

Rabat le 12 mars 2016

La sécurité fiscale : les grands enjeux d'aujourd'hui

par Michel Bouvier

Professeur des Universités

Président de FONDAFIP

Introduction

D'un point de vue général **la sécurité juridique** est essentielle pour chacun d'entre nous, elle est un **facteur indispensable pour la garantie des droits individuels comme pour la démocratie.**

En matière fiscale, la sécurité est déterminante au regard de la qualité des rapports entre contribuables et administration, elle est **un élément clef du consentement de l'impôt.**

Elle est aussi **un élément déterminant du développement des entreprises et plus généralement de l'économie.**

Par ailleurs, elle est **nécessaire à la croissance des rentrées fiscales** et par conséquent à la **soutenabilité des finances publiques.**

Au final, prise dans sa globalité, elle est **une des conditions de la qualité du lien social et du bien-être en société** ; c'est là par conséquent une excellente raison pour s'y intéresser comme **politique publique.**

Mais il faut aussi **situer la question dans son contexte actuel** ainsi qu'en fonction des **évolutions futures** de ce contexte. On veut dire que si le sujet est crucial aujourd'hui pour les raisons qui viennent d'être évoquées, il pourrait l'être plus encore demain mais cette fois pour d'autres raisons, on y reviendra.

En effet, si **l'insécurité fiscale**, la face obscure de la sécurité fiscale est d'une certaine manière inhérente à tout système d'imposition et qu'il soit sans aucun doute indispensable de la combattre, **encore faut-il que l'impôt et son droit, le droit fiscal, ne soient pas eux-mêmes menacés d'obsolescence**. Il est tout aussi crucial de s'interroger sur le futur de l'impôt face au développement allant croissant d'une évasion fiscale qui profite d'une économie mondialisée et d'une culture inédite, celle du numérique. **Tout porte à penser que l'assiette fiscale est actuellement menacée par une érosion sans précédent.**

Combiné à la mondialisation le numérique porte en germe le passage vers une civilisation nouvelle dans laquelle la place de la fiscalité n'apparaît pas à l'évidence. Là se niche une insécurité fiscale majeure.

Mais, avant d'aborder cet aspect, il faut d'abord insister sur le fait que la sécurité fiscale est **une politique publique particulière qui intègre trois logiques.**

I. La sécurité fiscale : une politique publique

A. La sécurité fiscale répond à trois logiques

C'est en premier lieu une logique politique dont il s'agit.

1°). Une logique politique

La sécurité fiscale est certes un sujet juridique mais elle s'enracine dans un projet politique, celui de la tradition démocratique et par conséquent de la confiance que peuvent avoir les citoyens dans leurs institutions politiques et administratives et dans leur droit.

A cet égard, il faut rappeler que parmi les nombreux problèmes posés par l'impôt, la question des rapports entre contribuables et administration présente un caractère récurrent, en particulier sous l'angle d'une problématique de fond à savoir ***la sécurité de ces rapports.***

Celle-ci est essentielle à divers titres et si ses formes et son accomplissement dépendent au final des règles juridiques et des pratiques administratives qui la concernent, il convient avant tout de la considérer comme procédant d'un ***mode d'organisation de la société.***

Et si le temps n'est plus, fort heureusement, celui des exactions commises par ceux qui décidaient de l'impôt ou le recouvraient, la question n'a pas pour autant disparu.

Le problème se pose avec acuité lorsque l'impôt prend un tour ressenti, à tort ou à raison, comme ***confiscatoire*** et affecte les capacités économiques des contribuables ou encore ***lorsque l'instabilité des règles est particulièrement forte mettant les contribuables dans l'incapacité de bâtir des stratégies.***

Le droit fiscal traduit, en effet, sous la forme de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux extrêmement variés. C'est la raison pour laquelle c'est un **droit complexe et la complexité 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, 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**. C'est dans ce cadre juridique et sociétal que doit être replacée la question essentielle de la sécurité fiscale qui, on l'a dit, constitue une composante majeure de la sécurité juridique en général. En fait, et comme l'a bien mis en évidence le rapport Fouquet, « **l'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique** : les changements fréquents de la loi et les difficultés qui apparaissent lorsqu'il s'agit de l'interpréter constituent une source de risque pour l'ensemble des contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale comme dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique ».

Or, cette sécurité suppose en premier lieu qu'il existe un droit fiscal relativement autonome constitué par un corps de principes et de règles aisément identifiables et stables. Elle implique en second lieu que ce droit soit facilement interprétable et que le contribuable se voit accorder certaines garanties, en particulier sur le terrain essentiel de l'activité interprétative de l'administration.

Cela suppose également, d'une part que l'organisation des relations entre le fisc et les contribuables soit clairement définie, d'autre part que les droits et devoirs de chacun soient équilibrés.

On l'a compris, la sécurité fiscale est un sujet juridique qui relève, qui s'enracine dans une **logique politique**.

Mais on est aussi en présence d'une logique économique.

2°). Une logique économique

C'est aussi un **sujet d'ordre économique**. En effet, des impératifs économiques sont déterminants. Ils concernent tout autant le dynamisme de la consommation que celui de la production, c'est-à-dire les entreprises et leur décision d'investir mais aussi leur compétitivité.

C'est à la faveur du développement d'une société globalisée que la sécurité fiscale a connu un regain d'intérêt car dans ce cadre, l'insécurité fiscale augmente aussi bien pour les entreprises que pour les salariés. En effet, la mondialisation a rendu le marché économique plus que jamais imprévisible, et la sécurité fiscale constitue un objectif indispensable pour le bon fonctionnement des entreprises. Le besoin de plus en plus urgent de sécurité juridique et en particulier fiscale se fait sentir aussi bien pour la petite entreprise nationale dont le sort, qu'elle le veuille ou non, est plus ou moins déterminé par les fluctuations du marché international, que pour les grandes entreprises qui développent des stratégies fiscales à l'échelle de l'espace planétaire.

Autrement dit, la sécurité fiscale est aussi un sujet juridique qui s'enracine dans une **logique économique**, celle de la dynamique du marché.

Une troisième logique est aussi particulièrement importante, on pense ici à la logique financière publique.

3°). Une logique financière

En effet, ***l'insécurité fiscale a nécessairement des conséquences sur l'accomplissement par les contribuables de leurs obligations et peut réduire le produit de l'impôt.***

Le défaut de sécurité fiscale est ainsi susceptible d'engendrer divers comportements d'évitement de l'impôt comme des délocalisations vers des États où l'assurance que les facteurs essentiels de cette sécurité sont au rendez-vous.

C'est ainsi, cette fois, une **logique financière publique** qui est en jeu.

Autrement dit, la sécurité fiscale, lorsqu'elle est assurée, est **source de confiance** pour le citoyen comme pour les acteurs économiques et financiers. Elle favorise de ce fait non seulement l'acceptation, le consentement de l'impôt mais aussi l'investissement privé.

Il est là de bonnes raisons pour considérer que ***la sécurité fiscale doit être une politique publique qui, au final, comme on l'a dit, participe de la soutenabilité des finances publiques, du développement économique et de la protection des droits de l'Homme.***

Certes, il est indéniable que la sécurité fiscale se pense et s'élabore à travers des constructions juridiques. Toutefois son enracinement dans les méandres d'un droit de plus en plus complexe ne doit pas faire oublier qu'**au-delà de l'approche juridique, le sujet relève à part entière d'un choix de société**, au même au même titre que l'Éducation, la Défense, la Culture, la Santé, ou encore la Justice.

Par ailleurs, il ne faut pas oublier que l'insécurité fiscale ne concerne pas que les contribuables mais aussi l'administration fiscale.

B. Une question qui concerne l'ensemble des contribuables mais aussi l'administration fiscale

L'administration fiscale se trouve également confrontée à la question de la sécurité fiscale ou plutôt de l'insécurité fiscale. En effet, non seulement sa fonction de service public lui fait obligation de faire en sorte que le contribuable soit clairement informé de ses droits et de ses devoirs, mais elle doit gérer l'impôt et contrôler la sincérité des déclarations produites dans un contexte où l'on constate un peu partout une montée en puissance de dispositifs fiscaux de plus en plus compliqués, voire agressifs.

Au final, la sécurité fiscale est devenue ***un objectif indispensable à la tranquillité des citoyens, au bon fonctionnement des administrations et au développement des entreprises.***

Mais ce n'est pas tout.

Outre la nécessité de répondre **sur le court et moyen terme** aux obstacles qui jalonnent le parcours de la sécurité fiscale, ***il est aussi***

crucial de se préoccuper du long terme et là on veut dire de l'avenir de l'impôt.

II. Des systèmes fiscaux menacés

Il y a en effet urgence à s'interroger sur l'avenir de la nature et de la substance du droit fiscal qui, comme toutes les autres branches du droit, se trouve bousculé et remis en cause par les mutations que connaissent les sociétés contemporaines sous la pression de la globalisation et du numérique.

Et l'insécurité fiscale pourrait prendre un tout autre sens que celui dont on l'entend habituellement. En effet, celle-ci pourrait peut-être jouer à front renversé et concerner la fiscalité en soi si venaient, sans aucun contrôle, se substituer aux économies traditionnelles et tangibles des économies parallèles et intangibles.

Il faut le souligner, l'insécurité fiscale ne se résume plus à l'insécurité susceptible d'être générée par l'impôt pour le contribuable, ***c'est aussi l'insécurité dans laquelle se trouve l'impôt lui-même.***

Menacés par les transformations de leur environnement matériel et intellectuel on peut craindre que les systèmes fiscaux actuels sinon l'impôt en tant qu'institution, ne finissent par devenir complètement obsolètes puis de purs souvenirs.

Il faut rappeler que depuis 40 ans, de crise en crise depuis celle du milieu des années 1970, nous vivons ***une métamorphose de notre modèle économique et politique.*** 40 années pendant lesquelles se sont conjugués, ce qui les a amplifiés, les effets de la mondialisation et

du développement du numérique :

Nous sommes en présence depuis 40 ans:

- D'un basculement de nos sociétés vers un autre monde, d'une transition vers un autre type de société
- D'une remise en question de nos modes de penser
- D'une remise en question de nos institutions qui semblent parfois à bout de souffle
- D'une remise en question de nos systèmes fiscaux conçus pour une époque maintenant révolue. La fin du 18^{ème} pour certains, le 19^{ème} et la première moitié du 20^{ème} pour d'autres.
- Et puis, plus récemment, on peut constater une déterritorialisation, un nomadisme des contribuables et de la matière imposable qui s'accroît de jour en jour. Une évolution à laquelle sont confrontées **des administrations fiscales encore largement sédentaires et un droit fiscal qui semble parfois pétrifié devant ces mutations et encore largement figé dans le 20^{ème} siècle.**

Mais 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 à laquelle on fait allusion ici.

Là n'est pas l'essentiel. L'essentiel est dans **une forme de déterritorialisation moins visible et bien plus redoutable** qui est celle que pratiquent les grandes entreprises du numérique. Celle-ci remet fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs, habituels. Elle les menace directement et en fait apparaître la faiblesse et la fragilité.

Ce n'est plus dans ce contexte l'instabilité du droit fiscal qui est à craindre mais celle d'entreprises qui se déplacent dans une sorte d'espace parallèle et dont le lieu d'installation devient insaisissable. A tel point d'ailleurs qu'en réponse, à cette obsolescence programmée du concept d'établissement stable il a été proposé de créer celui de d' « établissement stable virtuel ».

De fait, l'environnement de l'impôt finit par apparaître abstrait, insaisissable et difficile à penser. Il en résulte un brouillage des concepts et des réponses qui demeurent finalement enfermées dans des cadres et un langage habituels.

Or, au-delà de la question de l'inadaptation des législations ou des administrations fiscales, on est là, face à une remise en cause radicale des principaux impôts voire même, à terme, de l'impôt. On sait que tenter d'imposer les flux de données ou les recettes publicitaires ne peut être qu'un pis-aller provisoire.

Plus encore, cette forme inédite d'évasion fiscale internationale, qui épouse cependant souvent les dispositifs les plus classiques d'évitement de l'impôt en en décuplant les effets, se surajoute à l'économie souterraine nationale qui prolifère, on le sait, dans le terreau de la crise et de plus en plus dans le cadre de ***l'économie du partage, l'économie circulaire, qui se développe grâce au numérique***. Ces plate-formes hébergent parfois, on le sait, un commerce clandestin, autrement dit une forme nouvelle d'économie informelle.

C'est ainsi que ***la fiscalité est agressée et minée de l'extérieur comme de l'intérieur*** et la survie de l'impôt pourrait s'en trouver

menacée. Et s'il est crucial, pour des raisons budgétaires et de justice fiscale, de savoir comment imposer les résultats des entreprises du numérique et où les imposer, comme de maîtriser l'économie souterraine, il est devenu urgent de relier un tel souci à la question de l'existence de l'impôt, de sa nature, de sa fonction, de son sens dans la société contemporaine.

On est là face à un défi majeur et jusqu'alors inédit qu'il convient de relever autrement que par des réponses qui, si elles ont pu être efficaces autrefois, vont le devenir de moins en moins. On veut dire qu'il est indispensable d'en évaluer la pertinence dans une société où la globalisation et le numérique remodelent l'environnement de la fiscalité et au sein de laquelle les espaces et les temps sont différents entre contribuables.

C'est à une « révolution silencieuse » qui engendre un « nouveau monde » que l'on a à faire. Il faut comprendre ce monde en gestation pour pouvoir le gouverner. Les institutions politiques, l'Etat, sont en question et, on le sait, l'impôt en est un fondement essentiel.

C'est pourquoi, une identification précise, et dans toutes ses dimensions, des formes et de la substance de ce monde en devenir doit constituer un préalable à la survie de l'impôt par la construction d'un nouvel espace fiscal international institutionnellement et juridiquement sécurisé. C'est, autrement dit, un audit du système fiscal pris dans sa globalité qui est nécessaire aujourd'hui.

Au final, c'est ***la question de la légitimité de l'impôt*** qui se trouve en toile de fond de celle de la sécurité fiscale. C'est là une question

d'importance. La réponse donnée sera déterminante pour le futur du lien social, de notre mode de vie en société, de la cohérence sociale, autrement dit de la solidarité entre les citoyens.