

# **Le recours à l'impôt est inévitable : mais avec quelle légitimité ?<sup>1</sup>**

**Pr Michel Bouvier**

**Président de Fondafip**

**Directeur de la Revue Française de Finances Publiques**

La crise du coronavirus va-t-elle nous inciter à retrouver le sens du collectif, de la solidarité, de l'intérêt général et finalement de la justice sociale ? Rien n'est moins sûr.

En revanche, des questions commencent déjà à hanter les esprits et nous n'en aurons pas fini de sitôt avec elles. Ces questions, pleines de bon sens, auxquelles il va falloir répondre, sont les suivantes : Comment l'Etat va-t-il faire pour financer les déficits exceptionnels engendrés par la crise sanitaire ? Comment remboursera-t-il les emprunts contractés ? L'Etat peut-il agir sans ressources définitives, autrement dit sans impôts ? Peut-il s'endetter à perte de vue ?

Or, même si on peut répondre que dans le contexte actuel il ne peut être question d'accroître la pression fiscale sur les ménages comme sur les entreprises en raison de la nécessité impérieuse de soutenir l'offre et la demande, l'augmentation des prélèvements obligatoires, voire la création de nouveaux impôts, semble inévitable une fois que la crise se sera éloignée. C'est alors que l'épineux problème de la légitimité de l'impôt et donc de son acceptation, resurgira inévitablement et c'est maintenant qu'il faut définir et décider ce qu'il faudra faire, ce qu'il faudra changer ou instituer. C'est maintenant qu'il faut réfléchir à la manière de reconstruire une légitimité fiscale autrement dit aux conditions du consentement à l'impôt.

En effet, le consentement à l'impôt s'est considérablement dégradé au fil des crises économiques ou financières qui se sont succédées ces cinq dernières décennies. Et avec lui c'est aussi le système fiscal qui est devenu inadapté au monde globalisé et numérisé mais aussi très inégalitaire qui est aujourd'hui le nôtre. Plus encore nous sommes à cheval entre deux univers ou, si l'on préfère, entre deux époques, qui laisse apparaître des enjeux d'une taille inédite pour la fiscalité auxquels il s'avère urgent de répondre. Parmi ceux-ci, on peut constater une spectaculaire fragilité du consentement de l'impôt.

Cette fragilité résulte en premier lieu d'une déstabilisation de la fiscalité, en second lieu d'une dégradation de l'alliance du citoyen et de l'impôt, enfin, en troisième lieu d'une difficulté à définir clairement ce que doit être aujourd'hui la justice fiscale.

Ce seront là les trois éléments que je vais rapidement développer.

Il est d'abord essentiel de souligner que

## **I. La déstabilisation de la fiscalité qui s'est installée depuis près de cinquante ans a engendré une disparition progressive du consentement à l'impôt**

---

<sup>1</sup> Pour plus de développement, voir : M Bouvier, *L'impôt sans le citoyen ?* Editions LGDJ- Lextenso 2019

Cette déstabilisation a débuté au cours des années 1970 lorsque l'impôt a été dénoncé comme nourrissant un État tentaculaire qui paralysait le marché. Cette méfiance, voire même cette hostilité, vis-à-vis de l'impôt, qui imprègne encore les débats contemporains, fut portée par un retour des thèses des économistes libéraux classiques et néo classiques en réaction aux conceptions keynésiennes.

C'est alors que la courbe de Laffer connaîtra un franc succès et que le slogan « trop d'impôt tue l'impôt » fera le tour du monde. A la même époque d'autres réclameront d'« affamer la bête », c'est-à-dire de couper les vivres à l'État. Enfin, exprimant parfaitement « l'air du temps », Milton Friedman écrira en 1979 : « chacun d'entre nous a avantage à dépenser lui-même l'argent qu'il gagne plutôt qu'à le confier à des bureaucrates chargés de le dépenser à sa place ».

Face à la crise économique qui s'amplifia à la fin des années 1970, ce point de vue allait vite faire autorité et nourrir un antifiscalisme doctrinal parfois particulièrement radical pouvant aller jusqu'à proposer une abolition totale de l'impôt comme le voulait le mouvement libertarien.

Sur ces bases, théorisées et argumentées par une pensée économique libérale, une **banalisation de l'antifiscalisme** et la propagation d'une image négative de l'impôt se sont progressivement imposées. Certes, dans l'Histoire, l'impôt n'a jamais vraiment eu « bonne presse », il a souvent été brocardé ou fait l'objet de révoltes parfois très violentes. Néanmoins on lui reconnaissait un rôle essentiel dans la réalisation de l'intérêt général. Et puis, lorsqu'il y avait des mouvements de contestation il s'agissait de refus en actes qui portaient sur tel ou tel impôt alors que s'est installé parallèlement à ceux-ci une contestation doctrinale de l'impôt en soi, on veut dire du principe de l'imposition, qui pénètre les esprits et modifie négativement le regard porté sur la fiscalité.

**Un autre facteur de déstabilisation réside dans une incapacité à adapter le système fiscal aux transformations de son environnement.**

La légitimité des systèmes fiscaux est indissociable de leur réforme. Un « bon impôt » n'est pas nécessairement « un vieil impôt » comme le prétend le dicton. Un dicton qui exprime parfaitement l'importance des résistances au changement en matière fiscale, la peur de prendre le risque de modifier les équilibres existants. Excepté au cours de périodes troublées ou révolutionnaires, c'est très progressivement et sur une petite partie du système fiscal que se font les modifications. Autrement dit, le « grand soir fiscal » relève sinon de l'utopie pour le moins de l'exception.

Or, dans le contexte actuel, une réforme ne peut plus se faire par une accumulation de textes pris en réaction soit à des questions techniques, soit à des problèmes sociaux ou économiques ponctuels, soit encore à des rejets affirmés de telle ou de telle disposition, soit enfin à des pressions exercées par tel ou tel groupe organisé. Les bricolages ne sont plus possibles, le malaise fiscal est trop profond, notamment parce que notre modèle fiscal n'est plus adapté à la société d'aujourd'hui. Son élaboration s'est faite de la fin du 18<sup>ème</sup> siècle jusqu'à la première moitié du 20<sup>ème</sup>, or nous sommes aujourd'hui dans un monde qui a radicalement changé sous les effets combinés de la mondialisation et de l'intelligence artificielle.

Par ailleurs, la fiscalité ne peut plus continuer à être analysée et bâtie sur la base d'une grille de pensée au sein de laquelle se mêlent, sans jamais être explicitement identifiés, des points de vue ou des idéologies souvent contradictoires qui ne parviennent plus à interpréter de manière cohérente l'impôt et sa réforme dans le contexte nouveau qui est le leur.

Il en résulte des explications inintelligibles pour les citoyens et par voie de conséquence c'est sa légitimité qui est en question et si un impôt particulier ou, pire, le système fiscal dans son ensemble, ne sont pas ressentis comme légitimes, on l'a dit, le consentement ne sera pas au rendez-vous.

Et puis, le droit fiscal traduit sous la forme de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux extrêmement variés. C'est aussi une des raisons qui en fait un **droit compliqué et la complication de ce droit n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender**. Le législateur est ainsi conduit à modifier le droit fiscal en permanence et à multiplier les dispositions dérogatoires. On voit également se **multiplier les sources de ce droit**, nationales et internationales, législatives, réglementaires, jurisprudentielles. On voit aussi apparaître de **nouveaux domaines, et donc de nouveaux acteurs et de nouveaux problèmes**. Il en résulte une extrême diversité des impôts ainsi que des règles d'assiette et de procédures souvent très compliquées qui renvoient **une image complexe de la structure fiscale qui n'est pas du tout sécurisante et surtout qui ne favorise pas le consentement aux règles qui y sont posées**.

Ainsi, de décennies en décennies et de bricolages en bricolages, il a été ajouté du compliqué au compliqué.

Les dispositions fiscales sont devenues progressivement illisibles, incompréhensibles, donnant lieu à de multiples interprétations.

Au mieux, on peut voir là, comme je l'ai dit, une volonté malhabile de mettre l'impôt en adéquation avec un environnement mobile et complexe, sans que celui-ci ait été suffisamment et correctement analysé et conceptualisé. Au pire, ce phénomène est le reflet fidèle des corporatismes ou bien d'un laisser-aller associé à un manque d'audace fiscale

Quoiqu'il en soit, il s'installe un désintérêt des citoyens doublé d'un sentiment d'injustice face à une porte ouverte à l'évitement de l'impôt. Car, certains, on le sait, trouvent dans cette opacité une aubaine, pour tenter de se dispenser de la contrainte fiscale. Cette évolution vers toujours plus de complexité ronge par conséquent le consentement à l'impôt en mettant les contribuables en situations d'inégalité. Une inégalité qui est encore amplifiée par une évasion fiscale inédite et parfaitement visible aux yeux de tous, celle pratiquée par les entreprises du numérique. En effet, le consentement à l'impôt est déstabilisé par le couple mondialisation/numérique qui est à l'origine d'une évasion fiscale inconnue jusqu'alors et difficile à combattre avec les armes administratives et juridiques classiques.

Il est un fait que l'évasion fiscale internationale a pris aujourd'hui des proportions inégalées avec l'apparition d'un nouveau modèle d'entreprise qui repose sur le

numérique. Chacun le sait, les GAFAM<sup>2</sup> et les BATX<sup>3</sup> constituent une menace sérieuse certes pour le consentement à l'impôt mais pire encore pour l'avenir de la fiscalité. Et ce ne sont pas les formes les plus visibles et parfois spectaculaires des délocalisations de la matière imposable de certaines entreprises et de riches contribuables qui sont les plus cruciales.

En effet, l'essentiel est dans un processus de disparition des bases d'imposition que l'on ne peut réduire à une simple évasion fiscale. Il faut y voir l'expression d'un modèle économique potentiellement porteur d'un modèle de société libertarien où l'Etat n'a pas nécessairement sa place. Dans ce cadre, si l'évasion fiscale constitue toujours un objectif pour certains, elle est aussi et c'est plus inquiétant à mon sens, la conséquence logique d'un univers marchand de plus en plus concurrentiel et ouvert qui s'auto-construit, sans pilotage externe. Un autre cadre économique et politique se structure à l'écart des institutions classiques en s'enracinant dans le monde des internautes, celui des plateformes numériques et des géants du web. Dans ce cadre, le consentement de l'impôt n'est plus un sujet. Au mieux l'impôt se négocie entre l'entreprise et l'Etat, au pire il disparaît derrière le prix du service rendu.

On est là face à ce qui pourrait être l'évolution ultime de l'impôt. Ce n'est pas un scénario de science-fiction comme on pourrait le penser. En effet, outre la déstabilisation, dont il vient d'être question, la dégradation, sinon la disparition, de l'alliance du citoyen et de l'impôt est déjà bien présente en germes dans notre monde. Le citoyen jusqu'alors indissociable du contribuable est perçu et se perçoit lui-même de plus en plus comme un client de l'Etat ou d'une collectivité locale.

C'est cette dégradation de l'alliance du citoyen et de l'impôt que nous allons aborder maintenant.

## **II. La dégradation de l'alliance du citoyen et de l'impôt : la substitution du client au contribuable**

Il faut tout de suite rappeler que l'alliance entre le citoyen et l'impôt qui s'était solidement structurée depuis la DDHC de 1789 jusqu'à la montée en puissance de l'Etat interventionniste s'est profondément transformée ces dernières années. Elle s'inscrit maintenant dans un environnement marqué par une métamorphose de l'Etat et plus généralement du secteur public allant dans le sens d'une logique économique et gestionnaire.

Il en résulte que la nature politique du citoyen-contribuable tend à s'estomper en se fondant dans celle, économique, d'un client qui se substitue au contribuable. Une conception de l'impôt, prix du service rendu par le secteur public, tend ainsi à se substituer à celle d'un impôt qui serait l'expression et l'instrument d'une solidarité entre les citoyens. Ce glissement de sens s'explique pour plusieurs raisons.

Tout d'abord, dans la mesure où la légitimité traditionnelle de la prise de décision fiscale repose sur le principe selon lequel le Parlement est le centre ultime du pouvoir on a longtemps mesuré la portée de ce pouvoir en fonction de l'étendue du droit d'initiative accordé aux élus. Si cette construction, qui privilégie les décideurs politiques, continue d'exister, une autre catégorie d'acteurs tend à s'installer

<sup>2</sup> Google, Apple, Facebook, Amazon et Microsoft.

<sup>3</sup> Baidu, Alibaba, Tencent, Xiaomi.

solidement dans le processus de consentement à l'impôt, on veut dire les gestionnaires publics.

Portés par une culture de gestion en pleine expansion au sein du secteur public leur poids est de plus en plus important. Dans ce cadre le redevable est implicitement considéré comme un client car l'administration tend à rapprocher sa culture de celle de l'entreprise en adaptant les instruments du management privé. C'est dans ce sens que se réforment les administrations depuis plusieurs années en se présentant comme des administrations pourvoyeuses de services et il faut le souligner, l'administration fiscale n'est pas restée à l'écart de cette évolution.

La conséquence est que le contribuable s'efface derrière le consommateur dans le cadre de ce que l'on appelle le « nouveau civisme fiscal » c'est-à-dire une réhabilitation du civisme fiscal par l'amélioration de l'acceptation de l'impôt notamment en améliorant l'accueil, en automatisant les procédures de déclaration et de paiement afin de faciliter les démarches des redevables ou encore en tentant d'établir une relation de confiance.

Avec ce changement de cap le consentement à l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement, mais aussi au niveau de la pratique administrative, l'administration fiscale devenant le vecteur de ce consentement. À la légitimité politique s'ajoute une autre légitimité, une légitimité gestionnaire, avec cette fois pour objectif un consentement direct du citoyen-client non pas à l'élaboration de la loi fiscale mais à son application.

Au final, intégré dans un environnement marchand, l'impôt change de nature ; il se pénètre de l'esprit ambiant, apparaissant de plus en plus aux contribuables, on l'a dit, 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. La transformation de la relation fiscale en relation fournisseur/client modifie le sens de l'impôt dont les trois fonctions essentielles sont 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 lui un instrument de réalisation de l'intérêt général et de la solidarité ; la fonction budgétaire enfin qui ne peut trouver grâce aux yeux du redevable que si l'utilisation de l'argent public lui donne satisfaction.

C'est ainsi que se développe une conception de l'impôt très éloignée de celle de contribution. Cette conception retrouve dans ses grandes lignes et dans son esprit la logique de l'impôt-prix, une logique contractualiste née au 18<sup>ème</sup> siècle, qui tend maintenant à supplanter celle de l'impôt-solidarité, née quant à elle au 19<sup>ème</sup>.

En même temps les choses ne sont pas si simples. En effet, les deux façons de considérer l'impôt coexistent de fait dans l'inconscient collectif. C'est la conception solidariste qui demeure présente et justifie la demande de services publics même lorsqu'elle s'exprime concomitamment à la demande d'une baisse de la charge fiscale. De fait, lorsque les contribuables-clients constatent la fermeture de nombre de services publics ou ont le sentiment que le service n'est pas de qualité ou bien encore lorsqu'ils ne constatent pas d'amélioration concernant la baisse du chômage ni d'augmentation des salaires et des retraites, le doute sur l'utilité de l'impôt va en s'accroissant. Un tel constat favorise, voire même pour certains justifie, des révoltes ou des pratiques d'évitement de l'impôt. Ce qui peut tendre à conclure qu'il y a une contradiction évidente entre les deux attitudes et même une grande irresponsabilité

des citoyens qui peut étonner. Or, il faut voir là le résultat d'un désarroi et la présence d'un paradoxe qui s'est installé au sein de la société source d'un énorme quiproquo.

En réalité deux images de la fiscalité coexistent dans les esprits, et ce sont ces deux images qu'il convient d'intégrer et de concrétiser si l'on souhaite réhabiliter le consentement à l'impôt aujourd'hui fragilisé. Elles reflètent ce qui caractérise la société actuelle, une société marchande au sein de laquelle est ressenti par la majeure partie de la population un besoin de solidarité et de bienveillance.

Il faut encore observer que l'on assiste à la cohabitation de deux légitimités, l'une politique, l'autre gestionnaire, qui relèvent d'époques et de mondes différents. S'y confrontent deux conceptions dont la nature est à première vue diamétralement opposée et c'est de la manière dont il sera répondu à cet enjeu que dépend l'avenir de l'alliance citoyen/contribuable, voire l'avenir de la citoyenneté. Autrement dit le contribuable, victime d'une sorte de mystique de la gestion, pourrait bien être là encore définitivement éliminé par le client.

Mais ce n'est pas tout, il reste une question majeure pour le consentement à l'impôt, je veux dire celle de la difficulté à définir la justice fiscale.

En ce qui concerne

### **III. La difficulté à définir justice fiscale**

Il est important de rappeler qu'il n'est pas de société moderne qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui en sont membres soient convaincus que la justice constitue une réalité effective, et au premier chef la justice fiscale. Or, celle-ci représente un objectif particulièrement difficile à définir voire même un sujet totalement énigmatique.

Si chacun s'accorde en effet pour associer justice et égalité fiscale, le désaccord surgit immédiatement lorsqu'il s'agit d'aller plus avant c'est-à-dire d'en définir un sens partagé, un sens commun. Pourtant, c'est bien souvent au nom de la justice fiscale que se sont dressés dans le passé ou se dressent encore aujourd'hui des individus ou des groupes.

Et la question lorsqu'elle est posée, donne lieu à des débats sans fin, des discours parallèles et des incompréhensions reflétant une diversité d'intérêts qui ne se rejoignent que dans des propos ou des comportements de refus. Ainsi, la notion de justice fiscale – et c'est la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. C'est pourquoi, sans une identification préalable et débattue des grandes conceptions de la justice fiscale en présence, qui sont les reflets d'une certaine vision de la société, aucun sens commun ne peut se dégager.

La plus simple de ces conceptions, voire même simpliste, est évidemment celle d'une égalité arithmétique stricte, dans laquelle chaque contribuable doit s'acquitter du même montant de cotisation sans qu'il soit tenu compte de sa situation particulière. Son application serait d'évidence source d'une injustice indéniable entre

contribuables. Aussi est-il pertinent de s'orienter vers deux grandes conceptions de la justice, celle de justice distributive et celle de justice redistributive.

La justice distributive pose en principe que les richesses doivent être réparties en fonction des mérites de chacun. L'idée est que le citoyen doit recevoir de la société en proportion de ce qu'il y amène ; appliquée à la fiscalité, il en découle que ce même citoyen, en tant que contribuable, doit être plus ou moins taxé selon qu'il profite plus ou moins de la richesse produite. La justice ne s'identifie plus dans ce cas à une égalité directe entre individus, mais à une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous. Le système fiscal qui lui est le plus conforme est celui qui bannit les impôts progressifs et s'organise autour d'impôts à taux proportionnel en privilégiant les impôts sur la dépense, par exemple la TVA.

La justice redistributive, appliquée à la fiscalité, suppose quant à elle d'associer étroitement justice fiscale et justice sociale. Elle vise au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt, à réduire les inégalités de revenus. Elle se rattache à une théorie, dite de l'impôt- solidarité, qui considère l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social et à l'équilibre d'une société. Cette théorie se situe dans le prolongement des idéologies socialistes et solidaristes forgées au XIX<sup>e</sup> siècle. Elle implique donc d'une part à tenir compte de la capacité contributive des contribuables et instituer une progressivité de l'impôt, d'autre part à considérer celui-ci comme un instrument de redistribution et d'égalisation. Prendre en considération la capacité contributive c'est faire en sorte que le sacrifice demandé soit égal pour tous les contribuables en rapport de leur « pouvoir économique » mais aussi de leur situation personnelle. L'image de la communauté familiale fonde cette conception. Comme le souligna Gaston Jèze : « Chaque membre de la famille doit contribuer aux dépenses de la communauté non pas en raison des bénéfices qu'il en retire [...] mais d'après ses forces pécuniaires ». Le fleuron de ce point de vue est l'impôt sur le revenu des personnes physiques à taux progressif.

Ainsi, à notre sens, conférer un contenu à la justice fiscale aujourd'hui, suppose d'abord d'avoir clairement identifié les doctrines existantes. Il s'agit ensuite de faire des choix et pour cela d'en rendre la définition et ses conséquences concrètes explicites à un moment donné, pour une population donnée ce qui suppose un débat d'envergure conduisant à mettre à plat le système existant. Ensuite, réformer amène à déterminer la matière imposable et les contribuables concernés mais aussi à choisir entre impôt direct et indirect, impôt réel ou impôt personnel ou bien encore proportionnel et progressif. Ce n'est que grâce à cette démarche pragmatique, c'est-à-dire à la fois théorique et pratique que peut être conçu et construit un système fiscal adapté à une société dont les caractéristiques se sont considérablement modifiées.

## **Conclusion**

Pour conclure, je voudrais dire que réhabiliter le consentement à l'impôt dans la société contemporaine devrait consister avant tout à redonner un sens compréhensible par tous à la fiscalité. L'avenir de l'impôt et bien sûr du consentement des citoyens dépend d'abord de la réponse qui sera faite à cette question.

L'important dans l'immédiat n'est pas de proposer la énième suppression, modification ou création de tel ou tel prélèvement. Il faut en préalable s'arrêter sur le sens de l'impôt et donc sur ce qui fait que l'on consent ou non à s'en acquitter. Cela suppose de résister aux pressions d'un environnement général qui fait prédominer une approche technicienne ou idéologique, de l'impôt.

En effet, face à une société dont la complexité n'a cessé de progresser depuis une quarantaine d'années pour atteindre aujourd'hui des sommets, le désarroi des citoyens, comme des décideurs politiques ou des experts, au regard de l'impôt est palpable un peu partout dans le monde. Tous sont souvent désorientés face à des questions qui ne se posaient pas jusqu'alors, qui sont de plus en plus complexes et qu'ils ne peuvent plus régler au coup par coup. Les réponses apportées sont trop souvent à court terme et prisonnières d'idéologies surannées ; elles n'offrent, à des populations parfois désorientées, aucun projet de société au sein duquel pourrait s'inscrire un sens pour la fiscalité.

Or, nous sommes aux prises avec l'installation d'une civilisation nouvelle et nous devons en tenir compte dans nos réflexions sur la fiscalité. En fait, c'est tout l'univers fiscal traditionnel qui est déséquilibré et qui en retour déséquilibre son environnement politique. Il résulte de cette évolution une perte des repères habituels. L'impôt ne semble plus avoir aucun sens, ni budgétaire, ni économique, ni politique, ni social tant les problèmes soulevés se révèlent complexes et les points de vue et solutions proposées ou mis en œuvre contradictoires et souvent inopérants.

Dans ce système fiscal blessé par les transformations de son environnement se pose une question de fond, celle de sa nature, de sa fonction et donc d'une légitimité qui demande à être redéfinie. C'est là un sujet d'importance et il est de première urgence de nous interroger sur les conditions de cette légitimité car d'elle dépend le futur de l'impôt et par conséquent celui de la chose publique, de nos institutions, de notre démocratie. C'est pourquoi il est crucial aujourd'hui d'œuvrer à la construction d'une conception positive de la fiscalité et de réduire l'écart entre celle-ci et son environnement économique, politique et social ou plutôt de l'y réintégrer.