Éric Oliva

Compétitivité et impôt
Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain !

« Dans l'abstrait, la notion d'incidence de l'impôt est claire, simple, immédiate : elle désigne les modifications que l'institution d'un impôt engendre dans les prix, ou dans la répartition des revenus. Dans le concret, au contraire, cette notion n'est que complexité, obscurité, instabilité […] [1] ». Cette assertion de Maurice Lauré paraît bien appropriée aux relations entre l'impôt et la compétitivité. Lorsque impôt et compétitivité se conjuguent, c'est la question plus générale de l'incidence de l'impôt qui est portée au cœur du débat. Les deux termes sont pourtant bien ambigus et l'instabilité décriée par Maurice Lauré semble en premier lieu sémantique. La notion d'impôt n'est en effet pas très précise. Il serait préférable d'évoquer la notion de prélèvements obligatoires, catégorie générique englobant, outre l'impôt, les cotisations sociales et redevances pour services rendus. Cette notion n'est cependant pas clairement définie. Du prélèvement obligatoire doit être retenue une définition strictement juridique : un prélèvement obligatoire au sens large qualifie toute dépense imposée par la loi sans contrepartie directe. Le critère fondamental est celui du caractère obligatoire des prélèvements car il ne laisse aucun choix au redevable. En ce sens, une assurance imposée par la loi à peine de sanctions est un prélèvement obligatoire. En revanche, une redevance pour service rendu ou pour utilisation d'un ouvrage public n'est pas un prélèvement obligatoire dès lors que l'on dispose du choix de ne pas bénéficier du service ou de l'ouvrage. Les cotisations d'assurance sont dues à des personnes

1. Maurice Lauré, *Traité de politique fiscale*, Paris, PUF, 1954, p. 55.

privées sans affectation à l'intérêt général tandis que les redevances sont en général perçues par des personnes publiques et dans l'intérêt général. En la matière, il serait ainsi plus pertinent de retenir une conception subjectiviste et individualiste des prélèvements obligatoires qui serait plus réaliste. La compétitivité n'est pas non plus une notion très arrêtée. D'origine latine (*competo*, *cum peto*, « chercher à atteindre ensemble »), le terme est surtout employé par l'analyse économique et depuis peu par la science juridique. La chambre sociale de la Cour de cassation a retenu en 1995 un principe de compétitivité de l'entreprise [2], et le Conseil d'État également en 2006 [3], qui constitue un motif économique de licenciement sur lequel la loi a souhaité revenir, mais sans succès, le Conseil constitutionnel l'ayant jugée contraire à la liberté d'entreprendre [4]. Ce dernier considère la compétitivité comme un objectif d'intérêt général [5].
100 Le concept demeure toutefois encore bien étranger au juriste [6] et relativement cantonné au droit social. En matière fiscale, la compétitivité a été récemment consacrée par le code général des impôts dans lequel l'expression apparaît à plusieurs reprises en ce qui concerne les pôles de compétitivité (art. 44 *undecies* III) et le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, CICE (art. 244 *quater* C). Le terme apparaît plus fréquemment dans les conclusions fiscales des rapporteurs publics [7]. Sera retenue la définition donnée par Laurent Simula, suivant lequel « la compétitivité désigne la faculté des entreprises, et, par extension, d'un pays, à être concurrentiel sur un marché. Il s'agit donc d'un phénomène à deux facettes : gagner des parts de marché à l'étranger tout en préservant les ventes de biens et services sur le territoire national ». Il est courant de distinguer deux formes de compétitivité : la compétitivité-prix caractérisant « la faculté de produire des biens et des services

2. C. Cass. (ch. soc.), 5 avril 1995, *Société Thomson Tubes et Displays* ; *Gaz. Pal.*, *Rec.* 1996, J., p. 21, note X ; *D.* 1995, J., p. 503, note M. Keller ; *JCP. G.* 1995, II, n° 22443, note G. Picca ; et *Bull. civ.* 1995, V, n° 123 (lorsqu'elle n'est pas liée à des difficultés économiques ou à des mutations technologiques, une réorganisation ne peut constituer un motif économique que si elle est effectuée pour sauvegarder la compétitivité du secteur d'activité). Cf. aussi C. cass., (ch. soc.), 11 janvier 2006, 2 espèces ; *LPA*, 20 janvier 2006, n° 15, p. 3.

3. CE, 8 mars 2006, *Mme Moranzoni*, req. n° 270857, *Gaz. Pal.*, 12 septembre 2006, n° 255, p. 21.

4. CC, décision 2001-445 DC, 12 janvier 2002, cons. 48.

5. CC, décision 2005-516 DC, 7 juillet 2001, cons. 29 ; et surtout 2009-599 DC, 29 décembre 2009, cons. 82.

6. Cf. Quentin Urban, « Compétitivité et évolution du droit français des sociétés », *LPA*, 17 août 2006, n° 164, p. 27.

7. Par exemple, conclusions L. Olléon, sur CE, 3 juillet 2009, req. n° 317075, *min. c/ Sté Accor*, n° 317074, *min. c/ Sté Rhodia* ; *BCF* 2009, n° 114.

à des prix inférieurs à ceux des concurrents » et la compétitivité hors-prix (structurelle) qui constitue « la capacité à imposer ses produits indépendamment de leurs prix » [8]. Il est évident que l'impôt a surtout une incidence sur la compétitivité-prix et un peu moins sur la compétitivité hors-prix, même si une fiscalité élevée peut avoir une incidence sur la compétitivité hors-prix – dans la mesure où l'entreprise sera alors tentée, pour ne pas augmenter ses prix et conserver ses parts de marché, de rogner sur d'autres coûts de production.

Les relations entre la fiscalité et la compétitivité sont complexes et l'impôt paraît difficilement conciliable avec la compétitivité, d'autant plus que la compétitivité est tantôt perçue comme un fait, un constat (la fiscalité est un handicap à la compétitivité des entreprises françaises) et tantôt conçue comme un objectif à réaliser (la fiscalité doit chercher à améliorer la compétitivité des entreprises françaises). C'est dans cette dernière acception qu'entre le « Pacte pour la compétitivité, la croissance et l'emploi » mis en œuvre en 2012 par le gouvernement de Jean-Marc Ayrault ou encore le *Pacte pour la compétitivité de l'industrie française*, proposé par la commission présidée par Louis Gallois en novembre 2012. Les relations entre l'impôt et la compétitivité peuvent être abordées dans un souci de simplification et de clarification autour de trois axes principaux. Ces trois questions peuvent être résumées par trois formules simples, trois « gammes » : compétitivité sans l'impôt, compétitivité par l'impôt et compétitivité de l'impôt. La compétitivité peut, en premier lieu, se concevoir en effet dans le cadre d'une fiscalité neutre, c'est-à-dire tout simplement sans l'impôt. Elle peut également être favorisée par une fiscalité interventionniste et elle sera alors atteinte au moyen de l'impôt. Enfin, l'impôt mondialisé peut être lui-même un objet de compétitivité et il sera alors question de la compétitivité de l'impôt.

La compétitivité sans l'impôt : l'impôt neutre, élément de la compétitivité

Idéalement, l'impôt ne devrait avoir aucune incidence sur la compétitivité et, de fait, le terme de compétitivité est rarement employé par les fiscalistes – tout au plus est-il fait allusion au libre exercice des activités

8. Laurent Simula, « Comment rendre le système fiscal français plus favorable à la compétitivité ? », *Les Cahiers français*, n° 380, 2014, p. 47. Suite à cette troisième citation, l'auteur mentionne ainsi la qualité des produits, leur image de marque, les délais performants de livraison, etc.

économiques ou au respect des lois du marché. L'impôt a été conçu comme une technique libérale d'une neutralité absolue favorable à la compétitivité. Cependant, cette neutralité « absolue » est bien vite devenue relative.

La neutralité absolue de l'impôt favorable à la compétitivité

Le mythe de la neutralité de l'impôt est apparu très tôt dans le contexte libéral du XIXe siècle et sans doute avant, puisque au Moyen Âge l'impôt n'était conçu que comme une ressource exceptionnelle et l'État existait ainsi sans l'impôt [9]. L'impôt « libéral » repose sur le principe politique du libre consentement exposé dès le décret du 17 juin 1789 abolissant les impôts de l'Ancien Régime et repris par l'article 14 de la Déclaration de 1789. Il en résulte une contribution théoriquement acceptée, en particulier par les acteurs économiques, qui, par l'institution du suffrage censitaire – dès la Constitution de 1791 – deviendront, surtout sous la Restauration, les seuls représentants susceptibles de consentir l'impôt. Il est ainsi difficile de concevoir, dans ce contexte politique particulier, que les forces économiques de la nation viennent limiter leurs facultés productives (et leurs marges bénéficiaires) par un impôt excessif altérant leur compétitivité.

En outre, l'impôt libéral est conçu comme un élément favorisant la compétitivité. Cet impôt est en effet construit par opposition à un autre procédé de contribution obligatoire, la contrainte (corvée, réquisition sans indemnité, service militaire aux frais des individus). Gaston Jèze, en particulier, soulignera la supériorité de l'impôt sur le procédé de la contrainte [10]. L'impôt permet, outre une meilleure satisfaction du besoin public, de laisser les individus libres de se consacrer entièrement à leurs activités économiques sans qu'il soit besoin de concéder une ou plusieurs journées de travail à la satisfaction d'un intérêt collectif. Ainsi, l'impôt est conçu comme une technique libérale favorable de ce point de vue à la compétitivité, dans la mesure où il n'entrave pas les agents économiques par des contraintes autres que fiscales. Par ailleurs, l'impôt étant prévu par la loi et en principe selon un taux fixé à l'avance, il est inscrit dans l'État de droit et offre une stabilité propice à l'exercice des activités économiques puisque son montant pourra être facilement et sûrement connu des contribuables.

---

9. Cette période est qualifiée par Gabriel Ardant d'« État sans impôt » (*Histoire de l'impôt*, t. 1, Paris, Fayard, 1971, p. 163 et 232).

10. Gaston Jèze, *Cours de finances publiques, 1930-1931*, Paris, Giard, 1931, p. 44 (rééd. Paris, La mémoire du droit, 2013, avec une préface de Gilbert Orsoni).

Enfin, l'impôt est construit sur la base d'un principe essentiel d'égalité devant les charges publiques figurant à l'article 13 de la Déclaration de 1789. De ce principe découlent à la fois la proportionnalité (ainsi que la progressivité) de l'impôt et surtout l'universalité de l'impôt. L'universalité ou encore la généralité de l'impôt est un facteur essentiel de compétitivité car tous les agents économiques sont soumis aux mêmes impôts. Le principe d'universalité de l'impôt s'oppose en général aux dérogations ou aux fameuses « niches fiscales » puisque les exonérations, réductions et dégrèvements sont susceptibles d'entraîner des distorsions dans le circuit économique, de fausser la concurrence et d'entraver la compétitivité de certains par rapport à d'autres – en ce sens, les récentes manifestations des chauffeurs de taxi révèlent bien les risques engendrés par toute dérogation (voulue ou simplement tolérée) en matière fiscale. Le principe de proportionnalité suppose que l'impôt sera perçu en fonction de la capacité contributive de chacun. L'égalité pose également un principe de progressivité mais, en l'occurrence, force est de constater que la progressivité n'a guère été retenue en matière économique, car elle est difficile à mettre en œuvre et peut préjudicier à la compétitivité. Ainsi, les principaux impôts frappant l'activité économique sont des impôts proportionnels auxquels ont été introduits des mécanismes de progressivité (TVA, impôt sur les sociétés, contribution économique territoriale, contribution sociale de solidarité des sociétés, etc.).

À l'extrême, la neutralité va jusqu'à remettre en cause l'impôt même et proposer sa suppression pure et simple puisque « l'impôt, c'est du vol [11] », dans la mesure où, dépourvu de légitimité éthique, l'impôt ne repose sur aucun fondement valide [12]. L'impôt neutre, favorable à la compétitivité, puisqu'il favorise les activités économiques sans les influencer, est très vite remis en cause par les transformations du rôle de l'État et le développement des interventions économiques et sociales publiques après la Première Guerre mondiale. La neutralité de l'impôt devient alors relative.

11. Serge Schweitzer et Loïc Floury, *Théorie de la révolte fiscale. Enjeux et interprétations, ou pourquoi le révolte fiscale n'aura pas lieu*, Aix-en-Provence, PUAM, 2014., p. 20. Ces conceptions reposent sur la théorie de l'impôt-échange formulée notamment par Jean-Baptiste Say (*Cours complet d'économie politique*, t. 8, chap. 4), cité par Pierre-Joseph Proudhon (*Théorie de l'impôt*, Paris, Dentu 1861, p. 267) : « Quand les peuples, dit-il, ne jouissent pas des avantages "que l'impôt peut leur procurer, quand le sacrifice auquel il les soumet n'est pas balancé par l'avantage qu'ils en retirent", il y a iniquité. Ce bien leur appartient : on ne saurait, à moins de commettre un vol, ne pas leur donner en échange un bien qui le vaille. »

12. Cf., pour une légitimation de l'impôt par la solidarité, Audrey Rosa, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, thèse, Université Toulouse 1 Capitole, 2013.

La neutralité relative de l'impôt, frein à la compétitivité

L'impôt libéral est inscrit dans un contexte de limitation des dépenses publiques qui ne correspond plus depuis longtemps à la réalité financière, même si le mythe est toujours entretenu par certains économistes. Les finances libérales se traduisaient par des dépenses publiques de fonctionnement permettant de financer les services publics souvent limités aux seules fonctions régaliennes. L'impôt ayant une fonction uniquement financière est également limité et affecte peu les activités économiques. Il ne nuit pas à la compétitivité sans non plus l'encourager. Cependant, l'impôt s'est transformé avec l'État. De la seule fonction financière, il s'est vu attribuer des missions économiques et sociales. De surcroît, l'impôt doit financer des dépenses de transfert vers d'autres entités (transferts sociaux, Union européenne, collectivités territoriales, opérateurs de l'État, etc.). L'impôt doit également subvenir au financement des intérêts de la dette qui sont devenus, avec plus de 40 milliards d'euros par an, le deuxième poste budgétaire après les transferts aux autres collectivités publiques. Dans ce contexte de dépenses importantes, l'impôt neutre a disparu.

L'impôt neutre présentait plusieurs caractéristiques inspirées par l'économiste Adam Smith [13] et complétées par la suite. Le « bon impôt » doit être proportionnel, certain, pratique et facile à recouvrer, peu coûteux pour sa perception. Selon René Stourm, les maximes d'Adam Smith peuvent se résumer en quatre mots essentiels : « justice, certitude, commodité, économie [14] ». Sur la base de ces principes l'impôt favorable à la compétitivité doit surtout être économiquement neutre et léger [15]. Cette neutralité a engendré le modèle d'un impôt idéal qui doit être productif (exigence de la généralité de l'impôt et établissement d'une large assiette), élastique (l'impôt peut être facilement augmenté sans générer de réactions majeures), stable (de manière à favoriser la stabilité économique et l'acceptation de l'impôt) et économique (le recouvrement de l'impôt ne doit pas être coûteux). De ce point de vue, la TVA constitue

13. Adam Smith, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations* (1776), t. 5, chap. 2, sect. 2.

14. René Stourm, *Systèmes généraux d'impôt*, Paris, Guillaumin, 1905, p. 30.

15. Systématisée par Arthur Laffer, la théorie de la limitation de la pression fiscale est au cœur de cette neutralité relative. Même si Laffer ne donne aucune précision chiffrée, il est courant de considérer que le seuil optimal de la courbe en cloche de Laffer est de 30 % du PIB. Appliqué à la France, les prélèvements obligatoires ne devraient pas dépasser ainsi 600 milliards d'euros. Or les dépenses publiques représentent environ 1 150 milliards d'euros, l'impasse serait ainsi au mieux de 550 milliards d'euros, qui, au passage, représentent environ le montant des finances sociales (environ 520 milliards d'euros) !

ainsi l'impôt idéal, tandis que le système de la taxe cumulative ou en cascade, qu'elle remplace, constituait un sérieux obstacle au développement des entreprises et à leur compétitivité [16].

La neutralité fiscale absolue du XIXe siècle est devenue relative. La neutralité relative suppose ainsi une absence d'incidence sur les structures économiques, les initiatives des producteurs et les choix des consommateurs [17]. Mais cette neutralité favorable à la compétitivité n'a probablement jamais existé, elle relève d'un modèle idéal et du « devoir être » plus que de l'« être » [18]. Il est toutefois loisible de concevoir, même dans un modèle purement théorique, une fiscalité neutre dans laquelle le rapport entre l'impôt et la compétitivité est totalement absent. L'impôt neutre exclut toute volonté d'encourager de quelque manière une activité économique et, de ce fait, idéalement, sera favorable à la compétitivité. On pourra concevoir une compétitivité sans impôt et, à partir du modèle idéal d'impôt, dresser le tableau des principaux défauts que tout impôt doit éviter. Le « mauvais impôt » préjudiciable à la compétitivité frappe de manière excessive une catégorie de contribuable comme les entreprises – on rappellera ici le poujadisme des années 1950 et l'Union de défense des commerçants et artisans qui incitait ses adhérents à ne plus payer leurs impôts –, est instable et fluctuant, manque d'élasticité car toute augmentation génère des distorsions d'ordre économique, coûteux (à la fois par ses frais de perception et ses répercussions économiques [19]) et complexe (autant par ses modalités d'assiette que de recouvrement [20]).

Ainsi, la compétitivité peut se concevoir en premier lieu sans l'impôt dans le cadre d'une stricte neutralité fiscale qui en pratique est pure chimère. L'impôt peut également être envisagé comme un instrument de la compétitivité qu'il cherchera à favoriser.

---

16. Cf. Maurice Lauré, *Traité de politique fiscale*, *op. cit.*, p. 84-85.

17. Pierre Beltrame et Lucien Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, 2e éd., Paris, PUF, 1997, p. 314.

18. Le mythe de l'impôt neutre est parfaitement expliqué par Pierre Beltrame et Lucien Mehl, suivant lesquels « l'idéal d'une fiscalité absolument neutre suppose une économie en équilibre stable, dans laquelle les ressources (naturelles techniques et humaines) seraient constantes, tandis que l'affectation des ressources aux hommes et des hommes aux travaux serait optimale. Cette position relève plus de la mystique de l'équilibre général que de l'observation scientifique » (*ibid.*, p. 314).

19. Cf. Maurice Lauré, André Babeau et Christian Louit, *Les Impôts gaspilleurs*, Paris, PUF, 2001, p. 15 : « Certains prélèvements obligatoires – et non des moindres – sont "gaspilleurs", c'est-à-dire que, même sans être diminués des frais de perception, ils procurent moins à la puissance publique qu'ils ne coûtent aux contribuables. »

20. Cf. Gérard Mestrallet, Michel Taly, Julien Samason, *La Réforme de la gouvernance fiscale*, Paris, LGDJ, 2005.

La compétitivité par l'impôt : l'impôt interventionniste, instrument de la compétitivité

La compétitivité au moyen de l'impôt constitue la formule moderne interventionniste [21]. La dimension sociale et solidaire de l'entreprise, pourvoyeuse d'emploi, génératrice de richesse et contribuable majeur – les principaux contribuables sont des personnes morales et non, contrairement à l'idée communément admise, des personnes physiques – est ainsi prise en considération et sa compétitivité doit être préservée, notamment au moyen de l'impôt. Cette dimension donne ainsi lieu à des politiques fiscales favorables à la compétitivité, dont les résultats demeurent cependant mitigés.

Les politiques fiscales en faveur de la compétitivité

Les politiques fiscales en faveur de la compétitivité ne sont pas nouvelles, elles sont apparues, sous une autre appellation, depuis longtemps et malgré le dogme de la neutralité fiscale [22].

La technique la plus ancienne d'intervention en faveur de la compétitivité est celle des dégrèvements et exonérations (par exemple, l'exonération des plus-values d'actifs). Ces politiques sont essentiellement structurelles [23] ou visent tantôt à favoriser un secteur particulier (tourisme, hautes technologies…), tantôt à faciliter les créations d'entreprise (exonération en faveur d'entreprises localisées dans certaines zones, jeunes entreprises innovantes, jeunes entreprises universitaires [24]…), tantôt enfin à inciter les entreprises exportatrices. La fiscalité s'efforce également d'encourager les investissements des entreprises, clef de voûte de la compétitivité. Les effets de l'impôt sur les investissements ont d'ailleurs été mesurés à travers le concept de « coin fiscal », « fondé sur la comparaison entre le taux de rendement brut, avant impôt, obtenu par une société pour un investissement et le rendement net, après impôt, perçu par un épargnant-investisseur pour ce même investissement ».

---

21. Pierre Beltrame et Lucien Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, *op. cit.*, p. 312.

22. Gaston Jèze évoque des exonérations célèbres du droit fiscal français en faveur de certains secteurs (*Cours de finances publiques, 1930-1931*, *op. cit.*, p. 359).

23. Gilbert Orsoni, *L'Administration de l'économie*, Paris, LGDJ, 1995, p. 176, et *L'Interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995.

24. Pour une liste des exonérations possibles, cf. DGFIP, *Livret fiscal du créateur d'entreprise. Généralités*, 2013, p. 15 et suiv. ; disponible sur Impots.gouv.fr.

« La différence de rendement constatée, appelée “coin fiscal”, permet de mesurer l'impact des différents régimes fiscaux sur l'investissement », expliquent Pierre Beltrame et Lucien Mehl [25].

L'incitation à l'investissement peut aussi se faire par des amortissements lissés dans le temps : on distinguera ainsi l'amortissement accéléré, l'amortissement dégressif, l'amortissement majoré (Royaume-Uni) ou enfin l'amortissement linéaire. L'amortissement n'est pas une exonération fiscale, mais il permet d'épargner la trésorerie de l'entreprise en étalant une charge ; l'amortissement majoré constitue en revanche une aide à l'investissement, puisqu'il permet de déduire davantage que le coût réel des investissements réalisés.

La fiscalité des investissements est également susceptible de prendre la forme de crédit d'impôt – les entreprises bénéficieront en ce cas d'un crédit d'impôt égal au montant des investissements pratiqués. La technique du crédit d'impôt constitue en effet un moyen de favoriser la compétitivité. Le CICE a été institué par l'article 66 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2012 et se situe dans le prolongement de la réflexion sur la « TVA sociale » ou la « TVA-compétitivité » [26], dont l'objectif était de baisser la part des cotisations sociales patronales et de la compenser par une augmentation du taux de TVA de 1,6 % – accompagnée, à la marge, d'une augmentation du prélèvement social sur les revenus du patrimoine et les produits de placement. La mesure a été abandonnée mais la loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012 augmente les taux de TVA à compter de 2014, afin de contribuer au financement du CICE. Ce dernier permet aux entreprises de baisser leurs charges salariales sous la forme d'un crédit d'impôt qui sera récupéré l'année suivante par ces dernières. Ainsi, il constitue globalement une reprise améliorée et moins coûteuse de la « TVA-compétitivité ».

La nouvelle gouvernance fiscale est un autre procédé susceptible de favoriser la compétitivité ; elle cherche à simplifier le système fiscal, notamment en faveur des entreprises. La simplification et l'allégement des formalités fiscales sont censés offrir aux entreprises plus de temps pour améliorer leur compétitivité. Mais la bonne gouvernance fiscale ne se limite pas pour autant à de simples mesures simplificatrices. Elle a pour objectif majeur de développer un meilleur droit fiscal répondant

25. *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, *op. cit.*, p. 391. Cf. aussi Annie Vallée, *Économie des systèmes fiscaux comparée*, Paris, PUF, 1998, p. 298 et suiv.

26. La TVA sociale, instituée par l'article 2 de la première loi de finances rectificative pour 2012 du 14 mars 2012, a été abrogée par l'article 1er de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012.

à quatre grands principes : la lisibilité, la clarté, la simplicité, la sécurité, éléments essentiels de cette bonne gouvernance qui devrait permettre de favoriser la meilleure compétitivité des entreprises libérées des « tracasseries » administratives.

Si l'arsenal des mesures fiscales en faveur de la compétitivité est éminemment vaste, les résultats des politiques fiscales mises en œuvre sont relativement mitigés.

Les résultats mitigés des politiques en faveur de la compétitivité

Les résultats des politiques fiscales en faveur de la compétitivité ne peuvent à la réflexion qu'apparaître limités car la conciliation entre la fiscalité et la compétitivité relève d'un phénomène extrêmement complexe qui risque de multiplier les risques d'interactions du fait de l'interrelation des mécanismes mis en place. Les politiques fiscales d'incitation se heurtent, de surcroît, à des normes supérieures de droit essentiellement constitutionnelles et européennes.

La complexité gouverne les relations entre la compétitivité et l'impôt. D'abord, dans un système d'impôts multiples qui caractérise la fiscalité des États développés, une mesure fiscale a bien vite des répercussions sur d'autres impôts. Les mesures d'incitation telles que le CICE ne font en réalité que changer la répartition des charges sociales supportées désormais par le consommateur final. Il n'est pas certain que l'augmentation de la TVA sur le marché intérieur encourage la compétitivité des entreprises – qui ont besoin d'être préservées sur le marché national par une politique portant sur la consommation –, tandis que les entreprises exportatrices bénéficient peu du CICE – ainsi, le rapport du comité de suivi du CICE publié en octobre 2013 montre que les entreprises exportatrices (pour plus de 35 % de leur chiffre d'affaires) « ont moins de la moitié de leur masse salariale entrant dans le champ du CICE ».

En outre, la compétitivité est affectée par la fiscalité locale[27]. La contribution économique territoriale a, d'après l'exposé des motifs du projet de loi de finances pour 2010, pour principale finalité d'« encourager la compétitivité de notre économie en soutenant l'investissement et l'innovation ». L'assiette « valeur ajoutée » de cette contribution est ainsi censée améliorer la compétitivité des entreprises. Mais la combinaison

27. La réforme de la taxe professionnelle est liée à la recherche d'une compétitivité accrue. Le Conseil des prélèvements obligatoires, s'inspirant du rapport Fouquet remis en 2004, a recensé les principaux défauts de cet impôt local en quelques formules simples (*Fiscalité locale et entreprises*, mai 2014, p. 48 et suiv.).

entre la fiscalité nationale et la fiscalité locale est de nature à compliquer les relations entre l'impôt et la compétitivité. Cette relation est encore plus complexe lorsque le champ est élargi aux autres prélèvements obligatoires et surtout aux prélèvements sociaux. La recherche de la compétitivité au moyen de l'impôt nécessite une triangulation entre les impôts nationaux, locaux et les prélèvements sociaux. Or, relevant de champs décisionnels différents, ces trois périmètres (auxquels pourrait être ajouté le périmètre douanier) sont rarement abordés de manière synthétique. Il est ainsi pratiquement impossible de mesurer l'incidence des prélèvements obligatoires sur la compétitivité.

Il faut enfin se garder de considérer la fiscalité comme l'unique frein à la compétitivité. Les entreprises agissent dans un contexte économique et, plus généralement, social primordial. Le manque de compétitivité des entreprises est également imputable à un taux de croissance quasiment nul, à une inflation trop fortement jugulée ainsi qu'à une monnaie trop forte. La compétitivité est aussi affectée par la frilosité du système bancaire, peu enclin à la prise de risque.

La compétitivité par l'impôt se heurte également à des obstacles financiers et juridiques. La crise des finances publiques limite considérablement les marges de la politique fiscale. Dans le cadre limité des déficits publics, les dépenses fiscales en faveur des entreprises ont un coût non négligeable – plus de 70 milliards d'euros. De surcroît, l'endettement public obère la liberté de choix en limitant les marges de manœuvre financière. L'État supporte 167 milliards d'euros de dépenses « extérieures »[28], de sorte que la TVA qui constitue l'impôt le plus rentable (140 milliards d'euros en 2014) ne permet même pas de financer l'ensemble de ces transferts. Dans ce contexte contraint et externalisé, il est difficile de mener une politique fiscale dynamique sans grever d'autant plus les finances publiques.

À ces contraintes budgétaires muselant les politiques fiscales en faveur de la compétitivité s'ajoutent des contraintes strictement juridiques d'ordre constitutionnel ou européen. Au plan constitutionnel, les politiques fiscales en faveur de la compétitivité se heurtent essentiellement au principe d'égalité auquel il peut être cependant dérogé pour des motifs d'intérêt général ou lorsque les situations sont considérées comme différentes.

28. En simplifiant les choses, le budget de l'État supporte 47 milliards d'euros annuels d'intérêts de la dette, 50 milliards de transferts aux collectivités territoriales, 50 milliards de transferts aux « agences de l'État », 20 milliards de transferts en faveur de l'Union européenne.

Mais la compétitivité relève plutôt du motif d'intérêt général [29]. Ainsi, le Conseil constitutionnel a considéré en 2002 que « le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux » ; il a cependant encadré le législateur en lui imposant d'appliquer « des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés » [30]. Il en résulte qu'une politique fiscale en faveur de la compétitivité doit respecter ce cadre posé par le Conseil et certaines décisions ont pu de ce fait être critiquées [31]. *A contrario*, la jurisprudence constitutionnelle peut aussi favoriser la compétitivité en plaçant les concurrents économiques dans une situation identique alors que le législateur leur avait réservé un traitement différent, en limitant le seuil de pression fiscale, en censurant le caractère confiscatoire de l'impôt ou en considérant la compétitivité comme une composante de la liberté d'entreprendre. Les politiques fiscales en faveur de la compétitivité se heurtent également au droit communautaire dans la mesure où le concept de taxe d'effet équivalent à une restriction quantitative (TEERQ) limite sensiblement les décisions fiscales favorisant les entreprises nationales. Il en va de même du tarif douanier commun et, de manière plus générale, des autres libertés, mais aussi, au-delà de prélèvements obligatoires, de la politique européenne en matière de concurrence [32].

En définitive, la compétitivité au moyen de l'impôt est limitée et surtout la fiscalité n'est pas le seul levier de la compétitivité. Il faudrait sans doute commencer par toiletter le régime fiscal des mesures freinant la compétitivité avant de proposer des mesures l'encourageant. La compétitivité par l'impôt est également contrainte par la concurrence fiscale qui soulève la question de la compétitivité de l'impôt même.

29. CC, décision 2009-599 DC, 29 décembre 2009, cons. 82.

30. CC, décision 2000-442 DC, 27 décembre 2002, cons. 19.

31. Ainsi la décision 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Taxe carbone*, a été critiquée par le Conseil des prélèvements obligatoires (rapport précité, p. 51). Pour une critique plus globale de la jurisprudence constitutionnelle fiscale, cf. Martin Collet, *L'Impôt confisqué*, Paris, Odile Jacob, 2014.

32. La peur de toute opération de fusion horizontale et la recherche de la satisfaction du consommateur aboutissent à favoriser les participations des fonds de pension plutôt que celles des entreprises agissant dans le même secteur.

La compétitivité de l'impôt : l'impôt mondialisé, objet de la compétitivité

Avec la mondialisation de l'économie, l'impôt est également soumis à la concurrence. Après l'impôt neutre ou interventionniste, le XXIe siècle a donné naissance à un impôt mondialisé qui doit lui-même se montrer compétitif et rivaliser avec les systèmes offerts aux agents économiques par d'autres États. L'impôt est ainsi conçu comme un objet de compétitivité et une harmonisation fiscale internationale visant à encadrer cette compétition est en train d'émerger.

L'impôt conçu comme un objet de compétitivité

« La notion de "concurrence fiscale" désigne à la fois, de manière statique, la situation dans laquelle certains acteurs mettent en compétition les systèmes fiscaux de différents États et, de manière dynamique, les réactions des États pour améliorer leur position dans cette compétition [33]. » La concurrence fiscale concerne essentiellement les bases d'imposition mobiles – comme les activités financières et les autres prestations de services, ainsi que la fourniture de biens incorporels – qui offrent aux entreprises le choix de la meilleure législation fiscale. Cette concurrence fiscale peut affecter soit des États ou des collectivités territoriales entre eux (juridictions [34] de même niveau) soit des États et des collectivités territoriales imposant les mêmes bases (juridictions de niveau différent). L'impôt devient alors un objet de compétitivité soit pour attirer sur le territoire considéré des activités économiques génératrices d'emplois et de richesses, soit pour éviter que des entreprises, tentées par des systèmes fiscaux plus avantageux, ne quittent le territoire concerné. On distingue subjectivement une concurrence fiscale acceptable d'une concurrence dommageable.

Selon l'OCDE, « la mondialisation a […] été l'une des forces motrices qui ont entraîné les réformes fiscales, centrées sur l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la réduction des taux d'imposition, ce qui a eu pour effet de réduire au minimum les distorsions causées par la fiscalité [35] ». La concurrence fiscale n'a pas eu que de mauvais effets économiques,

33. Conseil des impôts, *La Concurrence fiscale et l'entreprise*, 22e rapport, 2004, p. 13. Cf. aussi Thierry Lambert, « Réflexions sur la concurrence fiscale », *D.* 2010, p. 1733.

34. Le terme peut choquer le juriste, il est employé par l'analyse économique pour désigner les autorités ayant la capacité de lever l'impôt et d'en assurer le recouvrement, le contentieux et la gestion.

35. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, 1998, p. 13, § 21.

mais elle a sans doute causé des désastres pour les finances publiques. La concurrence fiscale dommageable est celle qui a offert aux sociétés et aux particuliers de nouveaux moyens leur permettant de réduire au minimum leur contribution fiscale ou même d'échapper à celle-ci. Un régime fiscal dommageable a été défini par l'OCDE par quatre critères : un taux effectif d'imposition nul ou très faible ; le refus d'accès aux marchés nationaux pour les investisseurs bénéficiant du régime fiscal ; le manque de transparence ; l'absence de véritable échange de renseignements. Les paradis fiscaux sont traités différemment du régime fiscal préférentiel dommageable car ils constituent le paroxysme de la concurrence fiscale. Certains États ont ainsi pu exploiter ces moyens en déterminant des mesures fiscales visant principalement à détourner des capitaux financiers géographiquement mobiles [36]. Ces phénomènes inquiètent aussi bien l'Union européenne que l'OCDE puisqu'ils ne produisent pas de richesses mais génèrent simplement des flux financiers. Pour le fiscaliste, en tenant compte de ces critères, il est possible de taxer plus fortement des activités immobiles [37] et d'alléger la taxation des activités mobiles de manière à les attirer ou à éviter leur évasion.

Une nouvelle approche de la technique fiscale est progressivement en train de se dessiner. Quoi qu'il en soit, la concurrence fiscale combinée avec le dumping social, c'est-à-dire le choix de la législation sociale la plus favorable, produit des effets désastreux sur les finances publiques. La réduction progressive des ressources, combinée à l'absence de maîtrise des dépenses, a contribué à alourdir les déficits publics [38]. La concurrence fiscale place au même rang des États qui ne sont pas comparables. En ne prenant que le cas des États membres de l'OCDE, le taux des recettes fiscales totales par rapport au PIB varie en 2012 entre 20,8 % (Chili) et 48 % (Danemark), la France se situant à 45,3 %. La différence tient aux choix politiques et sociaux retenus. Pour la France, la concurrence fiscale risque de remettre en question la démocratie sociale ou le capitalisme social [39], qui est un choix fondamental de société. Pour limiter les effets de la concurrence fiscale et sociale dommageable, la compétitivité de l'impôt est progressivement encadrée et limitée.

---

36. *Ibid.*, p. 14, § 23.

37. Il est significatif que la première activité économique de la France et de l'Italie soit l'activité touristique car on pourra difficilement déplacer la tour Eiffel ou la chapelle Sixtine !

38. Il serait aisé de tout mettre sur le compte de la mondialisation, les phénomènes démagogiques ne sont pas non plus étrangers à la dérive des finances publiques.

39. Marc Leroy, « Taxation and policies », in *Le Financement des politiques publiques*, Paris, Bruylant, 2014, p. 47.

L'encadrement de la compétitivité de l'impôt : vers un « droit commun fiscal de l'humanité » ?

Mireille Delmas-Marty a suggéré, en contrepoids à la mondialisation, l'institution d'un « droit commun de l'humanité [40] » reposant en particulier sur l'harmonisation. Le parallèle avec le droit fiscal est loin d'être illusoire. En effet, les phénomènes de concurrence fiscale et les politiques de réduction des impôts et prélèvements sociaux au nom de la compétitivité remettent en cause les droits fondamentaux reconnus au sein des États et en particulier (mais pas seulement) les droits-créances économiques et sociaux. Le droit commun fiscal de l'humanité devrait ainsi participer de ce droit commun et freiner la compétitivité fiscale de manière à ne pas obérer la capacité financière des États, indispensable au maintien des droits fondamentaux.

Un espace mondial ou même régional de droits fondamentaux ne peut se concevoir sans l'harmonisation fiscale et la garantie d'une collectivité publique financièrement solide apte à garantir le respect des droits fondamentaux, au moyen notamment de prestations ou simplement dans l'administration des libertés fondamentales et des droits-garanties. Or, bien plus qu'en ce qui concerne les droits fondamentaux – nonobstant les progrès accomplis, notamment avec l'institution des juridictions pénales internationales –, les réactions internationales ou régionales en vue de lutter contre la concurrence fiscale dommageable progressent.

Dans le cadre de l'OCDE, des recommandations ont vu le jour concernant la lutte contre les paradis fiscaux ou les États à fiscalité privilégiée, ou encore les pratiques fiscales dommageables. Dès 2002, l'OCDE a établi un modèle de convention fiscale normalisée permettant l'échange de renseignements sur demande et l'adoption du principe de l'évaluation par les pairs en matière de coopération fiscale ; elle a également créé un Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales [41]. À partir de ces initiatives, des conventions internationales de lutte contre les pratiques concurrentielles fiscales dommageables ont pu être développées. Lors du sommet du G20 de Londres les 1er et 2 avril 2009, il a été clairement affirmé que « l'ère du secret bancaire est révolue » et que des actions seront entreprises contre les juridictions non coopératives, y compris les paradis fiscaux, et que les

40. Mireille Delmas-Marty, *Vers un droit commun de l'humanité*, Paris, Textuel, 2005.

41. Cf. Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur la lutte contre les paradis fiscaux*, n° 1423, 9 octobre 2013, présenté par Alain Bocquet et Nicolas Dupont-Aignan.

plus grands pays sont prêts à aller jusqu'à des sanctions pour protéger leurs finances publiques et leurs systèmes financiers [42].

Au sein de l'Union européenne, des initiatives ont été également prises afin de lutter contre les pratiques (ou mesures) fiscales dommageables. La commission européenne dès 1996 a mis en garde contre les pratiques fiscales concurrentielles [43]. La concurrence fiscale pour attirer les activités productives s'est développée et a enfermé les États membres dans un jeu négatif qui n'a eu aucun effet global sur l'emploi et sur la croissance, et qui a entraîné de simples transferts d'un État membre à l'autre [44]. Sur la base des recommandations de la Commission a été rédigé un code de conduite fiscale en vue de lutter contre la concurrence fiscale au sein de l'Union. En 1999, soixante-six mesures ont été considérées comme dommageables [45], essentiellement sur la base de cinq critères : avantages accordés exclusivement à des non-résidents ou à des transactions conclues avec des non-résidents ; avantages isolés du marché national et sans incidence sur l'assiette fiscale nationale ; avantages accordés même en l'absence d'activité économique réelle et de présence économique substantielle ; règles de détermination des bénéfices au sein d'un groupe divergeant des principes généralement admis notamment par l'OCDE ; mesures fiscales manquant de transparence [46]. Les négociations ont abouti en 2003 à l'adoption d'un « Paquet fiscal » visant à encadrer la compétitivité de l'impôt dans l'Union européenne. Par ailleurs, la Commission a également pris des initiatives concernant les infractions fiscales ainsi que la promotion de la coopération entre autorités fiscales des États membres.

42. Cf. Bernard Castagnède, « Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne », *Revue française de finances publiques*, n° 110, 2010, p. 3 et suiv.

43. Commission européenne, *La Fiscalité dans l'Union européenne*, 20 mars 1996, SE (96) 487 final.

44. La Commission constate que ces pratiques ont pénalisé l'emploi car le taux de taxation du travail serait à l'époque passé de 35 % à 43 % tandis que le taux de taxation du capital serait passé de 42 % à 36 %. Ces conclusions montrent clairement le transfert de charge de la fiscalité du capital vers la taxation du travail, sans doute au nom de la compétitivité de l'impôt. Comme l'exprimait Gaston Jèze, « Qu'il s'agisse de dépenses ou de recettes, c'est toujours un problème de répartition qui se pose » (*Cours de finances publiques, 1930-1931*, *op. cit.*, p. 3).

45. Benoît Delaunay, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *Revue française de finances publiques*, n° 126, 2014, p. 51 et suiv. Par régime dommageable est entendu, selon la Commission, un régime d'imposition nettement inférieur aux standards européens auquel s'ajoute un objectif manifeste de délocalisation des activités communautaires pour les attirer vers un autre territoire.

46. Cf. Ève d'Onorio Di Méo, *De l'harmonisation à la coordination de la fiscalité directe dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable*, mémoire de DEA, Institut de droit des affaires d'Aix-Marseille, 2003.

Un droit fiscal mondial ou régional est donc en train d'émerger en vue d'encadrer la compétitivité de l'impôt. Ce nouveau droit pourrait servir de pilier au droit commun de l'humanité préconisé par Mireille Delmas-Marty en ce qui concerne les droits économiques et sociaux[47]. Il serait certes loisible de laisser les choses en l'état, de procéder à des coupes budgétaires drastiques de manière à compenser les pertes de recettes fiscales liées à la compétitivité, et ce au détriment du modèle social et des valeurs globalement acceptées. Il faudrait en ce cas prendre garde de ne pas « jeter le bébé avec l'eau du bain » !

47. La répression des crimes contre l'humanité, génocides, atteintes à la sûreté, à la dignité, relève davantage de l'émergence du droit pénal international.

RÉSUMÉ

Les relations entre la compétitivité et l'impôt peuvent être essentiellement analysées autour de trois aspects. La compétitivité peut d'abord se concevoir sans l'impôt, dans le cadre d'une fiscalité neutre idéalisée. La compétitivité peut également être favorisée par l'impôt, mais les effets des politiques sont difficiles à mesurer. L'impôt peut enfin être l'objet de la compétitivité dans le cadre d'une économie mondialisée qui place les systèmes fiscaux des États en concurrence. Les tentations sont grandes de réduire le montant des impôts afin de satisfaire à la compétitivité. Dans ce cas, il faudrait prendre garde de ne pas « jeter le bébé avec l'eau du bain ».