

Le consentement à l'impôt Fiscalité et mondialisation

D'après le livre « **L'impôt sans le citoyen** » de **Michel Bouvier** (LGDJ 2019)

Le niveau des impôts ou des taxes a souvent été le déclencheur de révoltes plus ou moins abouties : les Pigeons, les Bonnets rouges, les Gilets jaunes.

Ce rejet n'est pas toujours intervenu au moment où les impositions étaient les plus élevées. Pour mémoire le taux maximum de l'Impôt sur le revenu était de 70 % en 1960 et celui de l'Impôt sur les Sociétés était de 50 % jusqu'en 1985. La crise du consentement à l'impôt est plutôt l'expression d'une crise sociale plus large. Il a pour origine la transition qui s'opère entre le modèle de société de l'après seconde guerre mondiale et un autre modèle encore flou et instable issu d'une globalisation marquée aux coins du libéralisme économique et du règne des algorithmes qui remettent en cause nombre de métiers traditionnels. Il en résulte une déconstruction de l'Etat et une mise à l'écart d'une grande partie de la population.

Nous sommes dans une période transitoire, avec un pied dans la philosophie de l'impôt civique ou politique et un autre dans une philosophie entrepreneuriale. En même temps s'est développée l'idée que le secteur public peut s'apparenter à une entreprise. Le lien social s'efface au profit de la question : qu'est-ce que je paye et quel bénéfice est-ce que j'en retire ? Les contribuables deviennent des clients.

Le consentement à l'impôt procède de la conception des Lumières qui considère le citoyen comme un être raisonnable soucieux du bien commun et conscient qu'au travers du consentement de l'impôt exprimé par ses représentants, c'est bien son propre consentement qui s'exprime. Au travers de l'histoire des sociétés humaines les individus se sont accoutumés à cette servitude volontaire. L'impôt est à la fois un moyen de soumission et un moyen de solidarité du groupe social. La contribution de tous au financement des dépenses publiques est un instrument de réalisation du bien-être et de l'intérêt général, nécessaire à l'organisation de la vie collective. Mais le sens de la fiscalité a changé avec la forte poussée individualiste depuis les années 1980. Il s'est fait une nouvelle conception des impôts comme prix payé pour les services rendus par le secteur public.

Origines de l'impôt

L'impôt serait né à partir du moment où les collectivités humaines furent en mesure de produire davantage de nourriture qu'il ne leur était nécessaire pour pouvoir subsister. Ce surplus fit l'objet de pillages épisodiques ou plus réguliers. Ensuite un prélèvement obligatoire appelé « tribut » s'est substitué au pillage, à partir du moment

où les populations se sont sédentarisées. Lorsque la production agricole devint suffisante pour faire des stocks de nourriture pour les périodes creuses, le groupe commença à se projeter dans l'avenir. Il existe une corrélation étroite entre l'apparition de l'impôt et celle de l'Etat. Celui-ci assurera la redistribution lors de grands travaux, comme les réseaux hydrauliques dans les premiers Empires. Mauss (Sociologie et anthropologie) pense qu'il y a du religieux derrière l'impôt. C'est aux Dieux qu'il faut acheter et ils savent rendre le prix du sacrifice.

La légitimité politique de l'impôt dans les sociétés démocratiques vient de l'idée que ce sont les citoyens par leurs représentants élus qui ont le pouvoir de décision en matière fiscale. A partir du XIV^{ème} siècle, le monarque a du négocier la levée extraordinaire de subsides pour lever une armée, dans le cadre des Etats-Généraux en France ou du Parlement en Grande Bretagne.

Selon Jean-Jacques Rousseau, la création ou la modification d'un impôt nécessite une loi. C'est le principe repris dans l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'homme de 1789 : « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.* » Ce principe est repris dans l'article 34 de la Constitution de 1958. Mais celle-ci consacre une érosion du pouvoir fiscal du Parlement. Le gouvernement garde la haute main sur l'initiative des projets de loi ayant une incidence fiscale. Il faut y ajouter de nouvelles contraintes découlant du Droit communautaire.

Une logique gestionnaire

Les évolutions contemporaines que connaissent les systèmes financiers publics marquent une métamorphose du secteur public dans le sens d'une logique économique et gestionnaire. Au contribuable se substitue le citoyen client. L'impôt est dénoncé par les économistes libéraux comme paralysant le marché et pénalisant l'investissement privé. Le consentement à l'impôt est douteux lorsqu'une majorité de 51 % peut l'imposer aux autres. Il est préférable de sortir d'une logique politique pour intégrer une logique économique.

La conception de l'impôt prix d'un service, est très ancienne. C'est le prix payé par le contribuable pour la sécurité et les services que lui apporte l'Etat, selon un pacte tacite. On trouve déjà cette notion chez Hobbes, Vauban, Locke, Rousseau, Adam Smith. La notion de contrat fiscal a été exprimée par Montesquieu pour qui les impôts sont « *une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre (portion) ou pour en jouir agréablement.* »

F. Bastiat écrit en 1879 : « *Quand Jacques Bonhomme donne cent sous à un fonctionnaire contre un service réellement utile, c'est exactement comme il donne cent sous à un cordonnier contre une paire de souliers. Mais quand Jacques Bonhomme donne cent sous à un fonctionnaire pour n'en recevoir aucun service, c'est comme s'il les livrait à un voleur.* » Cette théorie de l'impôt-échange assimile la prise de décision dans le cadre du secteur public à celle propre aux marchés. Depuis la fin du XIX^{ème} siècle, cette conception a fait l'objet de discussions. Leroy-Beaulieu écrit que l'impôt est à la fois le prix des services que rend l'Etat et la part que chaque citoyen, par application de la solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte qui pèsent sur l'Etat. Pierre Joseph Proudhon dans sa *Théorie de l'impôt* (1868) suit à peu près le même raisonnement, en ajoutant que cela permet de sortir d'une vue théocratique de l'Etat.

De toute façon, il est impossible de déterminer le coût du service rendu à chaque contribuable. Il reste cette idée qu'il faut gérer une partie au moins des services publics comme une entreprise selon les principes du secteur privé. Le contribuable s'effacerait ainsi derrière le client consommateur. Selon le « nouveau civisme fiscal », l'administration doit s'engager dans un processus de rentabilisation de sa gestion, de recherche de l'efficacité et de la performance. Cela améliorera l'acceptation de l'impôt pour un contribuable soucieux de l'utilisation des deniers publics. L'amélioration des services rendus aux usagers favorisera l'accomplissement volontaire par les citoyens de leurs obligations fiscales, elle isolera les fraudeurs et les mauvais payeurs. A la légitimité politique s'ajoutera une légitimité gestionnaire.

La prise de décision fiscale repose en principe sur le Parlement, mais le droit d'initiative des élus est réduit et au partage de compétence entre législatif et exécutif s'ajoute de rôle des Experts. Cette évolution est amplifiée par la mise en place de systèmes automatisés de gestion par des algorithmes. Cela traduit une perte de confiance dans la classe politique au profit des experts censés prendre des décisions avec plus de professionnalisme. La logique politique ancienne inspirée par la tradition démocratique se trouve confrontée à une logique de gestion dominée par les impératifs économiques et l'expertise technique. C'est le consentement implicite à l'impôt qui pourrait être balayé par la conjugaison de l'intelligence artificielle et de la marchandisation des services publics.

La justice fiscale

La justice fiscale est une notion sans laquelle une société moderne ne peut convaincre ses membres qu'il existe une solidarité effective en son sein.

Les théories de la justice distributive tendent à montrer que les richesses doivent être réparties selon les mérites de chacun. Nicholas Kaldor préconisait un impôt unique sur la dépense, personnel et progressif, se substituant à l'impôt sur le revenu. Deux professeurs de Stanford proposaient en 1980 une Flat Tax soit un taux d'imposition unique de 19 % sur le revenu. L'objectif est de simplifier le système et de le rendre le plus neutre possible. Selon John Rawls, professeur à Harvard, on doit à la fois donner des possibilités d'enrichissement aux plus faibles et ne pas pénaliser les revenus élevés des plus performants.

La conception solidariste prône au contraire une justice fiscale redistributive, l'impôt étant un devoir nécessaire pour rétablir l'équilibre de la société. Pour tenir compte de la capacité contributive de chacun, il faut un impôt progressif qui sera un instrument d'égalisation. Selon la théorie de l'utilité marginale, l'égalité du sacrifice suppose que la charge fiscale aille croissant en fonction de l'élévation du revenu, car plus le revenu est élevé moins son utilité est grande. Il est juste de moins imposer les revenus servant à satisfaire les premiers besoins. Cette idée se trouve déjà chez Jean-Jacques Rousseau et Montesquieu.

Cette progressivité de l'impôt fut l'un des attributs essentiels de l'Etat providence au cours des Trente glorieuses. Il n'y a pas eu de nivellement, l'effet égalisateur n'ayant pas toujours été efficace. Une multiplicité de mesures dérogatoires qualifiées de niches fiscales, est venue affaiblir la progressivité. En France, les impôts indirects proportionnels restent majoritaires dans les recettes fiscales (TVA, CSG). Les tranches de l'impôt sur le revenu ont été limitées, celui-ci n'atteignant que la moitié des foyers et ne représentant que 7 % des prélèvements obligatoires.

Les adversaires de la progressivité comme Leroy-Beaulieu y voyaient les prémisses d'un régime collectiviste. L'application de taux élevés aux tranches les plus hautes aboutirait à limiter la capacité d'épargne et à freiner les investissements, ce serait un facteur de découragement et d'inertie.

Il faut distinguer l'impôt sur la dépense (TVA, taxes indirectes), l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital (IFI, imposition des plus-values, droits de succession, taxe foncière). Les impôts indirects frappent la consommation de manière aveugle, sans considération de la capacité contributive des contribuables. Il a l'avantage d'être en principe plus insensible que l'impôt direct puisqu'intégré dans les prix. On peut jouer sur des taux différentiels sur les produits de première consommation. Le fantasme d'un impôt unique juste et simple revient régulièrement.

L'impôt attribut de l'Etat-nation

La question du sens de la fiscalité est à nouveau posée. A sa fonction budgétaire de fournir des recettes pour l'Etat, on ajoute une fonction politique d'appartenance à la communauté et une fonction sociale de redistribution des richesses. L'impôt a toujours été un attribut essentiel de la souveraineté des Etats. Peut-il en être de même dans un monde globalisé qui s'organise horizontalement à travers les réseaux du numérique ?

Il était plus facile de faire passer l'idée de l'impôt comme participant à l'intérêt général, à l'époque de la croissance ininterrompue. Mais l'interventionnisme se révélant impuissant à juguler la crise les partisans du marché libre insistèrent sur la nécessité de réduire les dépenses publiques et la charge fiscale, particulièrement sur les entreprises. A la mystique de l'Etat a succédé celle du marché.

La critique porte sur l'énorme croissance de l'Etat qui devrait se limiter à des tâches régaliennes et sur le poids des mécanismes sociaux qui entravent toute initiative et dissuadent d'embaucher des salariés. L'épargne des particuliers absorbée par le secteur public, ne va plus s'investir dans les entreprises. Selon Milton Friedman (1980), « le peuple commence à comprendre que la politique qui consiste à gaspiller l'argent de l'Etat pour régler des problèmes aggrave la situation plutôt qu'elle ne l'améliore. » On connaît la maxime « Trop d'impôt tue l'impôt ».

Dans un monde d'échanges généralisés, la fiscalité pourrait se limiter à n'imposer que des flux, ce qui lui permettrait de s'adapter à la mobilité et parfois la virtualité de son environnement. Avec la multiplication des régimes dérogatoires, la fiscalité nationale ou locale prend l'allure d'une mosaïque. Le foisonnement des niches fiscales entraîne de vraies inégalités entre les initiés qui profitent de cette complexité et les naïfs qui payent le maximum.

La dimension internationale

Les politiques fiscales subissent des contraintes internationales. Pour les Etats à économie ouverte, les marges de manœuvre se trouvent limitées. L'impôt ne peut qu'être influencé par l'intégration des économies et la mondialisation des échanges. Il se développe une concurrence fiscale sauvage entre les Etats, pour attirer les entreprises ou même les particuliers les plus fortunés. La grande mobilité des localisations industrielles est amplifiée par le développement du numérique. La menace des délocalisations influence les choix fiscaux. En Europe s'ajoute les efforts faits pour harmoniser les politiques fiscales des Etats membres. Mais il serait irréaliste de penser qu'une telle harmonisation puisse arriver sur le plan mondial avant longtemps. On établit plutôt des conventions internationales de manière opportuniste et dispersée. On

ne peut que s'inscrire dans une logique de compétition internationale, sans pour autant faire abstraction de l'indispensable lutte contre l'évasion fiscale.

L'impôt se trouve déstabilisé par le couple mondialisation – numérique. L'évasion fiscale internationale a pris des proportions inégales. Il en résulte un profond sentiment d'incompréhension et d'injustice des contribuables. La reconnaissance de la légitimité de l'impôt diminue, tandis que prospèrent les tactique d'évitement. De plus en plus d'acteurs économiques et même de particuliers vivent dans un espace et un temps différents de ceux mis en œuvre par les décideurs de la fiscalité nationale. Les strates fiscales accumulées au fil des années au coup par coup, ne présentent pas de logique d'ensemble. Les corporatismes, l'urgence de répondre à un besoin, ou de retirer une mesure trop impopulaire, dominant souvent les décisions.

Avec l'Internet et les réseaux sociaux, mais aussi du fait d'une circulation de plus en plus intense des personnes, une culture internationale fait irruption dans le système fiscal. La mondialisation des échanges, les délocalisations et relocalisations des entreprises et des hommes, la monnaie dématérialisée et le commerce électronique, l'espace restreint que forme désormais la planète et l'instabilité croissante des circuits économiques et financiers rendent la matière imposable de plus en plus difficile à appréhender.

Dans le contexte mondialisé et interconnecté, l'évitement de l'impôt, plus qu'une simple résistance, est le signe d'une mutation profonde du modèle économique et politique installé pendant les « Trente Glorieuses ». Celui-ci peut résulter de la fraude, de la fuite par délocalisation, ou de montages internationaux complexes exploitant les vides juridiques. L'évasion fiscale est ressentie comme source d'injustice. Il n'y a pas d'égalité entre les contribuables qui ont accès à l'espace fiscal international et ceux qui ne peuvent s'évader de l'espace national. Pour les Etats, la perte de recettes est considérable, bien que difficile à chiffrer. Les pertes de revenu concernant Google et Facebook dans les pays européens oscilleraient entre 25 % et 35 % (mais 75 % en Pologne et 98 % en Roumanie), 741 millions d'Euros pour la France.

On avance comme causes l'idéologie anti-étatiste, les mentalités, le goût du risque, le ras-le-bol fiscal ou plus prosaïquement l'appât du gain ou la peur d'une baisse des revenus. Le développement des grandes entreprises du numérique, les BAFAM et les BATX donne une dimension nouvelle à l'évitement de l'impôt. Celui-ci est mis en péril par la masse des échanges marchands et non marchands effectués sur des plateformes gérées au quatre coins du monde. A cela s'ajoute l'économie souterraine nationale qui prolifère dans le terreau de la crise.

A défaut d'une harmonisation des systèmes d'imposition, la répression de cette évasion fiscale suppose une stratégie internationale de la part des administrations. Mais

il manque une volonté politique forte. Le lieu d'installation des entreprises devient insaisissable et il se développe une forme de déterritorialisation ou même d'a-territorialisation, un nomadisme des contribuables et de la matière imposable, remettant en cause les cadres juridiques et fiscaux. On assiste au développement d'entreprises transnationales, ou à l'implantation à l'étranger d'entreprises ou de particuliers, ce qui oblige à s'interroger sur la validité contemporaine du concept de souveraineté fiscale et de territorialité de l'impôt. La notion d'établissement stable disparaît face à l'immatérialité de l'implantation des entreprises. L'OCDE fait un gros travail pour trouver des solutions collectives. Les Etats cherchent à mettre au point un cadre juridique et administratif d'échange de données.

Le futur de l'impôt

Pour développer un nouveau civisme fiscal visant à ce que l'impôt soit considéré comme légitime, on tente d'établir une relation de confiance entre l'administration et le contribuable, en mettant au point des instruments d'accord préalable sous forme de « rescrits », par lesquels on interroge les services fiscaux pour être certain de leur interprétation et diminuer le risque de redressements imprévus.

On se demande s'il faut persévérer dans le perfectionnement d'instruments juridiques et administratifs qui sont dépassés par les évolutions de leur environnement. Le monde économique se déconstruit et se reconstruit sous les yeux des citoyens et de leurs représentants de manière autonome, au travers d'une multitude de réseaux où s'entrecroisent le concret et le virtuel. L'impôt semble n'avoir plus aucun sens. De plus en plus de contribuables le perçoivent comme le prix d'un service rendu par les pouvoirs publics, et non comme l'expression d'une solidarité. Sa fonction marchande l'emporte sur ses fonctions politique et sociale. On demande à la fois le maintien de services publics et la baisse de la charge fiscale, ce qui constitue une contradiction évidente et la marque d'une grande irresponsabilité. Pourtant dans la société marchande actuelle, une majorité de la population invoque encore un besoin de solidarité et de bienveillance.

Pour répondre à la question « quel est le futur de l'impôt », il faut déjà constater le désarroi des décideurs politiques, prisonniers de techniques de gestion ou d'idéologies surannées. Les solutions apportées à la lutte contre le chômage et la pauvreté ne sont guère efficaces. Ou bien elles s'opposent à l'Etat-providence et entraînent un plus grand écart entre les plus riches et les plus pauvres. Il manque un grand projet de restructuration de la société et de l'Etat qui corresponde à la transition en cours vers un autre univers.

Le développement inexorable des BAFAM et BATX, celui de mégaloportées par une intense poussée démographique et irriguées par l'intelligence artificielle, c'est là que se joue l'avenir de la politique et de l'impôt. A l'ancien monde structuré de manière verticale se substitue un nouveau monde qui se structure en réseaux horizontaux, en particulier celui des métropoles dont la puissance économique et politique prend de plus en plus d'ampleur. C'est dans un archipel de métropoles internationales que devra s'inventer la fiscalité de demain. Dans la vie en société, le niveau local devrait reprendre une place essentielle et de nouveaux rapports s'instaurent entre les collectivités territoriales et l'Etat. Ces métropoles développent une para-diplomatie sur certains sujets comme la protection de l'environnement. Six-cents villes concentrent déjà le tiers de la richesse mondiale.

Ainsi se dessine le relais d'un Etat affaibli par les crises et une certaine évanescence de la centralité s'amorce. Les réseaux entre métropoles se tissent aussi dans le monde par l'intermédiaire de multiples associations.

Addendum 1

Extrait d'un article de **Bernard Castagnède**, professeur à Paris I (Cairn 2010).

La mondialisation économique est caractérisée par le déploiement à l'échelle planétaire d'activités exercées par de vastes groupes internationaux dont l'emprise sur le commerce mondial va croissant. Les échanges mondiaux de biens et de services sont constitués dans une proportion de deux tiers par des échanges intragroupes.

Chacun des Etats est fondé à prétendre imposer une part du bénéfice global du groupe. En modulant les prix de transfert au sein des groupes, à des prix qui ne correspondent pas aux prix du marché, on permet la localisation des bénéfices dans les Etats où la fiscalité est avantageuse.

Les Etats tentent de faire prévaloir un principe de libre concurrence, selon lequel ces échanges intragroupes devraient se faire aux prix du marché libre. Mais les moyens pour faire respecter ce principe sont limités. De toute façon les administrations des pays en voie de développement n'ont pas les moyens de contrôler ces pratiques. Une part des bénéfices du commerce mondial ne se trouve plus localisée dans les pays où ils ont été effectivement réalisés, mais dans des paradis fiscaux.

Un objectif majeur de la politique fiscale est donc de rationaliser le mode de partage entre les Etats du droit d'imposer les bénéfices mondiaux des groupes internationaux. La méthode de taxation unitaire permettrait de définir un bénéfice mondial consolidé, puis de définir une clé de répartition entre les Etats. Cela supposerait que les politiques fiscales perdent leur caractère strictement national et

donc un degré élevé de coopération internationale. Le bénéfice mondial des groupes devrait être défini sur la base de règles d'assiette communes, prenant en compte toutes les composantes et filiales du groupe. La règle de répartition devrait être définie sur une formule objective, prenant en compte les chiffres d'affaires, la valeur des actifs et les salaires versés dans chaque pays, celui-ci restant libre de fixer son taux d'imposition.

Au niveau européen, les instances communautaires exercent un certain contrôle sur les politiques fiscales nationales, la Cour de justice pouvant faire respecter les règles du traité. Cela contribue à instaurer un modèle commun de l'action économique ou sociale par l'impôt. Une directive de 2003 tend à protéger les intérêts financiers des états membres, contre les risques d'évasion fiscale internationale à l'intérieur du territoire communautaire, mais aussi en direction des paradis fiscaux proches de celui-ci. Une politique commune est aussi recherchée pour la taxation des émissions de dioxyde de carbone. Le problème, c'est qu'il n'existe pas d'autorité souveraine pour piloter cette politique fiscale, la seule instance autonome étant la Banque centrale européenne, surtout préoccupée par l'inflation et l'endettement.

L'adaptation de la politique fiscale française à la mondialisation a pu comprendre dans une période récente, les allègements successifs de la Taxe professionnelle et de l'Impôt sur les sociétés, les aides fiscales diverses aux entreprises, le crédit d'impôt-recherche. Le régime du bénéfice consolidé permet à certains grands groupes industriels ou pétroliers français, d'être imposés sur la base de leur résultat mondial comprenant celui de leurs filiales à l'étranger qui peuvent être déficitaires.

Addendum 2

Projet de taxe sur les GAFA

Les géants du numérique (Google, Apple, Facebook, Amazon) sont deux fois moins imposés que les entreprises traditionnelles en Europe, profitant du dumping fiscal pratiqué par certains Etats membres (Irlande, Luxembourg). Il en va de même pour les multinationales du secteur digital (Uber, Airbnb, etc.) qui peuvent localiser leur siège social dans un pays différent de celui où sont ses utilisateurs, donc de déclarer les bénéfices effectués dans le pays de leur choix. Par exemple en 2018, Google France n'a déclaré qu'un chiffre d'affaires de 411 millions d'Euros et n'a payé que 17 millions d'impôts.

Or, dans les pays européens, l'imposition est en principe fondée sur la notion d'établissement stable, mais il n'y a pas d'harmonisation législative. La question est de

savoir sur quel critère taxer ces entreprises, afin qu'elles payent leur juste part d'impôts là où elles exercent leur activité économique. L'idée était d'instaurer dans toute l'UE une taxation à 3 % sur le chiffre d'affaires et non sur les bénéfices, pour certaines activités numériques : vente de données personnelles et vente d'espaces publicitaires ciblés.

Mais cette idée n'a pu faire l'objet d'un compromis au Conseil des ministres de l'économie, malgré l'engagement d'Angela Merkel d'aboutir avant la fin 2019. Les pays nordiques, ainsi que l'Irlande et le Luxembourg se sont opposés au projet de la Commission et il faut l'unanimité en matière fiscale. La piste d'un accord dans le cadre de l'OCDE n'a pas donné de meilleurs résultats pour l'instant, malgré un accord de principe en janvier 2019.

En attendant, la France a adopté sa propre taxe de 3% sur les services numériques le 11 juillet 2019. Elle serait limitée aux entreprises ayant un chiffre d'affaires mondial de plus de 750 millions d'Euros, dont plus de 25 millions en France. Mais les Etats-Unis ont réagi en prenant des mesures douanières à l'encontre de la France, qui a du reporter la mise en application de sa taxe. Par ailleurs les grandes entreprises du numérique ont annoncé qu'elles répercuteraient le coût de cette taxe sur ses prix, donc sur les consommateurs.

La crise du Covid 19 a rebattu les cartes, car le plan de relance des l'UE suppose de mettre en place des ressources nouvelles, dont une taxation des entreprises du numérique au niveau européen. On reste dans l'attente d'une solution au niveau de l'OCDE. Si elle n'aboutit pas, il faudra à nouveau l'unanimité des Etats au niveau européen, ce qui reste problématique.