

## SENS ET LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT

**L**e 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 certains pouvaient alors clamer « Vive l'impôt<sup>1</sup> », ce n'est pas pour autant que le contribuable s'acquittait avec plaisir de sa dette; néanmoins, celle-ci paraissait légitime au plus grand nombre<sup>2</sup>. Cette alliance du contribuable et du citoyen n'a pas duré plus d'une trentaine d'années, s'étant trouvée sérieusement entamée par la crise économique qui s'est amorcée au milieu des années 1970. L'attitude envers la fiscalité changea alors du tout au tout, celle-ci étant dénoncée en tant qu'elle nourrissait un État tentaculaire qui paralysait le marché. L'idée, encore bien présente aujourd'hui, s'est même imposée que « trop d'impôt tue l'impôt<sup>3</sup> », les opposants les plus radicaux allant jusqu'à proclamer que « l'impôt, c'est le vol<sup>4</sup> ». Il en est résulté des politiques de réduction de la charge fiscale pesant sur les contribuables et particulièrement sur les entreprises. Ces politiques qui faisaient partie d'un modèle économique libéral classique venant se substituer au modèle keynésien accompagnaient, on le sait, la volonté de réduire la place de l'État et d'élargir

27

---

1. Jean Rivoli, *Vive l'impôt*, Paris, Seuil, 1965.

2. Il faut toutefois rappeler que les petites entreprises, particulièrement le commerce de détail, touchées de plein fouet par une politique de concentration des capitaux, développèrent au cours des années 1950 un mouvement de résistance à l'impôt sous l'égide de Pierre Poujade. Cf. Mehdi Djouhri, *L'Évolution du contrôle fiscal depuis 1945*, Paris, LGDJ-Lextenso, 2012.

3. Selon la présentation faite par la courbe de Laffer. Cf. Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, *Finances publiques*, 13<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ-Lextenso, 2014, p. 672, n° 736.

4. Cf. Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 12<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ-Lextenso, 2014, p. 247.

celle du marché. Toutefois, depuis une quarantaine d'années, en dépit des mesures prises pour réduire les dépenses ou pour alléger l'impôt ou en augmenter le produit, les déficits publics et la dette publique n'ont fait que s'accroître.

#### UNE ÉVOLUTION FISCALE CONTRAINTE

28 Très nombreux et d'une rentabilité variable, les impôts en France forment une structure construite par strates successives, sans que l'on puisse y déceler toujours une réelle logique d'ensemble. Il existe aujourd'hui environ deux cents prélèvements obligatoires qui représentaient quelque 950 milliards d'euros en 2013 (le montant prévu pour 2014 est d'un peu plus de 975 milliards). Il faut observer que la France a connu sur le long terme une intensification de la pression des prélèvements obligatoires. De 1989 à 1993, celle-ci s'est maintenue à un niveau quasi constant, pour croître à nouveau jusqu'à un stade, alors considéré comme record, de 44,9 % en 1999. La croissance des prélèvements obligatoires en France a donc été un phénomène continu et de longue durée. Ce phénomène a cependant connu une parenthèse de 2000 à 2009, le taux de la pression fiscale étant passé de 44,1 % à 41,6 %. Mais la décrue a été passagère ; dès 2010, le taux est reparti à la hausse, s'élevant à 42,5 % puis à 43,8 % en 2011, pour atteindre 44,9 % en 2012, 46,0 % en 2013 et vraisemblablement plus de 46 % en 2014. Les impôts perçus par l'État rapportent un produit annuel net de près de 315 milliards d'euros (État et organismes divers d'administration centrale). Les uns concernent les revenus des contribuables (impôt sur le revenu, pour plus de 70 milliards d'euros), d'autres leur consommation (taxe sur la valeur ajoutée, dont le produit représente près de la moitié des ressources fiscales de l'État), d'autres leur patrimoine (impôt de solidarité sur la fortune). Le montant des prélèvements obligatoires collectés au profit des organismes de sécurité sociale, dont les cotisations sociales (qui ne sont pas juridiquement considérées comme des impôts dans la mesure où elles font l'objet d'une contrepartie), devrait s'élever à plus de 525 milliards d'euros en 2014 et la pression fiscale représenter environ 25 % du PIB. Les impôts locaux, dont la pression est stabilisée depuis plusieurs années aux alentours de 6 % (près de 131 milliards d'euros), ont récemment fait l'objet d'une réforme qui a considérablement modifié l'autonomie fiscale des collectivités territoriales<sup>5</sup>. Au total, ce sont ainsi près de 1 200 milliards d'euros

---

5. Cf. Michel Bouvier, *Les Finances locales*, 15<sup>e</sup> éd., Paris, LGDJ-Lextenso, 2013, p. 42 et suiv.

de dépenses qui sont financées par l'État (370 milliards), les collectivités locales (230 milliards) et la sécurité sociale (550 milliards).

*Évolution des prélèvements obligatoires de 2011 à 2014 (en milliards d'euros)*

	2011	2012	2013	2014
État	259,2	276,5	292,2	291,8
Organismes divers d'administration centrale	16,4	16,9	20,1	22,4
Administrations publiques locales	118,7	118,7	125,4	130,9
Administrations de sécurité sociale	477,1	493,8	508,4	525,4
Union européenne	5,0	5,0	5,0	5,1
<b>Total</b>	<b>876,4</b>	<b>910,9</b>	<b>951,1</b>	<b>975,6</b>

*Évolution des prélèvements obligatoires de 2011 à 2014 (en pourcentage du PIB)*

	2011	2012	2013	2014
État	13,0 %	13,6 %	14,1 %	13,8 %
Organismes divers d'administration centrale	0,8 %	0,8 %	1,0 %	1,1 %
Administrations publiques locales	5,9 %	6,0 %	6,1 %	6,2 %
Administrations de sécurité sociale	23,9 %	24,3 %	24,6 %	24,8 %
Union européenne	0,2 %	0,2 %	0,2 %	0,2 %
<b>Total</b>	<b>43,8 %</b>	<b>44,9 %</b>	<b>46,0 %</b>	<b>46,1 %</b>

29

Source : Insee.

Les politiques fiscales qui concernent les trois champs qui viennent d'être évoqués sont confrontées à un contexte général particulièrement difficile dans lequel la nécessité de répondre quasiment en temps réel à des questions urgentes se traduit souvent par des « bricolages ». Aussi, plutôt que de réformes, devrait-on plus exactement parler d'adaptations aux contraintes conjoncturelles. Or ces dernières sont la plupart du temps malheureuses car elles aboutissent à complexifier le système fiscal et le rendre plus opaque, sans compter le sentiment d'injustice qui peut en résulter, ainsi qu'une sorte de dérive vers ce que l'on pourrait qualifier de *nouveau Moyen Âge fiscal*. À leur suite, on a pu voir en effet se renforcer et même s'épanouir des corporatismes de toutes sortes réclamant et obtenant des privilèges fiscaux qui se traduisent par de multiples types d'allègements d'impôt ou par la maîtrise partielle de certains prélèvements obligatoires et notamment de nombreux impôts affectés (la fiscalité affectée concerne de très nombreux domaines tels que le secteur social, la formation professionnelle et l'emploi, les organismes consulaires,

l'équipement, le logement, les transports, l'urbanisme, l'agriculture, l'industrie, le commerce, l'artisanat, l'environnement, la culture, etc.)<sup>6</sup>.

Surtout, ces mesures reflètent trop souvent la volonté de mettre l'impôt en adéquation avec un environnement mobile et complexe, sans que celui-ci ait été suffisamment conceptualisé. Les préjugés, les *a priori* servent trop souvent de réponses toutes faites qui se substituent à des solutions relevant d'analyses approfondies et qui demanderaient du temps pour devenir opérationnelles.

30 Dans ce contexte, la fiscalité peut finir par apparaître très technique et difficilement gérable, ainsi que semblent le suggérer les hésitations qui se révèlent aujourd'hui tant du côté des acteurs politiques que des économistes ou des juristes à propos du bien-fondé ou non de principes fiscaux importants comme la capacité contributive, la progressivité et l'égalité, ou à propos de la question de savoir quelle est la pertinence de la taxation du revenu ou de la dépense.

Plus au fond, *c'est bien tout l'univers fiscal traditionnel qui est aujourd'hui déséquilibré par les mutations de son environnement*. Les décideurs 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 clients du secteur public, mais ils s'ouvrent concrètement ou virtuellement à un univers globalisé. À travers internet, la nouvelle gestion publique ou encore une circulation de plus en plus intense des personnes ou de l'information, *une culture internationale a fait irruption au sein du système fiscal*.

Ce nouveau contexte est à l'origine d'un véritable désarroi fiscal qui se constate un peu partout dans le monde. Il en résulte des politiques fiscales incertaines qui se traduisent par une hausse des taux d'imposition ou par une accumulation de prélèvements obligatoires formant une structure compliquée car construite par strates successives, au coup par coup, sans logique d'ensemble. Plus encore, on assiste à une crise de lisibilité et de compréhension de l'impôt et, par conséquent, à une incapacité à répondre aux nouveaux enjeux qui sont les siens. Face à la complexité sociale et à des points de vue théoriques indécis voire contradictoires, les choix fiscaux sont difficiles. Or il est d'autant plus malaisé aujourd'hui de définir quel devrait être le sens d'une politique

---

6. Cf. Fondafip, *Les Impôts affectés: quelle légitimité?*, rapport, février 2013; disponible sur Fondafip.org.

fiscale, et même d'une réforme fiscale, qu'il n'est proposé aucun projet de société mobilisateur.

En d'autres termes, si aujourd'hui dans la plupart des pays la fiscalité fait l'objet d'un intérêt accru en liaison directe avec l'impératif de réduction des déficits et de soutenabilité des finances publiques<sup>7</sup>, cette « mobilisation fiscale » ne s'intègre pas dans une réforme globale s'appuyant sur un modèle économique et politique identifiable, au sein duquel il serait conféré un sens et une fonction claire à l'impôt. Il en découle un enfermement dans des problématiques éclatées et limitées à des enjeux particuliers à telle ou telle catégorie de contribuables, et cantonnées à des négociations sur des hausses ou des baisses de taux ou de bases en dehors de toute cohérence d'ensemble. Cette pression de l'urgence à répondre aux difficultés économiques et sociales est encore accentuée par le souci de ne pas provoquer une récession consécutive à une augmentation des impôts combinée à une réduction des dépenses.

31

#### MONDIALISATION ET PERTE DE SENS DE L'IMPÔT

On l'a dit, il résulte de tout cela un certain désarroi tant les problèmes soulevés se révèlent complexes et les points de vue et solutions proposées contradictoires. Se pose ainsi une question de fond qui est celle de la nature, de la fonction et de la *légitimité de l'impôt*. Le caractère crucial de cette question s'observe aujourd'hui à travers la *perte de sens du devoir fiscal* s'exprimant au travers de la banalisation de l'évitement de l'impôt qui caractérise le contexte contemporain. Plus que d'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. Redéfinir les facteurs de la légitimité de l'impôt aujourd'hui est donc un sujet d'importance qui concerne l'avenir de la fiscalité. La tâche n'est pas simple. La mondialisation 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, que ce soit d'un point de vue matériel ou conceptuel.

7. Cf. Michel Bouvier, « Il est urgent d'inventer une fiscalité pour le XXI<sup>e</sup> siècle », *Revue française de finances publiques*, n° 92, septembre 2005 ; et « Nos impôts sont-ils encore performants ? », *Revue française de finances publiques*, n° 97, mars 2007.

À cet égard, il est indispensable de rappeler que l'impôt, dès ses origines, s'est nourri d'une représentation le considérant comme symbole et moyen de la solidarité du groupe social. C'est de cette seconde représentation qu'il a pu tirer par la suite les éléments les plus forts de sa légitimité. C'est grâce à elle qu'il a pu se présenter comme expression et condition nécessaire de la solidarité et du lien social, comme le moyen privilégié de la cohésion, de l'intégration de la communauté, puis de la nation et de l'État. C'est aussi sur ce même fondement qu'il a pu être conçu comme la contribution de tous au financement des services publics, comme l'instrument de la réalisation du bien-être et de l'intérêt général, et cela sur un espace bien circonscrit. Et c'est finalement à travers l'image d'un État-nation unifié, aux frontières définies, que s'est forgée une symbolique fiscale largement acceptée et partagée, celle de la réalisation du bien commun par l'impôt, un prélèvement entendu comme une contribution nécessaire à l'organisation de la vie collective. C'est sur cette base qu'il a été possible de bâtir des politiques fiscales relativement cohérentes car relevant d'une logique reconnue. En revanche, il se pourrait bien que cette symbolique, et la légitimité<sup>8</sup> qu'elle donne à l'impôt, finisse par ne devenir qu'un souvenir si celui-ci ne devait plus avoir pour seule fonction que de réduire les déficits publics, tandis que dans le même temps prospéreraient des pratiques d'évitement ou d'évasion par ceux-là mêmes qui continueraient à profiter des infrastructures et des services publics, les fameux « passagers clandestins ».

Il est également à relever que les politiques fiscales sont confrontées à une extension du marché économique à des espaces de plus en plus étendus, voire même inattendus, y compris celui de l'impôt traditionnellement occupé jusqu'ici par le secteur public. Intégré dans un environnement marchand, l'impôt change peu à peu de nature ; il se pénètre de l'esprit ambiant, apparaissant de plus en plus aux contribuables comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie et de moins en moins comme l'expression d'un lien de solidarité, voire même d'un devoir social. De son côté, l'administration fiscale qui s'efforce d'évoluer vers une administration de services en vient parfois à se considérer comme une entreprise en épousant une culture de la performance. Quant au contribuable, il tend à se considérer à l'identique d'un client d'une entreprise et non plus comme l'utilisateur d'un bien collectif. C'est ainsi que se développe une conception de l'impôt très éloignée de celle

---

8. Sur la question du consentement à l'impôt, cf. Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 52 et suiv., 155 et suiv., 208 et suiv.



de contribution et qui retrouve dans ses grandes lignes et dans son esprit la logique de l'impôt-échange, de l'impôt-prix<sup>9</sup>, une logique qui supplante celle de l'impôt-solidarité. De fait, lorsque ces contribuables-clients ont le sentiment que le service n'est pas de qualité ou qu'ils ne constatent pas d'amélioration en ce qui concerne le rééquilibrage des comptes publics et l'apurement de la dette, le doute ne peut que s'approfondir sur l'utilité de l'impôt ou, plus exactement, sa justification. Un tel état d'esprit favorise, voire même pour certains justifie, des pratiques d'évitement de l'impôt qui ne trouvent plus alors aucun frein, ni éthique ni social.

Cette transformation, voire cette perte du sens de l'impôt, est par ailleurs amplifiée par le fait qu'*avec la mondialisation de plus en plus d'acteurs économiques, des entreprises, mais aussi désormais des particuliers, ne vivent plus ni le même temps, ni le même espace, ni les mêmes normes* 33 *que les acteurs politiques et administratifs nationaux en charge des politiques fiscales.* Car, si l'espace économique transcende aujourd'hui les frontières, l'espace fiscal, administratif et juridique demeure encore largement enfermé au sein des espaces nationaux.

*En d'autres termes, alors que le XXI<sup>e</sup> siècle économique se construit et se développe à une vitesse considérable, la fiscalité a encore un pied dans le XX<sup>e</sup>, voir même le XIX<sup>e</sup> ou le XVIII<sup>e</sup> siècle.* Une évaluation de la validité du système fiscal est urgente car ce dernier a été conçu pour un monde d'une autre époque et se trouve confronté à des situations totalement inédites qu'il est impuissant à régler. Il faut le souligner, l'essentiel de la fiscalité actuelle a été institué de la fin du XVIII<sup>e</sup> siècle jusqu'à la seconde moitié du XX<sup>e</sup> dans des contextes qui, on s'en doute, ne correspondent plus à celui des sociétés contemporaines. La majeure partie des prélèvements obligatoires a été inventée pour un État relativement fermé et pour une économie déterminée par la valeur travail. Il faudrait d'ores et déjà en reconsidérer le bien-fondé et la pertinence dans un monde ouvert<sup>10</sup>, au sein duquel se développe une économie de l'immatériel<sup>11</sup>.

\*

9. Sur ces notions, cf. *ibid.*, p. 260 et suiv.

10. Cf. Michel Bouvier, « Ouvrir le débat: quelle fiscalité pour quel État? », *Revue française de finances publiques*, n° 108, octobre 2009; et *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 281.

11. Cf. Nicolas Colin et Pierre Collin, *Rapport sur la fiscalité de l'économie numérique*, janvier 2013

On l'a compris, la relation entre la crise des finances publiques et la fiscalité va bien au-delà d'une simple mobilisation des ressources. *L'impôt est d'une certaine manière le révélateur d'un mal-être social*<sup>12</sup>. Ce mal-être, aucune technique fiscale n'est en mesure de le traiter ou de le faire disparaître; celle-ci doit céder le pas à l'imagination et à la création politiques. L'enjeu, sur ce dernier terrain, est tout aussi fondamental que difficile à atteindre: *parvenir à une conception partagée de l'impôt entendu comme l'expression concrète d'un minimum de solidarité entre les individus*. C'est la qualité du lien social qui est en péril. La transformation de la relation fiscale en relation marchande modifie le sens de l'impôt et ses deux fonctions essentielles semblent menacées: la fonction politique, d'abord, qui fait de l'impôt une marque d'appartenance à la communauté; la fonction sociale, ensuite, qui fait de l'impôt un instrument de réalisation de l'intérêt général et de la solidarité.

34

Le temps est assurément venu de s'interroger sur la pertinence de nos systèmes fiscaux. Faute de quoi, ceux-ci pourraient bien s'avérer obsolètes. Redonner un nouveau sens à l'impôt est une condition de base à la fois à la rentabilité fiscale et à la cohésion sociale. *Mais, préalablement, la question fiscale doit sortir du cercle habituel des experts et faire l'objet d'un grand débat national.*

---

12. Cf. Michel Bouvier, « Les Français face à l'impôt: quelle fiscalité pour quelle société? », éditorial, *Revue française de finances publiques*, n° 124, novembre 2013; cf. aussi « Les Français et les impôts », enquête Ipsos/CGI, octobre 2013, disponible sur [Fondafip.org](http://Fondafip.org).

---

#### R É S U M É

---

*Dans la plupart des pays, la fiscalité fait aujourd'hui l'objet d'un intérêt accru en liaison directe avec l'impératif de réduction des déficits et de soutenabilité des finances publiques. Ce retour de l'impôt, souvent qualifié de « mobilisation fiscale », ne repose pas toutefois sur un sens de l'impôt partagé par l'ensemble des citoyens-contribuables. C'est au final la légitimité du système fiscal qui est en question.*