compris l'enjeu de l'accès aux informations de l'entreprise pour percevoir l'impôt, mais également pour mieux exercer leur pouvoir de contrôle. Par ailleurs, l'auteur fait état d'un climat de défiance à l'égard de l'entreprise, nourri par l'absence d'une réflexion globale et cohérente de la fiscalité des acteurs économiques.

Problèmes économiques

Fiscalité des entreprises : des contraintes de plus en plus fortes dans un contexte très international

© GAUTHIER HALBA

Chargé de cours à l'université de Paris-Dauphine,
directeur fiscal groupe

La fiscalité des entreprises fait appel à des connaissances techniques, comptables et juridiques. Aujourd'hui, ces expertises ne sont cependant plus suffisantes, car les opérations économiques se sont fortement internationalisées et leur degré de complexité

s'est accru. Dans ce contexte, les fiscalistes ont dû acquérir de nouvelles compétences, notamment financières, et maîtriser les fiscalités étrangère et internationale. De plus, pour répondre aux nouvelles contraintes documentaires et aux contrôles fiscaux plus techniques et agressifs, une bonne connaissance de la gestion des systèmes d'information de l'entreprise est désormais essentielle.

En effet, la fiscalité n'a pas échappé à la financiarisation de la vie économique ni à sa forte

internationalisation. Dans le même temps, et pour permettre aux administrations fiscales d'exercer leurs pouvoirs de contrôle, les législateurs français et étrangers ont augmenté les obligations documentaires mises à la charge des entreprises et, principalement, les informations numériques ou « big data¹ » fiscales et comptables. Par ailleurs, si la fiscalité reste un outil qui permet de financer l'État, les collectivités locales et d'autres émanations de l'État, les prélèvements fiscaux sont également devenus des instruments qui visent à orienter le comportement des entreprises.

Dans ce contexte, la fiscalité des entreprises a évolué en suivant trois axes principaux :

– la multiplication des prélèvements à caractère fiscal de plus en plus spécifiques à certains secteurs économiques et insérés dans des textes autonomes non codifiés dans le code général des impôts (CGI) ;

– une augmentation significative et toujours croissante d'obligations de transmissions et/ou de mises à disposition de l'administration fiscale d'informations comptables et fiscales ;

– la mise en place de dispositifs imprégnés de la fiscalité internationale afin de prendre en compte un contexte économique de plus en plus international.

L'inflation de prélèvements : l'insécurité juridique à son paroxysme

Originellement, l'impôt ne répondait qu'à un seul objectif : financer les dépenses de l'État. Dans ce contexte, la technique de prélèvement ne devait répondre qu'à deux impératifs principaux : la rentabilité et l'acceptabilité du contribuable. Si les économistes ont théorisé les contours des impôts et modélisé les principes d'un prélèvement équitable et économiquement performant, les législateurs n'ont souvent pas cette réflexion et accumulent les impôts et taxes en fonction d'événements conjoncturels.

En effet, la plupart des impôts créés répondent à des enjeux principalement politiques qui visent à orienter le comportement des agents économiques et, accessoirement, à financer le budget de l'État, d'une collectivité publique ou d'une personne morale de droit public ou privé chargée de missions de services publics². Par ailleurs, ces prélèvements fiscaux ne sont plus cantonnés aux seules lois de finances car de très nombreuses lois instaurent des prélèvements. Cette inflation législative rend particulièrement ardu le suivi de toutes ces nouvelles taxes pour les entreprises, et notamment pour les fiscalistes chargés de ce travail.

Le Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) a mené une étude sur ces prélèvements et a constaté la grande incertitude liée à certains de ces prélèvements : « Faute d'une définition juridique précise, la fiscalité affectée est un phénomène mal connu. Pourtant, elle constitue aujourd'hui une importante catégorie de prélèvements³. » Selon le CPO, la France accumule nombre de prélèvements qui frappent spécifiquement différents secteurs d'activité ou transactions :

– plus de 200 prélèvements au profit de l'État ou des collectivités territoriales pour un montant cumulé d'environ 876 milliards d'euros⁴ ;

– plus de 300 taxes ou contributions non affectées au budget de l'État ou des collectivités territoriales, pour un montant cumulé d'environ 112 milliards d'euros (plus de 5 % du produit intérieur brut [PIB]⁵).

Le CPO a ainsi relevé que ces taxes étaient affectées à plus de 450 organismes pour un montant total de 28 milliards d'euros⁶. L'absence de réforme fiscale explique ce nombre de prélèvements, car le législateur crée sans cesse de nouveaux prélèvements et n'en supprime que très occasionnellement.

Dans ce contexte, les entreprises doivent gérer en interne des prélèvements aussi variés qu'hétéroclites :

– la taxe sur les transactions financières (loi de finances rectificative pour 2012) objectif

[1] Big data : expression anglaise pouvant être traduite par données importantes ou massives. L'expression big data fait référence à l'ensemble des informations collectées, le plus souvent numérisées et stockées qui ne peuvent plus être traitées ou analysées sans faire appel à des logiciels de tri.

[2] Par exemple, Ecofolio est une société de droit privé qui gère la collecte d'une écocontribution acquittée par tout organisme qui consomme plus de cinq tonnes de papier par an. Ecofolio dispose d'un agrément et a pour mission d'agir avec toutes les parties prenantes pour amorcer un cercle vertueux de la croissance verte et transformer l'écocontribution en investissement pour des usines, des emplois et pour la qualité écologique.

[3] Conseil des prélèvements obligatoires (2013), *La Fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes*, juillet, http://www.ccomptes.fr/content/download/57517/1464928/version/2/file/20130704_communique_CPO_rapport_fiscalite_affectee.pdf

[4] Source : « Rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution » ; rapport rédigé par le gouvernement dans le cadre du projet de loi de finances pour 2013.

[5] Conseil des prélèvements obligatoires (2013), *La Fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes*, juillet, *op. cit.*

de rendement et de financement de l'aide au développement ;

– des taxes à vocation économique : censées réguler le marché comme la taxe sur les locaux à usage de bureau en Île-de-France qui devrait en limiter le nombre ;

– des taxes sectorielles : comme la taxe spéciale sur la publicité télévisée ;

– des taxes à vocation écologique⁷ : comme la taxe générale sur les activités polluantes (notamment la taxe sur le papier dite « contribution Ecofolio ») ou la taxe sur la publicité extérieure.

Chacun de ces prélèvements dispose de ses règles propres tant en matière d'assiette, de taux, de procédure déclarative qu'en matière de bénéficiaire et de contrôle. Cette hétérogénéité conduit non seulement à des incompréhensions, mais également à des risques pour les entreprises ; elles ont du mal à déclarer une multitude de prélèvements qui ne répondent pas aux mêmes définitions alors qu'ils peuvent concerner un même bien ou une transaction identique.

À titre d'exemple, un immeuble peut être taxé avec des définitions de surfaces taxables qui varient d'un impôt à l'autre. Ainsi, la taxe sur les eaux fluviales, la taxe sur les surfaces commerciales (Tascom), la taxe sur les bureaux en Île-de-France, la taxe d'aménagement ou la taxe foncière ont toute leur propre définition des surfaces taxables. Cela nécessite que les entreprises disposent de différents métrages pour chaque taxe.

Dans ce contexte, les entreprises font face à une forte insécurité et complexité juridiques, ainsi qu'à de fortes contraintes liées aux systèmes d'information. En effet, ces prélèvements nécessitent que les entreprises adaptent leurs systèmes d'information pour déclarer et payer ces taxes ou pour répondre aux différentes obligations déclaratives.

Obligations de documentation accrues : des systèmes d'information sous tension

La collecte d'informations est un enjeu majeur tant pour les entreprises en termes de gestion interne que pour les administrations fiscales pour le contrôle de l'impôt. Ces dernières ont compris l'enjeu de l'accès aux informations de l'entreprise pour exercer au mieux leur pouvoir de contrôle. Ainsi, les obligations documentaires et déclaratives ne cessent de croître, soit pour s'assurer du respect des normes fiscales par la société, soit pour recouper les informations entre différents agents économiques :

– au niveau de la société elle-même (liasses fiscales, déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée [TVA], déclaration d'une centrale de trésorerie, mais également des obligations de conservation des pièces comptables⁸ et de tenue des comptes)⁹ ;

– au niveau des relations de la société avec des tiers (la déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires¹⁰, déclaration d'échanges de biens ou déclaration européenne de services).

Un très grand nombre d'informations financières, juridiques, comptables et fiscales doit être communiqué aux différentes administrations chargées du contrôle des impôts et taxes : soit de manière automatique (dates fixes qui varient selon les obligations) ; soit à la demande des administrations (lors d'un contrôle, l'administration pourra exiger qu'on lui remette des documents papier ou électroniques). Ces nouvelles obligations contraignent les entreprises à être particulièrement vigilantes concernant :

– la justification des retraitements effectués pour les besoins des différentes présentations de comptes : comptes sociaux, comptes consolidés et comptes fiscaux. En effet, tout retraitement qui est imposé par les différentes contraintes légales ou réglementaires devra être expliqué et justifié ;

^[6] Taxes qui bénéficient aux agences de l'État (14,6 milliards d'euros), aux chambres consulaires (1,9 milliard d'euros), aux organismes techniques ou professionnels (1,4 milliard d'euros) et aux dispositifs de solidarité nationale tels que la contribution au service public de l'électricité, le Fonds national d'aide au logement ou le Fonds national des solidarités actives (10 milliards d'euros).

^[7] Les taxes environnementales devraient s'élever à environ 65,5 milliards d'euros en 2016, en augmentation de l'ordre de 2 milliards d'euros par rapport à 2015.

^[8] Article 54 du code général des impôts.

^[9] Art. L. 13 et L. 47 A du Livre des procédures fiscales.

^[10] Art. 240 du CGI et art. 47 et 47 A de l'annexe III au CGI.

– la conservation des documents de travail à vocation interne et servant à l'établissement des comptes : tout document permettant de justifier une écriture ou un traitement doit être conservé et archivé ;

– et enfin, les systèmes d'information : la conception et le paramétrage doivent permettre de procéder à des extractions pouvant être transmises à l'administration.

Tout document interne doit dorénavant être élaboré avec l'idée qu'il pourra être transmis à l'administration fiscale et utilisé par l'administration dans le cadre d'un contrôle fiscal. Depuis le 1^{er} janvier 2014, en cas de vérification de comptabilité, les entreprises sont désormais tenues de communiquer à l'administration leur comptabilité analytique ainsi que leurs comptes consolidés^[1]. Cette obligation n'est pas sanctionnée^[2], mais il est difficilement envisageable dans le cadre d'un contrôle fiscal de refuser de remettre ces éléments sans que le contrôle se tende.

De même, dans le cadre d'un contrôle fiscal, les entreprises doivent – depuis les avis de vérification adressés après le 1^{er} janvier 2014 – remettre leur comptabilité sous forme dématérialisée (fichier des écritures comptables [FEC]) au début des opérations de contrôle fiscal aux vérificateurs.

L'administration fiscale dispose ainsi de fichiers électroniques qui sont censés lui permettre un meilleur traitement des informations fiscales. Il convient de noter que l'administration pouvait déjà avoir accès à ce type d'informations via ses brigades spécialisées en matière de contrôle des comptabilités informatisées. Toutefois, ce FEC normé devrait permettre à l'administration fiscale une meilleure exploitation des données.

La recherche de la transparence financière

Ces obligations s'inscrivent dans un courant plus général de transparence financière ou de lutte contre la fraude. Dans ce contexte, toutes

les obligations se sont accrues ces dernières années et de nombreux textes obligent les entreprises à fournir un grand nombre d'informations qui sont conçues comme autant d'armes pour l'administration dans le cadre d'un contrôle fiscal. En 2013, la loi contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière^[3] a, en dehors de tout contexte de fraude fiscale, renforcé les moyens de contrôle des administrations fiscale et douanière.

La volonté de lutte contre l'évasion fiscale internationale a conduit le législateur à mettre à la charge des entreprises une obligation de transmission annuelle de la documentation sur les prix de transfert. Cette déclaration porte à la fois sur des informations générales relatives au groupe et sur des informations spécifiques à l'entreprise elle-même. Parallèlement, les administrations fiscales étrangères coopèrent davantage et mettent en place des procédures d'échange de renseignements à l'échelle internationale. En 2010, les États-Unis ont instauré le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) visant à développer l'échange automatique d'informations pour lutter contre la fraude fiscale internationale. Il a des impacts significatifs pour les groupes internationaux. En 2013, la France a conclu un accord bilatéral franco-américain visant à améliorer le respect des obligations fiscales.

Parallèlement, une norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, élaborée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), a été adoptée par les ministres des Finances des pays du G20 en 2014 et approuvée par le Conseil de l'OCDE, qui prévoit l'échange automatique annuel, entre États, de renseignements relatifs aux comptes financiers déclarés aux différentes administrations par les institutions financières.

Ce courant international trouve son explication dans le présumé que les entreprises délocaliseraient de la base taxable dans les pays à fiscalité plus favorable et frauderaient

[1] Article L. 13 du Livre des procédures fiscales.

[2] Le Conseil constitutionnel a invalidé les sanctions en cas de non-respect de cette mesure (Conseil constitutionnel, 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC).

[3] Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, article 45 codifié à l'article 223 *quinquies* B du CGI.

donc les États où la fiscalité est la moins avantageuse, notamment en France et aux États-Unis.

La fiscalité internationale : la boîte de Pandore des administrations fiscales

Le sujet de l'évasion fiscale dans les paradis fiscaux est un mythe qui est entretenu par des affaires fortement médiatisées comme les optimisations fiscales des « GAFAs¹⁴ ». La structuration juridique et fiscale des GAFAs permet en effet de réduire leurs bases taxables dans certains pays et ces « montages », quand bien même ils sont légaux, sont considérés par l'opinion publique et les gouvernements comme agressifs.

Plusieurs exemples ont été récemment relayés par la presse internationale peu spécialisée. Ainsi, les journaux ont pu écrire : « Il va y avoir du grabuge au Luxembourg, paradis de la fraude fiscale. Mais aussi parmi les grandes entreprises, comme Ikea, Pepsi ou FedEx qui, avec 340 autres, ont passé des accords secrets avec le grand-duché leur permettant d'économiser des milliards de dollars d'impôt.¹⁵ » La journaliste conclut en indiquant : « Les révélations du scandale LuxLeaks viennent conforter ceux qui plaident pour l'adoption d'un plan de lutte contre l'optimisation fiscale au prochain sommet du G20. »

Les schémas d'optimisation fiscale concernés par ces *rulings*¹⁶ sont parfaitement légaux. Pour s'en assurer, il suffit de lire ces derniers qui ont été publiés et qui démontrent que les entreprises se sont bien conformées aux règles fiscales d'un État de l'Union européenne.

Considérer ces accords confidentiels comme frauduleux sans une analyse poussée de chaque schéma, c'est apporter un jugement moral et remettre en cause la souveraineté du Luxembourg. Par ailleurs, l'optimisation

fiscale n'est aucunement critiquable en tant que telle, c'est la fraude ou l'évasion qui l'est.

Le cœur du débat est davantage la compétition fiscale entre les différents États que la volonté des opérateurs économiques de payer l'impôt le plus juste possible. Les hommes politiques qualifient ces montages de frauduleux et les législateurs réagissent à ces opérations d'optimisation « agressive » en adoptant des législations toujours plus contraignantes et en sanctionnant les entreprises qui sont bien souvent leurs partenaires. Il existe dorénavant une grande méfiance à l'égard des entreprises et le discours politique laisse à entendre que chaque entreprise est un fraudeur en puissance. C'est dans ce contexte que le gouvernement et les parlementaires ne cessent de mettre en place des dispositifs appelés « anti-abus » ou « anti-fraude ».

Deux exemples récents suffisent à démontrer cette défiance du politique à l'égard des entreprises :

– le dispositif de lutte contre l'optimisation fiscale au titre des produits hybrides et de l'endettement artificiel : selon le gouvernement qui a présenté cette mesure, ce texte vise « à agir contre certaines pratiques d'optimisation fiscale abusives¹⁷ ». En pratique, ce dispositif conduit à ne pas déduire les intérêts payés à un prêteur situé dans un pays dans lequel ces intérêts sont imposables à moins de 25 % de l'impôt français. Cette restriction conduit à ne pas déduire les intérêts de certains prêts afférents à des excédents de trésorerie de sociétés opérationnelles alors même que ces prêts ne sont nullement artificiels ou abusifs ;

– le rabout fiscal (limitation de la déductibilité des intérêts) sous certaines conditions, les charges financières nettes n'étant déductibles qu'à hauteur de 75 %¹⁸. Cette règle a été inspirée de dispositifs étrangers (notamment allemand) et est motivée par la grande défiance politique à l'égard de l'endettement des entreprises, considérée comme un levier d'optimisation fiscale.

[14] Google, Apple, Facebook, Amazon.

[15] *Courrier international*, Catherine Guichard, <http://www.courrierinternational.com/article/2014/11/06/luxleaks-le-scandale-qui-met-le-luxembourg-dans-l-embarras>

[16] Un *ruling* fiscal est un accord ou agrément entre un État et une société sur une situation de fait permettant à l'entreprise de s'assurer qu'elle respecte bien les normes fiscales en vigueur dans cet État. La France ne connaît pas cette forme générale d'agrément, mais lui préfère le rescrit, qui consiste en une question générale sur une interprétation juridique.

[17] <http://www.economie.gouv.fr/files/plf2014-dossier-presse.pdf>, p. 147.

[18] Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2014, 15 % pour les exercices clos le 31 décembre 2012 et en 2013.

La présomption de fraude à l'encontre des entreprises est principalement due à l'incompréhension du gouvernement et du législateur vis-à-vis des communications financières des entreprises. En effet, nombre d'entreprises françaises d'importance (sociétés cotées) communiquent leurs comptes selon les règles internationales d'information financière (International Financial Reporting Standards [IFRS]). Or, un résultat consolidé n'est aucunement un résultat comptable, lui-même différent d'un résultat fiscal. Ainsi, une entreprise peut tout à fait être en pertes significatives comptables et/ou fiscales en France (donc ne payer aucun impôt) et afficher d'excellents résultats consolidés sans frauder l'État français. Cette communication financière, qui a pour destinataire premier les marchés financiers et les investisseurs, conduit à une incompréhension sans cesse grandissante auprès des citoyens qui est relayée par nos hommes politiques.

Un contexte de suspicion

Dans ce contexte, la volonté de lutte contre la fraude fiscale est un objectif sans cesse affirmé et affiché par le personnel politique (peu importe sa couleur politique) et a donné lieu, lors des débats sur la loi de finances pour 2016, à un nouvel amendement motivé de la manière suivante : « De nombreuses entreprises détournent aujourd'hui les bénéfices qu'elles réalisent dans un pays en payant des licences ou des redevances disproportionnées à des sociétés mères localisées dans des paradis fiscaux. Ces paiements colossaux ne correspondent à aucune activité économique réelle. Ils n'ont comme seul objectif que d'éviter à ces entreprises de payer des taxes et des impôts dans les pays où elles exercent leur activité. Ce détournement de profits se fait au détriment de l'État, des services publics, des entreprises locales concurrentes et des citoyens. Des géants du fast-food à ceux d'internet, les exemples ne manquent pas depuis cinq ans¹⁹. »

Cet amendement s'inscrit dans le droit-fil des réformes fiscales de ces dernières années motivées par la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales²⁰. Dans ce contexte de suspicion, le législateur adopte de plus en plus de textes qui reposent sur une présomption d'anormalité des relations internationales entre entreprises liées. Le sujet n'est pas récent, car, dès 1933²¹, il existait une réglementation sur les prix de transfert qui fut ensuite codifiée à l'article 57 du CGI.

Toutefois, les contrôles et les mesures visant à remettre en cause les relations intragroupes dans un cadre international se sont significativement accrues. La problématique des prix de transfert a pris une ampleur inégalée à travers le monde, notamment avec l'émergence d'acteurs économiques majeurs dans le numérique pour lesquels le rattachement d'un profit à un territoire est devenu particulièrement complexe²².

La recherche d'une répartition équitable des profits taxables est sans nul doute un objectif louable, mais ne doit pas être dictée par une volonté de réaction à la fraude ou à l'évasion fiscales qui restent un comportement marginal pour les entreprises.

Malheureusement, cette approche négative de la répartition des recettes fiscales entre les États est loin d'être spécifique à la France. Elle est partagée par nombre de pays développés au sein de l'OCDE²³, du G20²⁴ et de l'Union européenne (UE)²⁵. Ainsi, l'OCDE a récemment publié des recommandations²⁶ pour introduire une obligation de déclaration « pays par pays d'implantation » (Country by Country Report [CBCR]) à la charge des grandes entreprises. Elle propose la mise en œuvre de ce CBCR, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, soit un premier dépôt en 2017, pour les groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires consolidé excède 750 millions d'euros.

Ce texte s'inscrit dans le cadre de la réflexion sur le renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale : travaux BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Il s'agit d'un

[19] Amendement au projet de loi de finances pour 2016, http://www.senat.fr/enseignement/2015-2016/255/Amdt_1.html

[20] « La fraude consiste à contourner volontairement la législation fiscale, à la différence de l'optimisation où cette même législation fiscale est utilisée dans le but d'échapper à l'impôt par différents moyens légaux. » (...) « Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, il s'agit de "l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l'évasion s'apparente à la fraude". » <http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale>

[21] L'article 76 de la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933.

[22] Collin P. et Colin N. (2013), *Rapport sur la fiscalité du secteur numérique*, http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf

[23] L'OCDE, dans le cadre de ses travaux sur le Projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), a publié plusieurs rapports le 5 octobre 2015.

[24] Communication du G20 en date du 6 septembre 2013 relative à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales <http://www.g20.org/news/20130906/782776427.html>

[25] Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes.

[26] Rapport du 5 octobre 2015 relatif à la documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ou CBCR (action 13).

plan d'actions qui vise à refondre les règles de la fiscalité internationale, principalement en matière de prix de transfert. Les informations seraient centralisées par la société mère du groupe et transmises aux administrations fiscales des pays d'implantation dans le cadre de l'échange automatique de renseignements.

Ces travaux sont menés en parallèle au sein de l'UE et sont susceptibles d'entraîner la mise en œuvre de la norme de manière contraignante pour les États membres. En France, la publication d'informations pays par pays est obligatoire pour les établissements financiers depuis la loi de séparation et de régulation des activités bancaires de juillet 2013 (transposition de la directive CRD IV), entrée en vigueur en 2015. Cette loi prévoit la même obligation pour les grandes entreprises, tous secteurs confondus, mais subordonnée à l'adoption de la directive citée *supra*.

Le besoin d'un renouveau de la fiscalité des entreprises

En conclusion, les législateurs et les administrations fiscales n'ont pas une vision

claire de la fiscalité des entreprises et ont une approche de défiance à l'égard des acteurs économiques.

Il n'existe pas de réflexion globale, cohérente et novatrice de la fiscalité des entreprises comme cela avait pu être le cas avec la création du système de TVA imaginé par Maurice Lauré.

La fiscalité des entreprises est devenue une matière hautement incertaine qui ne permet plus de se projeter dans l'avenir. Ainsi, toute décision prise aujourd'hui peut être remise en cause par de nouveaux textes et le sera sans nul doute. En conséquence, tout choix fiscal doit intégrer cet aléa. Les schémas qui nécessitent des obligations d'engagement ou des durées de blocage ne peuvent plus être recommandés, ce qui rend la vie des affaires incertaine.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **CASTAGNÈDE B.** (2015), *Précis de fiscalité internationale*, Éditions PUF.

❖ **CHADEFAUX M., COZIAN M. et DEBOISSY F.**, (2015), *Précis de fiscalité des entreprises*, Éditions Litec.

❖ **GOUTHÈRE B.** (2014), *Les Impôts dans les affaires internationales*, Éditions Francis Lefebvre.

❖ **OCDE** (2010), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des*

administrations fiscales, Éditions OCDE.

❖ **OCDE** (2015), *Rapports finaux BEPS*, <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-rapports-finaux-2015.htm>

La question du sens à donner à la fiscalité est aujourd'hui de retour car ses clefs de lecture habituelles se révèlent de plus en plus insuffisantes à répondre aux défis actuels : la conception d'un impôt-solidarité sur la base d'une conception redistributive de la fiscalité, ainsi que celle d'un contrat fiscal avec l'idée d'une justice fiscale distributive. Ainsi, sur fond de crises économiques et de métamorphoses de la société et de l'État depuis la fin des Trente Glorieuses, les fonctions traditionnellement attribuées à la fiscalité sont en perte de vitesse, sans qu'un véritable débat sur la notion de justice fiscale soit lancé. L'enjeu véritable porte ainsi sur la légitimité de la fiscalité. Michel Bouvier appelle à la nécessaire réflexion politique, indispensable à mener selon lui si l'on souhaite fonder une éthique générale de laquelle pourrait se dégager une nouvelle justice fiscale.

Problèmes économiques

L'avenir peut-il être juste fiscalement ?

L'impôt occupe une place centrale dans le fonctionnement des sociétés contemporaines. Il constitue un dispositif clé du système politique économique et social. Néanmoins, le regard qui a été porté sur la fiscalité au cours des quarante dernières années a essentiellement concerné ses aspects économiques et sociaux. Le temps semble loin, où, après la Seconde Guerre mondiale et sous l'égide de l'État providence, les prélèvements obligatoires relevaient d'un sens partagé et étaient posés comme participant de la réalisation de l'intérêt général, du bien-être de tous, de la solidarité sociale. Certes, si l'on pouvait clamer « Vive l'impôt !¹ », ce n'était pas pour autant que le contribuable s'acquittait avec plaisir de sa dette, mais celle-ci paraissait juste et par conséquent légitime au plus grand nombre.

© MICHEL BOUVIER

Président de Fondafip (www.fondafip.org), directeur de la *Revue française de finances publiques*

Toutefois, cette alliance du contribuable et du citoyen n'a pas duré plus d'une trentaine d'années. Elle s'est trouvée sérieusement entamée par la crise économique qui s'est amorcée au milieu des années 1970. Dénoncée en tant qu'elle nourrissait un État tentaculaire qui paralysait le marché, l'attitude envers la fiscalité changea alors du tout au tout, celle-ci étant condamnée d'avance. Néanmoins, sauf exception, l'on ne s'est interrogé ni sur l'intérêt ni sur la nécessité de renouveler la notion de justice fiscale. La complexité économique et sociale et l'urgence semblaient interdire toute préoccupation de

^[1] Rivoli J. (1965), *Vive l'impôt !*, Éditions du Seuil.

ce type. Le résultat est que l'existence de ce mode de prélèvement obligatoire ainsi que sa légitimité sont en jeu : une légitimité qui s'est largement nourrie des courants idéologiques qui se sont développés au cours du XIX^e siècle, le libéralisme, le socialisme et le solidarisme². L'observation vaut particulièrement pour les doctrines et théories de l'impôt qui ont largement emprunté à ces idéologies et ont forgé diverses représentations de la fiscalité qui imprègnent encore les débats contemporains.

La justice fiscale, une notion fondamentale

Dans un environnement marqué par une métamorphose de la société qui, en quarante années, a vu l'État se transformer en profondeur sous les effets d'une crise de ses finances, l'interrogation quant au sens à donner à la fiscalité resurgit aujourd'hui. Les fonctions traditionnellement attribuées à la fiscalité ont été remises en question. Sa fonction politique comme attribut de la citoyenneté semble désormais en perte de vitesse. Il en est de même pour sa fonction sociale, celle qui le considère comme un instrument de réduction des inégalités, autrement dit de solidarité. En revanche, sa fonction budgétaire est maintenant omniprésente, ce qui pourrait constituer une menace pour l'impôt du fait que l'équilibre des finances publiques tarde à se réaliser. Il s'ensuit une incapacité à lui trouver un sens commun ainsi qu'un réel désarroi³ de la part des contribuables conduisant, à terme, à une perte de légitimité.

Or il n'est pas de société moderne qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui en sont membres ne soient convaincus que la justice constitue une réalité effective. La justice fiscale figure en tête de ces convictions. Mais celle-ci représente un objectif particulièrement difficile à atteindre si on ne la relie pas à un référent philosophique ou éthique. Assurément, « l'idée de justice (n'a) pas de valeur absolue, l'accord n'existe pas sur les

conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste⁴ ».

D'un autre côté, c'est bien souvent contre l'injustice fiscale que se sont dressés ou se dressent certains (des individus ou des groupes). C'est, d'autre part, au nom de la justice fiscale qu'a été proclamé le principe de l'égalité devant l'impôt et celui de l'universalité du prélèvement fiscal. Mais si chacun s'accorde pour associer justice et égalité fiscales, le désaccord surgit immédiatement lorsqu'il s'agit d'en définir un sens partagé.

De fait, la notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif, trop variables sont les idées que l'on se fait de l'impôt et de la justice fiscale. La plus simple consiste à prétendre à une égalité stricte, chaque contribuable devant s'acquitter du même montant de cotisation, sous forme par exemple d'un impôt de capitation, sans qu'il soit tenu compte de sa situation particulière. Mais ce point de vue apparaît rapidement très fruste et contestable, soit au nom d'une nécessaire solidarité des citoyens entre eux, ou bien encore d'un indispensable respect du libre choix par chacun de l'utilisation de son revenu. Ainsi, deux conceptions de la justice fiscale ont dominé les débats au XIX^e siècle : celle de l'impôt-solidarité avec une conception redistributive de la fiscalité et celle du contrat fiscal, basé sur l'idée d'une justice fiscale distributive.

Justice fiscale et justice sociale

Dans le prolongement des idéologies socialistes et solidaristes, une conception de la fiscalité s'est développée, à la fin du XIX^e siècle, sous le terme d'impôt de solidarité. Cette conception considère l'impôt comme un devoir nécessaire et s'appuie sur le principe, posé comme objectif, qu'une société forme un tout dont les éléments sont en interrelation. Si l'un d'eux vient à montrer quelque faiblesse, il s'ensuit que c'est l'ensemble qui s'en trouve affaibli. Par conséquent, il convient de veiller à répartir cor-

[2] Sur cette idéologie, voir : Bouvier M. (1986), *L'État sans politique*, LGDJ.

[3] Bouvier M. (2013), *Pour une mobilisation générale contre le désarroi fiscal I*, in Le Cercle Les Échos du 19 septembre : <http://lecercleresechos.fr/economie-societe/politique-eco-conjoncture/fiscalite/221180102/mobilisation-generale-contre-desarroi> ; voir également « Les Français face à l'impôt : quelle fiscalité pour quelle société ? » dans *Revue française de finances publiques*, n° 124-2013.

[4] Jèze G. (1931), *Cours de finances publiques*, Giard, 1931.

rectement les richesses au sein de la société si l'on veut éviter des crises⁵.

Cette approche qui prétend construire la fiscalité sur les fondements de la justice sociale conduit, d'une part, à tenir compte de la capacité contributive des contribuables et à instituer une progressivité de l'impôt et, d'autre part, à considérer celui-ci comme un instrument de redistribution et d'égalisation des situations, et à faire en sorte que le sacrifice demandé soit égal pour tous en rapport de leur situation personnelle. Cette conception relève directement du principe posé initialement par Jean-Jacques Rousseau⁶, qui figure à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Cet article énonce que, « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés ». Ce dernier aspect a pris une forme concrète lorsque, à la seule proportionnalité consistant à affecter à la base d'imposition un taux fixe, le même pour tous, il va être préféré un taux évoluant en fonction de la capacité contributive du contribuable conformément à la théorie économique de l'utilité marginale. Chaque euro supplémentaire de revenu entraînant une utilité allant en décroissant, l'égalité du sacrifice suppose que la charge fiscale aille ainsi croissant en fonction de l'élévation du revenu. C'est le point de vue que développa Francis Edgeworth en 1897.

Cette conception solidariste de l'impôt est donc intimement liée à une conception redistributive de la justice fiscale qui vise à réduire les inégalités de revenus. Selon cette optique, l'impôt, on l'a dit, doit être nécessairement progressif, il doit être personnalisé et tenir compte de la faculté contributive⁷ du contribuable, le fleuron en étant l'impôt sur le revenu des personnes physiques. C'est cette conception de la justice fiscale qui prédomina avec la création de l'impôt sur le revenu au début du siècle dernier. Elle donna lieu à de violentes contesta-

tions de la part de ceux qui jugeaient qu'elle engendrerait un nivellement des fortunes préjudiciable à l'économie et serait susceptible, de surcroît, d'ouvrir les portes grandes à un régime socialiste collectiviste.

Indépendamment des critiques dont elle a fait l'objet, cette dernière expression de la justice et de l'égalité fiscales a connu une légitimité quasiment sans faille au cours des Trente Glorieuses. Elle a même constitué l'un des attributs essentiels de l'État providence. En même temps, loin d'avoir insidieusement conduit la société vers un nivellement par le bas comme le craignaient les libéraux au XIX^e siècle, il semble au contraire que les effets égalisateurs et redistributifs de la progressivité de l'impôt ne se soient pas révélés aussi efficaces que l'on aurait pu, pour certains, le souhaiter ou, pour d'autres, le craindre.

Si l'on se penche sur les évolutions du système fiscal français, on doit constater que la progressivité n'est pas réellement au rendez-vous⁸. Outre le fait que les niches fiscales se sont démultipliées d'année en année, la réduction de l'espace occupé par les impôts progressifs est incontestable. Dans l'ensemble des prélèvements obligatoires, les prélèvements à taux proportionnel sont largement majoritaires (cotisations sociales, taxe sur la valeur ajoutée [TVA], impôts locaux, contribution sociale généralisée [CSG]). Ainsi, c'est moins dans son principe que dans ses modalités que la progressivité a perdu du terrain, notamment par la création et surtout la montée en puissance de la CSG, un impôt sur le revenu à taux proportionnel, ou encore avec la limitation du nombre de tranches de l'impôt sur le revenu (IR). D'un autre côté, on doit relever que le débat autour d'une justice fiscale redistributive se trouve implicitement relancé par la question de la fusion IR/CSG qui aboutit de facto à ce que se repose un vieux dilemme, celui du choix entre impôt proportionnel et impôt progressif.

[5] Contrairement à l'idée répandue, l'idéologie solidariste ne met pas la morale en avant, mais tire sa conception d'une approche qu'elle veut purement scientifique fondée sur les découvertes des sciences de la nature qui conçoivent les organismes vivants comme des ensembles solidaires. Voir Bouvier M., *L'État sans politique*, *op cit*.

[6] « L'imposition n'en doit pas être faite seulement en raison des biens des contribuables mais en raison composée de la différence de leurs conditions et du superflu de leurs biens », Rousseau J.-J. (1755), *Discours sur l'Économie politique*, Encyclopédie, 1755, dans Rousseau J.-J. (1989), *Œuvres politiques*, Bordas.

[7] Comme on l'a dit, la faculté contributive n'est pas représentée par le revenu mais par l'utilité du revenu. Ainsi, plus le revenu est élevé, moins son utilité est grande et plus la capacité contributive augmente.

[8] Voir l'article de Le Cacheux J. dans ce numéro (p. 57).

Justice fiscale et justice libérale

La conception sociale et redistributive de la justice fiscale et son pendant, la théorie de l'impôt de solidarité ont été sérieusement battues en brèche depuis le développement conjugué de la crise économique, d'une conception entrepreneuriale de la gestion publique⁹ et d'un changement d'attitude des contribuables vis-à-vis de l'impôt. À la faveur de la crise de l'État providence s'est installée l'image d'un secteur public fournisseur de services à l'égal d'une entreprise. Or, intégré dans un environnement marchand, l'impôt change alors de nature et apparaît comme le prix d'un service rendu et non comme l'expression d'un lien de solidarité ou d'un devoir social. Parallèlement, le contribuable, plus soucieux qu'autrefois de l'utilisation faite de l'argent public, autrement dit de ses impôts, se considère davantage comme un client.

À la faveur de cette évolution, on se trouve confronté à une tout autre conception de la justice fiscale et de la nature de l'impôt, celle d'un impôt-prix. Cette vision est associée à une notion de justice dite distributive qui met en avant le libre choix du citoyen quant au financement des services publics.

La conception de l'impôt-prix (ou impôt-échange) a prédominé pendant la seconde moitié du XVIII^e et au cours du XIX^e. Elle pose l'impôt comme étant le prix payé par le contribuable pour la sécurité et les services que lui apporte l'État. On doit la rattacher aux courants contractualistes selon lesquels un pacte aurait été conclu de manière tacite entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté et de leurs biens en échange d'une garantie de sécurité. D'un tel point de vue, il peut être déduit l'existence d'une sorte de « contrat fiscal ».

Présente dès le XVII^e siècle sous la plume de Thomas Hobbes puis au siècle suivant sous celle de John Locke, de J.-J. Rousseau ou d'Adam Smith, cette représentation contractuelle de la fiscalité a été parfaitement exprimée par Charles-Louis de Montesquieu en

1748 pour qui les impôts sont « une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement¹⁰ ». On la retrouve également chez les physiocrates, avec Honoré-Gabriel de Mirabeau, Pierre-Samuel du Pont de Nemours ou Anne Robert Jacques Turgot qui soutiendront ce même point de vue qui sera repris ensuite par l'Assemblée constituante dans son « Adresse aux Français sur la contribution patriotique¹¹ ».

Tout au long du XIX^e et jusqu'à nos jours, le courant libéral classique va développer cette thèse en en faisant d'ailleurs, avec des nuances selon les auteurs, l'une de ses idées principales en matière de fiscalité. Cette conception de la justice est très éloignée de l'idée de redistribution. Il s'agit d'une justice fiscale distributive qui relève d'une conception proportionnaliste des rapports sociaux. Elle pose en principe que les richesses doivent être réparties proportionnellement aux mérites de chacun. Autrement dit, le citoyen doit recevoir de la société en proportion de ce qu'il y amène et il en découle que ce même citoyen, en tant que contribuable, doit être plus ou moins taxé selon qu'il profite plus ou moins de la richesse produite. Dans ce cas, la justice s'identifie à une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous. Selon cette conception, le système fiscal le plus adapté est celui qui s'organise autour d'impôts sur la dépense. T. Hobbes, dans son ouvrage intitulé *Léviathan* (1651) en posait déjà les principes essentiels lorsqu'il écrivait : « L'égalité d'imposition repose davantage sur l'égalité de ce qui est consommé que sur l'égalité de fortune de ceux qui consomment ces choses. Pour quelle raison en effet celui qui travaille beaucoup et qui, épargnant les fruits de son travail, consomme peu, serait-il plus imposé que celui qui, vivant à ne rien faire, a de faibles revenus et les dépense intégralement alors que l'un ne reçoit pas de la République plus de protection que l'autre ? Quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il

^[9] Voir Bouvier M. et alii, *Manuel de Finances publiques*, L.GDJ-Lextenso, 14^e édition, 2015.

^[10] Montesquieu C.-L. (1979), *De l'Esprit des lois*, Livre XII, chap. I, « GF », Flammarion, t. 1.

^[11] Ce document, rédigé par Mirabeau H.-G. en 1789, définit l'impôt comme « une dette commune des citoyens (...) et le prix des avantages que la société leur procure ».

use, et la République n'est pas frustrée par le gaspillage de certains particuliers¹² ». Pour l'auteur, il paraissait équitable que chacun contribue en fonction de ce qu'il retire de la société ; le moyen le plus adapté pour satisfaire à cet objectif est bien, on l'a dit, d'imposer la consommation. C'est aussi à cette thèse que trois siècles plus tard s'est rallié John Rawls pour qui un impôt proportionnel sur la dépense est juste car « il impose une charge en fonction de la quantité de biens qu'une personne a prélevée sur le stock commun et non en fonction de sa contribution¹³ ».

Justice fiscale et légitimité de l'impôt : une réponse politique

Pour l'auteur de la *Théorie de la justice*, la justice fiscale ne constitue pas une fin en soi ; elle procède d'une démarche institutionnelle globale se fondant sur une logique contractualiste. La pensée de J. Rawls a le très grand mérite de faire ressortir la présence du politique et de l'institutionnel dans la recherche de la justice en général et de la justice fiscale en particulier. En effet, plus que des principes économiques, c'est une réflexion politique qui s'avère indispensable afin de fonder une éthique générale de laquelle pourrait se dégager une éthique fiscale. Dans ce sens, donner un contenu à la justice fiscale, suppose d'en soumettre les termes à un débat public afin d'en rendre la définition explicite à un moment donné, pour une population donnée.

La chose n'est pas simple car, il faut le souligner, la fiscalité s'inscrit maintenant dans l'évolution d'un environnement qui se transforme très rapidement, qui se complexifie et qui est de plus en plus incertain. Il en résulte une crise de lisibilité et de compréhension de l'impôt et des nouveaux enjeux qui sont les siens, peut-être même une remise en cause de ses fondements, et par conséquent de ce qui constitue sa légitimité. Les clefs de lecture habituelles – forgées pour l'essentiel au XVIII^e siècle sous l'influence du

libéralisme politique, au XIX^e sous celle du libéralisme économique, du socialisme et du solidarisme et enfin dans l'immédiat après-Second Guerre mondiale sous l'influence du keynésianisme – se révèlent insuffisantes à répondre aux défis actuels.

De fait, l'univers fiscal traditionnel est aujourd'hui déséquilibré par les évolutions de son environnement. Les responsables politiques sont confrontés à des questions inédites, de plus en plus complexes, qu'ils ne peuvent se borner à régler ni au cas par cas ni avec des réponses qui ont pu être efficaces autrefois. De leur côté, les contribuables, particuliers ou entreprises, ont changé. Non seulement ils se perçoivent de plus en plus comme des usagers, voire même comme des clients du secteur public, mais ils s'ouvrent concrètement ou virtuellement à un univers globalisé. À travers internet et la circulation de plus en plus intense des personnes ou de l'information, une culture internationale a fait irruption au sein du système fiscal. Et le désarroi ou les hésitations que l'on peut constater ne sont au final que le produit de la transformation d'un ordre mondial en pleine métamorphose et qui tarde à se réorganiser. Se pose alors une question de fond qui est certes celle de la justice fiscale mais derrière laquelle se profile une interrogation sur la nature de la fonction et finalement de la légitimité de l'impôt. Le caractère crucial de cette question s'observe aujourd'hui au travers de la banalisation de l'évitement de l'impôt et par suite la perte de sens du devoir fiscal qui caractérise le contexte contemporain. Plus qu'une simple résistance à l'impôt, il faut y voir le germe d'un refus qui tend à s'étendre par capillarité, faisant l'économie du fracas des révoltes fiscales.

Un débat difficile, mais indispensable

Redéfinir les facteurs de la légitimité de l'impôt aujourd'hui et, par conséquent, de sa justice est donc un sujet qui concerne l'avenir de la fiscalité. La tâche n'est pas simple. La mon-

[12] Hobbes T. (1972), *Léviathan*, Sirey. Quelques pages auparavant, Hobbes T. écrivait également : « Si la République impose une taxe à l'ensemble du corps, celle-ci est réputée peser sur chaque membre en proportion de la mise qu'il a apportée à la Société, car il n'existe en ce cas pas d'autres fonds communs que ceux qui résultent des mises individuelles. »

[13] Rawls J. (1987), *Théorie de la justice*, Éditions du Seuil.

dialisation des échanges, les délocalisations-relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie dématérialisée et le commerce électronique, l'espace restreint que forme désormais la planète du fait des nouveaux moyens de communication et l'instabilité croissante des circuits économiques et financiers qui en résulte rendent la matière imposable de plus en plus difficilement appréhendable.

Le développement actuel des entreprises du numérique donne une dimension nouvelle à l'évasion fiscale¹⁴ et par conséquent au sentiment d'injustice que peuvent ressentir ceux qui leur sont extérieurs. En effet, se développe avec ces entreprises qui se déplacent dans un espace parallèle et dont le lieu d'installation devient insaisissable, une forme de déterritorialisation de la matière imposable particulièrement redoutable. Elles remettent fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs habituels. Elles les menacent directement et en font apparaître la faiblesse et la fragilité.

Plus encore, cette forme inédite d'évasion fiscale internationale, qui épouse souvent les dispositifs les plus classiques d'évitement de l'impôt en en décuplant les effets, se surajoute à l'économie souterraine nationale qui prolifère sur le terreau de la crise. C'est ainsi que la fiscalité est agressée et minée de l'extérieur comme de l'intérieur. S'il est cru-

cial, pour des raisons budgétaires et de justice fiscale, de savoir comment imposer les résultats des entreprises du numérique et où les imposer, comme de maîtriser l'économie souterraine, il est devenu urgent de relier un tel souci à la question fondamentale de l'existence de l'impôt et par conséquent, on l'a dit, de sa nature, de sa fonction, de son sens dans la société contemporaine¹⁵.

On l'a compris, l'enjeu est tout aussi fondamental que difficile à atteindre. Débattre de ce que pourrait être la justice fiscale dans la société d'aujourd'hui et de demain à la lumière des diverses conceptions que l'on peut en avoir semble par conséquent indispensable et même vital pour l'avenir. C'est en effet l'alliance citoyen/contribuable qui risque d'être détruite ou entamée si ne se dégage pas une formulation cohérente. Car il importe de le souligner, la légitimité de l'impôt repose sur une représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté. C'est donc une réflexion politique au sens fort qui s'avère nécessaire, et ce en vue de dégager les principes d'une stratégie et d'une éthique fiscale partagées permettant d'envisager un avenir pour l'impôt et pour la justice fiscale.

^[14] Voir « Crise des finances publiques et évasion fiscale », *Revue française de finances publiques*, n° 127-2014.

^[15] Sur ces questions, voir Bouvier M. (2015), *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 13^e édition.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BOUVIER M.** (2014), « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs*, n° 151-2014.

❖ **BOUVIER M.** (2013), « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société postmoderne », *Revue française de finances publiques*, n° 124.

❖ **BOUVIER M.** (2013), « Nouveau Moyen-Âge fiscal ou nouvel ordre fiscal ? »,

Revue française de finances publiques, n° 123.

❖ **BOUVIER M.** (2013), « Un système fiscal en transition », *Cahiers français*, n° 373, La Documentation française.

❖ **BOUVIER M.** (2010), « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *Revue française de finances publiques*, n° 112.

❖ **BOUVIER M.** (2004), « Les transformations de la légitimité de l'impôt », dans Bouvier M. (2004), *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, LGDJ.

❖ **BOUVIER M.** (2003), « L'imaginaire fiscal : des utopies fiscales à l'impôt virtuel », *Revue française de finances publiques*, n° 84.

↓ COMPLÉMENT

Aperçu des idéologies et utopies fiscales⁽¹⁾

Une société sans impôt

Cette vision est développée par les libertariens en combinant anarchisme proudhonien et libéralisme. Leur anti-étatisme, qui est total, va de pair avec une non moins totale condamnation de l'impôt. Détournant le fameux « La propriété, c'est le vol ! » de Pierre-Joseph Proudhon, les libertariens adoptent le slogan : « L'impôt, c'est le vol ! ». Ils sont favorables à une privatisation de tous les services publics.

L'impôt unique

• L'impôt unique sur la dépense globale

Nicholas Kaldor (1908-1986), économiste à la London School of Economics, était un disciple de John Maynard Keynes. Soucieux de limiter l'inégalité des ressources et favorable à une augmentation de la consommation pour stimuler l'emploi, il élaborait un projet d'impôt unique sur la dépense globale qu'il publia sous le titre *An Expenditure Tax* (1955). L'impôt proposé n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaires, mais un impôt personnel et progressif sur les dépenses annuelles des contribuables.

Cette idée fut reprise par James Meade (1907-1995) dans la seconde moitié des années 1970, période à laquelle l'impôt sur le revenu britannique était très lourd, ce qui avait pour effet de faire fuir les hauts revenus. Par ailleurs, le système d'allocation chômage incitait les bas revenus à cesser de travailler lorsque leurs gains étaient inférieurs à l'allocation une fois l'impôt payé. J. Meade produisit en 1978 un rapport sur l'état de l'impôt sur le revenu et sa réforme

qui conclut à son remplacement par un impôt sur la dépense globale.

• L'impôt unique sur l'énergie

L'impôt unique sur l'énergie fut proposé dans les années 1950 par le fondateur de l'entreprise L'Oréal, Eugène Schueller. Celui-ci partit du principe que la quasi-totalité des opérations effectuées nécessite l'utilisation d'une énergie. La taxation des sources d'énergie pourrait donc par sa répercussion dans les prix toucher tous les produits et services. Un taux suffisamment élevé permettrait de la substituer aux impôts existants. Elle concernerait le pétrole, le charbon, l'électricité.

• La Flat Tax

Le projet de *Flat Tax* a été porté par deux professeurs de l'université Stanford, Robert E. Hall et Alvin Rabushka, dans un petit ouvrage, intitulé *The Flat Tax* (1985). L'idée est de substituer aux impôts existants un seul impôt proportionnel. Favorables à un élargissement des bases imposables (suppression des abattements) ainsi qu'à l'application d'un taux unique (19 %), les auteurs ont vu leur thèse se concrétiser dans certains pays qui ont mis en place des impôts sur le revenu à taux proportionnel souvent qualifiés un peu rapidement de « Flat Tax » car coexistant à côté d'autres impôts (Russie, Slovaquie, Estonie, Roumanie, Lettonie et Georgie).

• L'impôt unique sur le foncier

L'Américain Henry George (1839-1897) est l'auteur d'un ouvrage paru en 1879, intitulé *Progrès et Pauvreté*. Il étudie le mode de répartition des richesses et constate que la rente foncière augmente sans que les salaires suivent la même voie. Il en déduit que la richesse est stockée dans le foncier du fait de l'accroissement continu de sa valeur et ce au détriment du développement industriel et de l'augmentation des salaires. Plutôt que la propriété du foncier, c'est celle de la rente

que l'État doit réaliser, et cela par l'impôt : « Abolissons tous les impôts sauf celui sur les valeurs foncières », proclame-t-il.

• **L'impôt unique sur le capital**

Le chocolatier Émile-Justin Menier (1826-1881) proposa un impôt unique sur le capital. Cet impôt de répartition, proportionnel et indiciaire, taxerait les capitaux fixes dont l'évaluation serait effectuée au niveau local par un conseil cantonal.

Le Prix Nobel d'économie Maurice Allais (1911-2010) était partisan d'un impôt sur

le capital assis sur les biens physiques durables. Il devait s'accompagner de la suppression de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, des droits de mutation et des impôts locaux.

Michel Bouvier

(1) Pour plus de détails sur les utopies et idéologies fiscales voir : Bouvier M. (2016), *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*. LGDJ, 14^e édition.

FINANCES PUBLIQUES

ENJEUX ET DÉFIS D'AUJOURD'HUI

Crise financière
et nouvelles gouvernances
Thématiques émergentes :
numérique, paradis fiscaux,
environnement...

Sous la direction de Jean-Marie Monnier

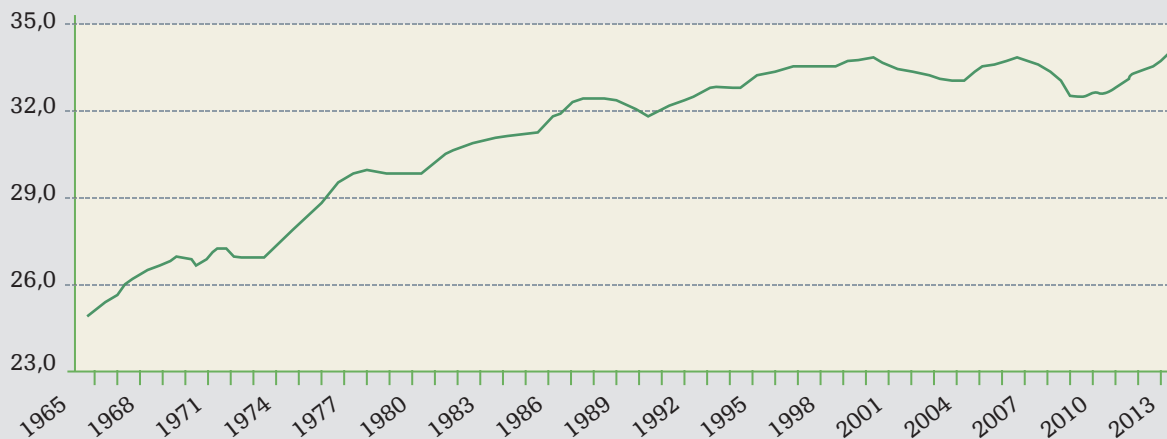


Le socle indispensable de connaissances

La
documentation
Française

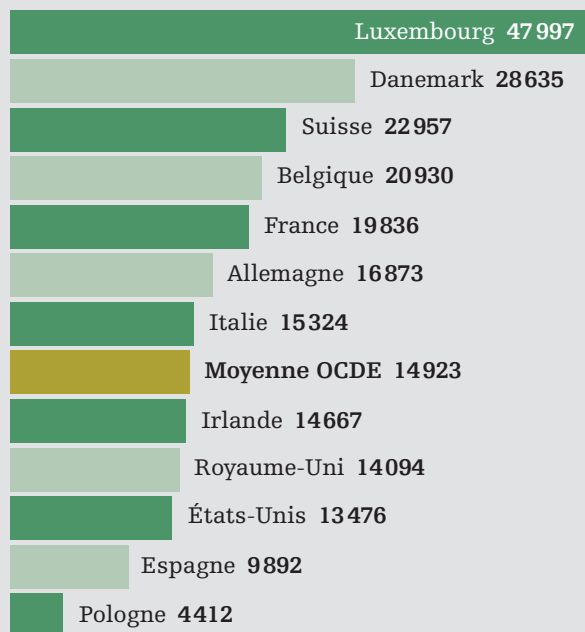
Statistiques des recettes fiscales des pays de l'OCDE

Poids des prélèvements obligatoires dans les pays de l'OCDE (moyenne non pondérée, 1965 à 2013) ¹

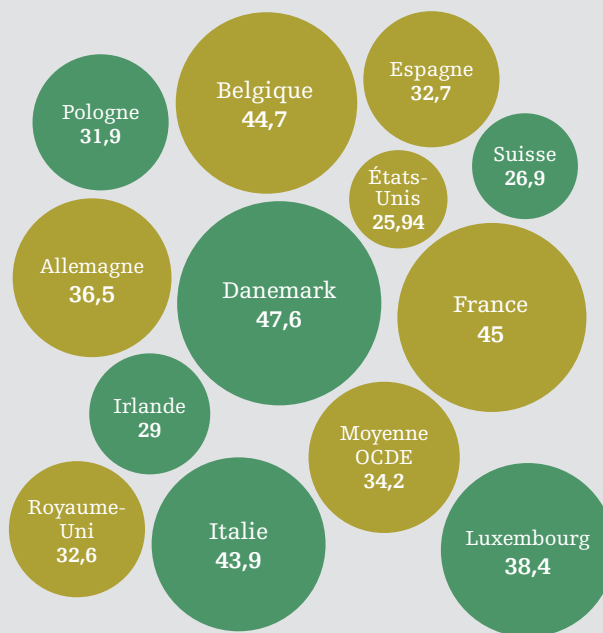


1. L'ensemble des prélèvements obligatoires en % du produit intérieur brut.

Prélèvements obligatoires par habitant (en dollar) 2013



Prélèvements obligatoires en % du PIB en 2013



Datavisualisation : *Problèmes économiques* © Dila. Source : OCDE (2015), *Statistiques des recettes publiques*, tableaux comparatifs (données extraites le 9 février 2016).

Questions internationales

L'actualité internationale
déchiffrée par les meilleurs spécialistes



En vente en kiosque,

chez votre libraire, sur www.ladocumentationfrancaise.fr
et par correspondance : DILA, 26 rue Desaix - 75727 Paris cedex 15

Abonnement à 6 numéros : 50,20 € - Tarif spécial étudiants et enseignants : 42,20 €

La
documentation
Française

HORS-SÉRIE

MARS 2016 NUMÉRO 9

comprendre LA FISCALITÉ

Lever l'impôt est une prérogative régaliennne essentielle car il ne peut exister d'État sans ressources. La mise en place réelle des systèmes fiscaux est une tout autre problématique. Sur quelles bases fiscales l'impôt doit-il reposer ? Quel doit être le niveau des taux appliqués ? Quelles sont les techniques fiscales à privilégier et quelle est l'utilisation souhaitable des recettes fiscales ?

Afin de répondre à ces questions, ce numéro hors-série de *Problèmes économiques* commence par évoquer les principaux éléments théoriques de la politique fiscale (objectifs, contraintes) et donne des éclairages sur sa mise en œuvre pratique. Une deuxième partie est consacrée au système fiscal français (son évolution, sa compétitivité, sa complexité). Enfin, une troisième partie se penche sur les grands problèmes fiscaux de notre temps (fiscalité internationale, évasion fiscale, fiscalité des entreprises...) et apporte quelques éléments au sujet de l'avenir de la fiscalité.

Prochain numéro à paraître :

Comprendre la finance

Directeur de la publication

Bertrand Munch

Direction de l'information

légale et administrative

Tél. : 01 40 15 70 10

www.ladocumentationfrancaise.fr

Imprimé en France par la DILA

Dépôt légal 75059, mars 2016

DF 2PE41100

ISSN 0032-9304

CPPAP n° 0513B05932

9,10 €

