

GEORGES HISPALIS

L'arme fiscale tactique

« 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. » Les rédacteurs de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen d'août 1789 ont strictement borné le champ de l'impôt par une définition étroite et sa finalité : pour faire face aux tâches de souveraineté, armée, justice, police et administration générale, il faut bien se résoudre à établir une contribution commune qualifiée d'indispensable ; les législateurs de 1789 auraient presque pu ajouter « hélas », le mot n'y est pas mais se lit entre les lignes. Si une préoccupation de justice sociale apparaît dans la mention selon laquelle l'impôt doit être également réparti entre les citoyens en fonction de leur capacité contributive, elle ne fait pas obstacle au fait que le prélèvement fiscal doit rester minime.

Rien ne traduit mieux l'évolution des conceptions sur l'impôt que la définition donnée de ce mot par deux éditions distantes de près d'un siècle d'un même dictionnaire. Dans le Grand dictionnaire du XIX^e siècle (1873), nous pouvons lire : « Impôt : Droits imposés par l'Etat aux citoyens pour subvenir aux dépenses des services publics. » Et Pierre Larousse de citer Ernest Legouve, modeste rimailleur de son temps, mais qui avait eu la prémonition de l'impôt sécheresse de 1976 :

« L'impôt ressemble fort au chiendent. Dans un pot,
« En plein champ, au soleil, au froid, à la rafale,
« Il prospère pourtant, grandit partout, s'étale

« En toute climature. Un ennemi survient ?
 « L'impôt monte !... De nous la peste se souvient ?
 « L'impôt monte !... L'on part un jour pour la croisade ?
 « Impôt !... On en revient ? Impôt !... Le temps malade
 « Fait tout sécher ? Impôts !... Fait tout moisir ? Impôts. »

En revanche, dans le dictionnaire encyclopédique *Larousse* en dix volumes (1962), nous trouvons : « Impôt : Prélèvement effectué d'autorité et à titre définitif sur les ressources ou sur les biens des individus et des collectivités, payé en argent pour subvenir aux dépenses d'intérêt général de l'Etat et des collectivités locales... Du moment qu'il obéit au principe d'égalité, il est qualifié de neutre. Mais si le gouvernement s'empare de l'impôt comme moyen d'intervention dans l'économie, il révèle des buts extra-fiscaux, il devient politique. » En un siècle, l'impôt s'est bien compliqué : il peut porter sur des revenus ou sur des biens fixes, être acquitté par des personnes physiques ou morales, être perçu au profit de l'Etat ou de collectivités décentralisées et servir à financer des dépenses d'intérêt général, formulation beaucoup plus extensive que celle le liant au fonctionnement des services publics. Mais surtout, l'impôt peut être utilisé à autre chose : quelque peu étrangement, il est alors qualifié d'extra-fiscal et de politique, preuve que l'arme fiscale n'est toujours pas considérée comme parfaitement légitime.

Mais, qu'est-ce que cette arme fiscale que les Etats modernes ont inscrite dans la panoplie de leurs moyens d'intervention ?

On peut appeler arme fiscale toute disposition fiscale dont l'objet principal ne consiste pas à procurer des ressources publiques. Chacun s'apercevra alors qu'il ne s'agit pas d'une arme, mais à la vérité d'un arsenal que la diversité de ses moyens permet d'utiliser aussi bien à des fins stratégiques que tactiques. Reprenons notre dictionnaire, cette fois-ci *Le Petit Robert* (1973). Nous y lisons : « Stratégie : Partie de la science militaire, qui concerne la conduite générale de la guerre et l'organisation de la défense d'un pays (opérations de grande envergure, élaboration des plans). Tactique : art de combiner tous les moyens militaires (troupes, armements) au combat ; exécution locale, adaptée aux circonstances, des plans de la stratégie. » Relèvent ainsi de la stratégie fiscale la détermination de l'équilibre à établir entre impôt direct, indirect et sur le capital ou la personnalisation de l'impôt en fonction de la situation individuelle des contribuables, par exemple leurs charges de famille ; appartiennent à la tactique fiscale les régimes dérogatoires tendant à encourager ou à pénaliser telle activité, telle opération ou tel groupe de contribuables déterminé.

On peut donc définir comme arme fiscale tactique toute disposition de nature fiscale qui ne vise pas principalement à procurer des ressources, ayant un caractère dérogatoire au régime de droit commun et qui s'inscrit dans une exécution locale adaptée à des circonstances qui peuvent être non permanentes.

D'une manière générale, l'utilisation de la fiscalité à des fins tactiques, c'est-à-dire dans un but d'intervention économique et sociale, consiste à ne pas considérer l'impôt comme un moyen de fournir un financement à une collectivité publique, mais comme un élément de la formation d'un prix : l'impôt fait varier ce prix, de façon permanente ou temporaire, soit en baisse par une détaxation si l'objectif consiste à favoriser une activité donnée, soit en hausse par une surtaxation quand il s'agit de la décourager. En d'autres termes, la finalité naturelle de l'impôt — prendre de l'argent aux intervenants de la vie économique pour financer des dépenses d'intérêt général — cède le pas à la technique de l'impôt, pour modifier les conditions naturelles de formation d'un prix.

En application de l'article 21 de la loi de finances pour 1980, l'annexe intitulée « Voies et moyens » fournie à l'appui du projet annuel de budget de l'Etat comporte désormais une partie qui, sous la dénomination quelque peu jargonnable de « dépenses fiscales », n'est pas autre chose que la liste des armes fiscales de l'Etat. Cette nomenclature, qui ne distingue pas entre les utilisations stratégiques et tactiques, ne comporte pas moins de 330 dispositions : 131 d'entre elles concernent l'impôt sur le revenu, 46 les dispositions communes à l'impôt sur le revenu et à celui sur les sociétés, 30 l'impôt sur les sociétés, 6 la taxe sur les salaires, 51 la taxe sur la valeur ajoutée, 49 les droits d'enregistrement, 8 la taxe intérieure sur les produits pétroliers et 7 les impôts divers. Dans cette liste figurent aussi bien l'arme stratégique lourde, telle que le quotient familial dont le coût est évalué à 17,65 milliards de francs en 1982, soit 10,7 % du produit total de l'impôt sur le revenu, que le petit engin tactique, comme la réduction du taux des droits d'enregistrement applicable aux acquisitions foncières susceptibles d'améliorer la rentabilité des exploitations agricoles, dont le coût est estimé à 13 millions de francs.

LES FORMES QUE REVÊT L'ARME FISCALE TACTIQUE

A partir du moment où l'utilisation de la législation fiscale à des fins sectorielles ou conjoncturelles n'a pas pour objet principal de procurer des ressources à la puissance publique, il va de soi que la

forme la plus courante de l'arme fiscale tactique est celle de l'*exonération*. Les mesures de ce type sont trop nombreuses pour être toutes énumérées ; on peut néanmoins citer, à titre d'illustration, l'exonération du revenu des bâtiments ruraux (art. 15-1 du code général des impôts) destinée à inciter les propriétaires ruraux à moderniser leurs bâtiments, celle des sommes versées aux travailleurs salariés détachés à l'étranger (art. 81 A du CGI) pour favoriser les salariés acceptant de s'expatrier, l'exonération temporaire de TVA des hôtels des départements d'outre-mer (art. 295-4-1° du CGI) afin d'accroître les possibilités d'emploi de ces départements ou les exonérations, également temporaires, que peuvent accorder les collectivités territoriales sur la taxe professionnelle aux entreprises qui s'installent ou étendent leurs activités (art. 1465 du CGI).

L'*abattement sur la base de l'impôt* n'est qu'une variante, extrêmement répandue elle aussi, de l'exonération. On peut citer les abattements fixés en valeur absolue sur les revenus des obligations françaises ou des dividendes d'actions de sociétés françaises (art. 158-3 du CGI) afin de favoriser l'épargne, ou la réfaction en pourcentage de la base imposable à la TVA de certains produits consommés en Corse (art. 297-1 du CGI) destinée à compenser le handicap de l'insularité.

Une autre formule largement utilisée consiste à ne pas modifier la base de l'impôt, mais à *en réduire le taux*. Les exemples en ce sens sont également fort nombreux. On peut évoquer l'imposition au taux normal de la TVA des récepteurs de télévision (art. 89-3° de l'annexe III du CGI), alors que les appareils de radio, magnétophones, électrophones, etc., sont imposés au taux majoré : il n'est pas inutile de dire que cette mesure, instituée en 1970 pour favoriser le développement de la télévision en couleurs, coûte au budget de l'Etat la bagatelle de 1,4 milliard de francs, soit 400 millions de francs de plus que l'abattement sur le revenu des personnes âgées ou invalides de condition modeste (art. 157 *bis* du CGI). D'autres réductions de taux paraissent plus justifiées ou moins coûteuses, comme celles dont bénéficient les publications quotidiennes en matière de TVA (art. 298 *septies* 1° du CGI) ou, dans le domaine des droits d'enregistrement, les opérations foncières réalisées par les sociétés coopératives ou les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (art. 1030 et 1028).

Ces mesures peuvent revêtir un caractère permanent, tel le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu pour les profits de construction destiné à favoriser la construction de logements (art. 235 *quater* du CGI), ou temporaire comme l'aide fiscale à l'investissement instituée jusqu'au 31 décembre 1985 par l'article 6 de la loi de finances

pour 1981 ; elles peuvent également être permanentes sur une opération déterminée, comme l'exonération d'impôt sur le revenu des coupons de l'emprunt d'Etat 1973 (art. 157-8^o *bis* du CGI) ou temporaires sur toute une série d'opérations, telle l'exonération de taxe professionnelle des entreprises qui se constituent ou étendent leurs activités (art. 1465 du CGI).

A l'inverse, une autre forme moins fréquente mais plus subtile que revêt parfois l'arme fiscale tactique consiste à *majorer l'impôt afin de décourager certaines opérations*. C'en est même la modalité la plus élaborée, puisque l'impôt ainsi institué est, en réalité, destiné à ne pas être perçu, car il vise à faire disparaître la matière imposable par la création d'une charge fiscale prohibitive. Dans ce cas, la préoccupation fiscale a totalement disparu ; seule demeure la technique de l'impôt utilisé comme un moyen quasi réglementaire.

La disposition des articles 1381-7^o et 1383 III du CGI soumettant, sans exonération temporaire, à la taxe foncière sur les propriétés bâties les terrains non bâtis supportant des enseignes publicitaires situées à plus de cent mètres d'une agglomération a eu l'effet bénéfique de faire disparaître en quelques années ces hideux panneaux-réclames qui défiguraient les bords des grandes routes ; les articles 235 *ter* L et 281 *bis* A du code général des impôts soumettent à un prélèvement spécial sur les bénéfices et au taux majoré de la TVA les films et les théâtres pornographiques ; il est bien clair que l'intention de donner des ressources supplémentaires aux collectivités locales ou à l'Etat, passe, dans ces deux exemples, après des préoccupations d'ordre esthétique ou moral.

D'autres mécanismes, moins brutaux et, d'ailleurs, généralement moins efficaces, relèvent de la même conception. Il s'agit de la redevance pour la création de bureau ou de locaux à usage industriel en région d'Ile-de-France, dont il est d'ailleurs symptomatique de constater qu'elle n'a pas à proprement parler un caractère fiscal et qu'elle figure au code de l'urbanisme (art. 520-1 et suivants) et non au code général des impôts. Il en va de même du prélèvement pour dépassement du plafond légal de densité institué par la loi du 31 décembre 1975, dite « loi Galley », et qui a pour objet de chercher à lutter contre la densification des constructions urbaines.

LES UTILISATIONS DE L'ARME FISCALE TACTIQUE

Les exemples avancés plus haut contribuent à donner une certaine idée des objets très divers — voire parfois incongrus — que le législateur peut désigner à la fiscalité. Un effort de systématisation

a été tenté par le document déjà cité relatif aux « dépenses fiscales ». Les 330 mesures recensées, dont il faut rappeler qu'elles peuvent être aussi bien stratégiques que tactiques, y sont classées en fonction de sept objectifs principaux et de cinq catégories bénéficiaires.

Dans le classement par objectif, en première ligne, viennent les mesures destinées à favoriser l'investissement productif au nombre total de 87, dont 23 pour les investissements industriels et commerciaux, 18 pour l'investissement agricole et 46 pour l'adaptation des structures et l'aménagement du territoire, étant entendu que c'est dans cette dernière rubrique que se situent principalement mais pas exclusivement les mesures de ce type relevant de considérations de tactique fiscale. Les dispositions dérogatoires liées au logement sont au nombre de 38, dont 16 en faveur de l'accession à la propriété, objectif plus stratégique que tactique, et 22 à l'avantage de diverses formes de placements immobiliers. Les mesures visant l'épargne sont 35 : 33 d'entre elles concernent l'épargne longue et 2 l'épargne à court terme. Parmi les 12 mesures concernant le commerce extérieur, 8 se rattachent au souci de favoriser l'exportation et 4 à celui d'économiser l'énergie et les matières premières. Sous l'objectif général dénommé transferts sociaux, qui compte 69 dispositions, 22 bénéficient à des personnes âgées ou défavorisées, 21 aux familles et 26 à des activités de caractère social ou d'intérêt général. Les 74 mesures répertoriées sous l'intitulé des aides régionales et sectorielles se répartissent à concurrence de 55 pour les aides à des secteurs déterminés, 14 en faveur des départements d'outre-mer et 5 au bénéfice de la Corse ; elles sont le champ de manœuvre idéal sur lequel se déploie l'arme fiscale tactique. Enfin, tel le raton laveur du poète, 22 mesures diverses viennent clore cet inventaire (1).

Quant au classement par bénéficiaire, il s'établit de la manière suivante : 164 dispositions concernent les entreprises, dont 125 pour celles à caractère financier, commercial, industriel ou de profession libérale, 31 pour les exploitations agricoles et 18 pour les petites et moyennes entreprises ; 33 dispositions visent les épargnants ou les accédants à la propriété ; 34 bénéficient aux propriétaires fonciers et immobiliers ; 25 s'appliquent à des catégories sociales diverses, 14 aux familles, 25 à certains salariés ; 41 enfin, par leur nature même ne bénéficient pas à des groupes économiques ou sociaux déterminés.

Il n'est, évidemment, pas possible d'accorder un crédit total à une

(1) Si un lecteur pointilleux a la patience de refaire les additions, il constatera que le chiffre total n'est pas de 330 mais de 333. Cette différence ne résulte pas d'une erreur du rédacteur, mais du fait qu'une mesure concourt à la réalisation de 3 objectifs et une autre à celle de 2.

classification qui mélange les dispositions, certes dérogatoires mais de portée permanente, avec des régimes particuliers très individualisés et de nature temporaire ; elle porte sur des nombres de mesures et non sur des montants d'impôts, puisque la moitié seulement des dispositions répertoriées font l'objet d'une évaluation. En outre, à l'intérieur même des dispositions dont le coût est chiffré et relevant de la tactique fiscale, il n'y a guère de commune mesure entre les 15 millions de francs que coûte l'exonération d'impôt sur le revenu des primes à la construction et les 670 millions de francs de l'abattement sur le revenu imposable tiré des obligations françaises, pas plus qu'entre les 1 200 millions de francs de l'aide fiscale à l'investissement — mesure qui, par son caractère temporaire, relève par excellence de la notion d'arme fiscale tactique — et les 25 millions de francs de l'exonération d'impôt sur le revenu des personnes effectuant leur service national dans l'aide technique ou la coopération.

Sous ces réserves, le double classement par objectifs et par bénéficiaires montre que ces mesures ne sont pas toujours en proportion directe de l'importance dans la population active ou dans la formation du produit national de ceux auxquels elles s'appliquent.

LES LIMITES DE L'ARME FISCALE TACTIQUE

Le premier reproche qui peut être adressé à la fiscalité appliquée à des fins particulières ou temporaires est celui d'aboutir à une excessive *complexité* de la législation et de la réglementation fiscales. Si l'édition 1981 du code général des impôts comporte 662 pages grand format imprimées sur deux colonnes, elle le doit en partie à l'utilisation de l'arme fiscale tactique.

Certes, il ne s'agit pas de faire un éloge de la simplicité fiscale. Tant qu'il s'agit d'administrer une oasis, un impôt sur les dattes et une taxe sur les chameaux suffisent largement ; mais, dans une société très diversifiée, la fiscalité ne peut être autrement que complexe. En outre, plus un système fiscal est perfectionné et moins il court le risque d'être injuste, les imperfections d'un impôt compensant celles d'un autre : qu'on essaie d'imaginer un instant le cataclysme produit dans l'économie française si celle-ci avait pratiqué, au moment des deux chocs pétroliers de 1973 et de 1978, l'impôt unique sur l'énergie préconisé par certains fiscalistes dans les années 1950 !

Cela étant, on constatera que les régimes fiscaux tendant à favoriser l'épargne de longue durée sont au nombre de 33 ; 17 d'entre

eux revêtent la forme d'exonérations totales ou partielles de certains revenus, 5 sont des déductions sur le revenu global, 4 des abattements spéciaux sur la base imposable et 7 des minorations de taux. Si on y ajoute les 16 régimes fiscaux différents d'aide à l'accession à la propriété, qui est une forme d'épargne à long terme, ainsi que les 22 mesures fiscales en faveur de certains placements immobiliers, ce sont au total 71 dispositions dérogatoires au droit commun, qui peuvent concerner l'épargne sous toutes ses formes. Dans ces conditions, le risque est grand de voir les épargnants choisir leurs investissements, non en fonction de l'appréciation qu'ils portent sur leurs propres besoins ou sur les chances de développement économique du secteur auquel ils apportent leur épargne, mais en considération du rendement fiscal de leur investissement. Il est évident qu'un système aussi analytique ne peut assurer une cohérence totale entre tous les éléments qui le composent, si bien que l'utilisation abusive de l'arme fiscale tactique, par un excès de complexité, finit par se retourner contre ceux qui l'utilisent : conçue comme un élément d'orientation des choix économiques, elle peut aboutir à en altérer la rationalité.

A cet élément de complexité interne au régime fiscal s'ajoute l'inconvénient lié à la *superposition d'aides fiscales et extra-fiscales*. Une même opération peut bénéficier d'avantages fiscaux et de subventions directes : tel est le cas du cumul entre les exonérations temporaires de taxe professionnelle et les primes que l'Etat ou les collectivités locales peuvent accorder pour les créations d'emploi ; c'est aussi le cas dans les départements d'outre-mer où, à la réduction des taux de l'impôt sur le revenu et de la TVA ainsi qu'à l'exonération d'impôts sur les sociétés de certains bénéfices réinvestis, s'ajoutent des primes spécifiques à certains secteurs, tels que l'agriculture ou le tourisme. Il devient alors impossible de faire le bilan global d'une opération, sauf pour certaines officines spécialisées qui ne sont pas pour rien surnommées « chasseurs de primes ». Encore heureux quand les mesures fiscales et extra-fiscales n'ont pas pour résultat de s'annuler. Qui ne voit, en effet, la contradiction qu'il y a à imposer une surtaxation aux opérations d'implantations industrielles et commerciales en Ile-de-France, tout en accordant des diminutions de charges sociales aux employeurs qui embauchent, y compris en Ile-de-France ?

Dans ces conditions, le problème de *l'efficacité de l'arme fiscale tactique* considérée non seulement en elle-même, mais également dans ses relations avec les autres instruments de la politique économique, se trouve posé en pleine lumière. Il n'est évidemment pas possible de répondre à cette question dans le cadre d'une analyse

limitée à l'impôt. Il semble, néanmoins, que deux principes devraient guider la réflexion en ce domaine. Le premier est celui d'un retour vers une certaine simplification qui pouvait consister à définir, non des régimes fiscaux déterminés cas par cas, mais des niveaux d'incitation ou de pénalisation par rapport au système de droit commun, niveaux qui seraient nécessairement en nombre limité, puis à classer chaque opération que la puissance publique entend favoriser ou décourager à un de ces niveaux ; en d'autres termes, il pourrait s'agir de transposer la notion existant en matière de crédit et consistant à distinguer bonification et superbondissement en raison d'activités qui doivent bénéficier d'une plus ou moins grande priorité. Le second principe est celui qui reviendrait à considérer systématiquement, pour chaque régime fiscal dérogatoire, sa compatibilité avec les autres instruments de politique économique, subventions, primes, prêts, taux de crédits, etc., afin de chercher à déterminer ce que le total des incitations, ou le cas échéant des pénalisations, accordées ou imposées à un secteur économique ou à une catégorie sociale coûte à la puissance publique ou lui rapporte et à déterminer la part qui doit revenir à l'impôt à l'intérieur de ce coût ou de ce produit global.

Les autres objections que l'on peut formuler à l'encontre de l'arme fiscale tactique sont secondaires par rapport à celles qui viennent d'être élevées. Trois d'entre elles méritent, toutefois, d'être soulignées.

L'utilisation de l'arme fiscale tactique n'échappe pas toujours au reproche de la naïveté. A titre anecdotique, il est douteux que l'exonération d'impôt sur le revenu du montant du prix Nobel, classée dans le document auquel nous avons largement fait référence jusqu'ici sous l'objectif des aides à certains secteurs, soit d'une grande efficacité pour inciter nos concitoyens à être des pacifistes fervents, des écrivains féconds, des économistes rigoureux ou des scientifiques inspirés. De la même façon, et en espérant que les trop rares Français titulaires du prix Nobel ne s'offusqueront pas de ce rapprochement trivial, il est clair que l'idée parfois avancée ces dernières années selon laquelle le meilleur moyen de lutter contre les salissures dont les animaux de compagnie parsèment les trottoirs de nos villes consisterait à rétablir la taxe sur les chiens relève d'un dévoiement naïf de la notion d'arme fiscale tactique. Les Français se sont tellement habitués à voir la fiscalité servir à tout, y compris à ce pourquoi elle n'est pas faite, que, dès qu'un problème se pose, certains bons esprits vont en chercher la solution dans l'impôt. Les exemples qui viennent d'être cités, au-delà de leur aspect caricatural mais réel, en sont l'illustration : il faut savoir tracer la frontière entre ce

qui peut être réglé par l'impôt et ce qui relève de la réglementation ; or, le législateur fiscal a parfois outrepassé cette limite.

Autre difficulté, celle de *la remise en cause de régimes temporaires considérés comme des droits acquis*. On a déjà cité l'exemple de taux réduit de la TVA sur les récepteurs de télévision afin de favoriser le développement de la télévision en couleurs, réduction fort coûteuse qui a été instaurée en 1970 et existe toujours. De façon analogue, en 1966, afin de pousser à la création d'une hôtellerie de qualité, la loi du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires avait disposé que les hôtels classés de tourisme seraient taxés au taux réduit de la TVA, alors que les hôtels non classés s'adressant généralement à une clientèle plus modeste sont imposés au taux normal ; il a fallu attendre la loi du 3 août 1981 pour, alors que la physionomie du parc hôtelier français s'était totalement transformée en quinze ans, que les hôtels des catégories les plus luxueuses repassent au taux normal de la TVA. En sens inverse, la redevance spéciale pour la construction de locaux industriels et commerciaux en région d'Ile-de-France ne correspond plus à la réalité économique, en raison de la désindustrialisation de la région parisienne ; un projet de loi récent tend à supprimer cette redevance sur les locaux industriels, alors que son inadéquation est déjà perceptible depuis plusieurs années. D'une manière générale, l'expérience tend à prouver qu'il est plus facile d'instituer des régimes fiscaux dérogatoires — surtout quand ils sont favorables au contribuable — que d'y mettre un terme, lorsque les circonstances qui avaient présidé à leur mise en place ont cessé d'être réunies.

La dernière objection est celle de *la subjectivité* qu'on peut qualifier plus péremptoirement de « fiscalité à la tête du client ». Les charmes et délices de l'interventionnisme fiscal ne doivent pas faire oublier que l'égalité devant l'impôt est un principe fondamental des sociétés démocratiques ; or, la facilité d'utilisation de l'arme fiscale tactique alliée au poids politique dont certaines catégories sociales ou économiques ont toujours su jouer aboutit à créer des inégalités pas toujours justifiées. Une des formes les plus pernicieuses de ce subjectivisme fiscal est la procédure des agréments fiscaux qui permettent à l'Administration d'accorder ou de refuser à tel contribuable, le bénéfice d'un régime fiscal dérogatoire prévu par le législateur, mais subordonné à la réunion de conditions fixées par voie réglementaire. Cette méthode est, heureusement, en voie de régression ; elle subsiste pourtant dans des domaines aussi importants que l'amortissement exceptionnel d'immeubles industriels et commerciaux (art. 39 *quinquies* D du CGI), les dépenses d'études et de prospective

en vue d'une installation à l'étranger (art. 39 *octies* A du CGI) ou le paiement des droits de succession pour la remise d'œuvres d'art à l'Etat (art. 1716 *bis* du CGI).

Plus que vouloir dresser un véritable panorama — lequel en raison de la nature même du sujet n'aurait pu que donner l'impression d'être observé au travers d'un kaléidoscope — cette analyse de quelques dispositions particulières de la fiscalité française n'a pas d'autre ambition que tenter de montrer les avantages et les inconvénients de ce que nous avons appelé l'arme fiscale tactique. Ces avantages sont incontestables et aucun gouvernement, aussi libéral qu'il se proclame et peut-être même qu'il le soit vraiment, ne peut envisager d'y renoncer. Mais, attention ! C'est une arme ; ça peut blesser, et quelquefois même tuer.

Georges HISPALIS. — **The Tactical Tax Weapon.**

The tactical tax weapon means those tax rules which are not principally aimed at raising revenue. This is the case of the host of the exemptions and their opposites, the surtaxes, which seek to incite a certain type of behavior. However these rules have multiplied to the extent that they have become not only complex but also contradictory.

RÉSUMÉ. — *L'arme fiscale tactique s'entend de toute disposition de nature fiscale qui ne vise pas principalement à procurer des ressources. C'est le cas de l'ensemble des exemptions ou au contraire surtaxes qui ont pour objet d'inciter à un certain type de comportement. Or ces dispositions se sont multipliées au point qu'elles sont devenues non seulement complexes, mais parfois aussi contradictoires.*