

Revue générale du droit. Colloque annuel lavallois sur les finances publiques : « La gouvernance financière publique après 2022 : rupture ou continuité ? », Université du Mans, faculté de droit de Laval, vendredi 11 mars 2022.

Le système fiscal français : quelle(s) priorité(s) pour la gouvernance financière ?

Philippe Luppi¹

Citer cette publication : Philippe Luppi « Le système fiscal français : quelle(s) priorité(s) pour la gouvernance financière ? », Revue générale du droit, Colloque annuel lavallois sur les finances publiques : « La gouvernance financière publique après 2022 : rupture ou continuité ? », Université du Mans, faculté de droit de Laval, vendredi 11 mars 2022.

¹ Maître de conférences HDR de droit public, Faculté de droit, de science politique et de Management de Nice, École universitaire de recherche, Directeur adjoint de l'École doctorale DESPEG ED 513, Directeur du Master 2 Droit et Procédures fiscales de l'entreprise et du Master 1 Droit public parcours Fiscalité, CERDACFF-UPR 7267 - Université Côte d'Azur, France

Le pouvoir d'achat des Français est dans un contexte international et interne incertain la préoccupation centrale des Français². C'est le domaine qui comptera le plus dans le choix des Français de leur candidat à l'élection présidentielle, quel que soit le parti du candidat sur l'échiquier politique (à l'exception des Républicains, de Reconquête et d'Europe Écologie les verts (EELV)³). Selon une étude réalisée par Odoxa-Bachbone Consulting pour Le Figaro⁴ auprès d'un échantillon de 1005 personnes interrogées par Internet le 15 et 16 février 2022 (avant la crise Ukrainienne), les Français restent sceptiques sur la capacité des candidats à améliorer leur pouvoir d'achat mais 67 % des Français estiment que la prochaine élection présidentielle aura un impact sur leur pouvoir d'achat⁵.

Durant ces deux dernières années, la France a connu un rebond de croissance inattendu et le plus élevé de tous les pays de l'OCDE⁶. Le nombre des faillites a été au plus bas et les créations d'entreprise plus nombreuses que prévu⁷. Le chômage s'est ralenti⁸.

Nous tenons vivement à remercier Madame Émilie Moysan Jennard ainsi que les services de la Faculté de droit (Antenne de Laval) de Le Mans Université pour l'organisation de ce colloque.

² Malhère M., « Pouvoir d'achat : les candidats jugés peu crédibles », *Le Figaro*, 18 févr. 2022.

³ Le pouvoir d'achat constitue la préoccupation principale pour les proches de La France insoumise (LFI) (74 %), du Parti socialiste (PS) (55 %), de La République en marche (LREM) (51 %) et du Rassemblement national (RN) (57 %). En revanche, le pouvoir d'achat n'est que la troisième préoccupation pour les partisans de Les Républicains (LR) (33 %), de Reconquête (35 %) et d'Europe Écologie Les Verts (EELV) (35 %). Les deux premiers groupes mettent en avant l'immigration ainsi que la sécurité et la lutte contre le terrorisme (42 et 34 % pour LR ; 75 et 40 % pour Reconquête) alors que les partisans d'EELV sont avant tout préoccupés par l'environnement (73 %).

⁴ « Le pouvoir d'achat au cœur du vote des français », *Le Figaro*, 18 févr. 2022.

⁵ Ce résultat peut surprendre car selon une étude récente de l'OFCE, le pouvoir d'achat des Français a davantage augmenté sous le dernier mandat présidentiel que pendant les deux mandats qui l'ont précédé. V. Madec P., Plane M., Sampognaro R., « Une analyse macro et microéconomique du pouvoir d'achat des ménages en France - Bilan du quinquennat mis en perspective », *OFCE*, policy brief n° 104, 17 mars 2022.

⁶ La croissance a été de 8 % du PIB en 2020 et de 7 % du PIB en 2021 alors que la moyenne de la croissance dans les pays de la zone Euro a été de 5 %. V. De Guigne A., « Les mystères de la vigueur de la reprise économique française », *Le Figaro*, 28 juin 2021.

⁷ Le nombre de liquidations a été réduit de plus de 50 % contre 20% en moyenne dans la zone Euro.

⁸ Selon les derniers décomptes de l'INSEE publiés le 9 mars 2022, les créations nettes d'emplois ont bondi en 2021, + 697400 sur un an et + 380100 par rapport à leur niveau d'avant la crise sanitaire. Ces chiffres sont à comparer aux + 215600 enregistrés en moyenne chaque

L'intervention massive de l'État liée à la politique du « Quoi qu'il en coûte » d'aides en faveur des particuliers et des entreprises a vraisemblablement permis de contrer les contraintes imposées à l'activité économique par les mesures de confinement successives⁹. Mais sans doute est-ce indirectement révélateur « qu'une partie de l'économie souterraine voyant pleuvoir des aides publiques sur des entreprises déclarées ont soudain compris l'intérêt de s'acquitter de leurs impôts¹⁰ ».

Cependant, cette situation reste fragile car le PIB par tête demeure un quart plus faible qu'aux Etats-Unis. La sortie de la crise sanitaire n'est pas achevée. L'accompagnement de la sortie des dispositifs d'aides et le remboursement des prêts par les entreprises restent à satisfaire. Le pouvoir d'achat des Français a été préservé et a même sensiblement progressé pendant la crise sanitaire.

Le retour de l'inflation, la transition énergétique et sans doute la nécessité d'accroître le budget de la défense obscurcissent l'horizon. L'inflation a de nombreux effets pervers. Elle réduit le pouvoir d'achat des moins fortunés ainsi que les investissements. Elle atteint l'épargne des classes moyennes, comprime les marges bénéficiaires des entreprises et peut être une source de tensions sociales accrue¹¹. Les constats alarmistes de certains groupes d'experts¹² contribuent à accélérer la transition énergétique ou écologique¹³.

année entre 2015 et 2019.V. INSEE Première, n° 1896, mars 2022. V. également, OCDE, « Taux de chômage de l'OCDE », communiqué de presse, janvier 2022 : 10 mars 2022.

⁹ Malhère M. et Pommier A.H. « Radiographie de la France après un an de crise », *Le Figaro*, 26 nov. 2021.

¹⁰ De Guigne A., « Les mystères de la vigueur de la reprise économique française », *Le Figaro*, 28 juin 2021.

¹¹ Baverez N., « Les apprentis sorciers de l'inflation », *Le Figaro*, 31 janv. 2022 ; Robin JP., « Le pouvoir d'achat des Français plombé par la faiblesse de l'euro », *Le Figaro*, 12-13 mars 2022.

¹² Rapport d'évaluation du GIEC (Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat), second volet du sixième rapport, « impacts, adaptation et vulnérabilité », 28 févr. 2022.

¹³ L'Union Européenne s'est engagée à atteindre la neutralité climatique d'ici à 2050, afin de respecter les engagements qu'elle a pris au niveau international dans le cadre de l'accord de Paris. A cette fin, un pacte vert pour l'Europe a été lancé par la Commission en décembre 2019. Il s'agit d'un ensemble de mesures visant à engager l'Union Européenne sur la voie de la transition écologique. En revanche, cette thématique est restée, compte tenu de la crise Ukrainienne, en retrait des débats de la campagne présidentielle.

L'effacement des frontières, le développement des réseaux, la dématérialisation des données et le recours au télétravail créent les conditions d'une mutation du modèle économique. La France est passée d'une économie centrée sur la production et l'industrie à une société organisée autour de la consommation et des services¹⁴. Ce nouveau modèle économique exige un nouveau modèle fiscal. Le processus de transition engagé depuis près de 40 ans est propulsé par la crise sanitaire vers un autre univers qui ne serait pas sans effet sur notre système fiscal¹⁵.

Le Plan de relance Next Generation EU pourrait porter les germes, au travers de l'évolution des ressources propres du budget de l'Union européenne¹⁶, d'une recomposition de notre système fiscal et d'une refonte de son architecture. Indépendamment de ce plan, il y a d'autres facteurs sous-jacents qui pourraient favoriser cette refonte (I). Des propositions en vue d'une telle refonte peuvent être avancées (II).

I. L'opportunité d'engager une refonte du système fiscal français

La refonte du système fiscal français aurait pu être l'un des thèmes de la campagne présidentielle, si elle n'était obscurcie par la situation internationale. Les différents candidats déclarés ont formulé des propositions en matière fiscale mais très ciblées sur certains pans de notre système fiscal. Aucun d'entre eux ne va jusqu'à proposer une refonte globale, sans être nécessairement timorés sur la portée de certaines mesures annoncées. Pour autant, la structure de notre système fiscal atypique est facteur d'inertie (A). Il serait nécessaire de revoir certains équilibres internes (B).

¹⁴ Fourquet J. et Cassely JL., « La France sous nos yeux », Paris, Seuil, 2021.

¹⁵ Bouvier M., « Un nouveau modèle économique exige un nouveau modèle fiscal », *RFFP*, Mai 2021, n° 154, p. 163 ; Voir également Orsoni G., Chapitre VII « et pour quels choix fiscaux ? » in *Les finances publiques en question*, Paris, Bruylant, déc. 2021, p. 203 et suiv.

¹⁶ Un accord a été trouvé le 16 mars 2022 entre les États membres de l'Union européenne pour mettre en place, aux frontières de l'Union européenne, une taxe carbone. Mais les autres annonces de prélèvements fiscaux prêtent à discussions sur le plan juridique. V. à cet égard, l'excellente intervention, dans le présent colloque, du Professeur Alexandre Maitrot et de la Motte.

A. La structure du système fiscal français, facteur d'inertie

L'architecture du système fiscal français est constitué par un poids encore élevé des cotisations sociales, malgré un élargissement de la fiscalisation du financement de la sécurité sociale depuis la mise en place de la CSG, une prédominance des impôts indirects sur les biens et les services (au premier rang desquels, la TVA) et un poids relativement modéré (même si son rendement s'est accru ces dernières années) de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Notre système fiscal s'est transformé sous l'effet de la concurrence fiscale entre États¹⁷ et pourrait encore évoluer si un impôt européen, dans le cadre du Plan Next Generation EU, parvenait à se mettre en place. Un certain nombre de directives européennes en matière de TVA depuis 1967 et 1977, depuis l'avènement du marché unique en 1993, ainsi qu'en matière de fiscalité transfrontalière ou de groupes de sociétés depuis 1990, modifiées à plusieurs reprises, ont été transposées dans notre droit interne et sont venues apporter un certain nombre d'adaptations. Certaines dispositions fiscales appliquées à notre système d'imposition ont dû se conformer au droit de l'Union européenne sous l'effet de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Néanmoins, en dépit de ces modifications et de ces adaptations, notre système fiscal, constitué d'un agencement d'impôts de nature diverse, apparaît comme figé et quelque peu décalé avec notre environnement économique et surtout technologique.

Notre système d'imposition a été vivement contesté ces dernières années. Les mobilisations antifiscales telles que le mouvement des bonnets rouges contre l'écotaxe en 2013 ou celui des Gilets jaunes, à la fin de 2018, sont le reflet d'une acceptation relative du système fiscal. La légitimité de l'impôt et son sens prêtent à interrogation. Il ressort cependant d'une récente enquête commandée auprès d'Harris Interactive¹⁸ par le Conseil

¹⁷ Mondonneix A., « La concurrence fiscale étatique » Thèse Doctorat en Droit, Université Côte d'Azur, 26 oct. 2021.

¹⁸ Interactive H., « Les Français et les prélèvements fiscaux et sociaux », Note de synthèse, sept. 2021 ; « Baromètre des prélèvements obligatoires en France, 1^{re} éd., 2021 », Les notes du CPO, n° 3, févr. 2022. Les résultats de cette enquête rejoignent les résultats déjà constatés par

des prélèvements obligatoires en septembre 2021 que « près de 8 Français sur 10¹⁹ considèrent le paiement des impôts comme un acte citoyen car il permet de participer à la vie du pays en finançant divers services publics et aides sociales ». En revanche, ils se sont montrés « opposés à la création d'un impôt COVID qui aurait pour objet de rembourser une partie des dépenses exceptionnelles engagées par l'État pendant la crise sanitaire ».

Les Français sondés émettent un jugement plutôt négatif sur le niveau et la répartition des prélèvements. S'ils adhèrent au principe de l'impôt, ils sont 75 % à penser que le niveau d'imposition est trop élevé en France et seulement 4 % à le juger trop bas. En revanche, les cotisations sociales, sans doute en raison de leur contrepartie directe sous forme de prestations sociales, appellent un jugement plus nuancé²⁰. Ce sondage fait ressortir que « le jugement sur le niveau général des prélèvements obligatoires apparaît nettement plus défavorable que celui formulé par les personnes sondées (contribuables aux revenus les plus modestes) lorsqu'ils s'expriment sur leur situation personnelle²¹ ».

Deux autres enseignements méritent d'être relevés.

D'une part, il ressort de ce sondage que les Français ont une mauvaise connaissance des principales données du système fiscal. Ils ont, à une large majorité, une perception inexacte du niveau des prélèvements obligatoires en France. Ils ont tendance, sur un plan global, à le sous-estimer mais à le surestimer par rapport à leurs États voisins. Ils ont une perception surestimée de la contribution réelle de l'impôt sur le revenu aux recettes publiques et ont tendance à sous-estimer le poids de la CSG dans les recettes de l'État. Une enquête menée en 2018 précitée²² avait fait déjà

un autre sondeur trois ans plus tôt : Game Changers, IPSOS, « Le rapport des Français aux impôts et au système fiscal », *Le Monde*, nov. 2018.

¹⁹ Ce même résultat avait été observé auprès des contribuables les plus aisés en 2018. Le panel retenu par Interactive H. semble en 2021 plus large. La catégorie socio-professionnelle de l'échantillon retenu n'est pas précisée.

²⁰ 60 % des Français, selon cette étude, les jugent trop élevées.

²¹ 62 % des Français considèrent qu'ils paient trop d'impôts alors que 34 % trouvent leur niveau d'imposition juste.

²² Game Changers, IPSOS, « Le rapport des Français aux impôts et au système fiscal », *Le Monde*, nov. 2018.

ressortir une différence de perception selon la nature de l'impôt. Ainsi, certains impôts leur apparaissent, à une très forte majorité, justifiés : l'impôt sur la fortune immobilière (81 %), l'impôt sur le revenu (70 %), l'impôt sur les sociétés (79 %) ou, de façon plus surprenante, les taxes sur l'alcool et le tabac (75 %). En revanche, d'autres impôts faisaient l'objet d'une adhésion relative : la TVA (55 %), la CSG (37 %), la taxe d'habitation (41 %), la taxe sur les produits pétroliers (40 %), la contribution à l'audiovisuel public (30 %) ou les droits de succession (seulement 17 %).

D'autre part, « le niveau de confiance décroît à mesure que le niveau de gouvernance s'élève : 70% des Français ont confiance dans leurs communes pour utiliser efficacement l'argent public, 60 % dans leurs départements, 54 % dans leurs régions, et seulement 33 % dans l'État et 38 % dans l'Union européenne ». L'acceptation de l'impôt doit être corrélée avec le degré de satisfaction dans l'utilisation de l'argent public : plus l'opinion sur l'utilisation de l'argent public est positive, plus l'acceptation du prélèvement fiscal est élevée²³. L'inertie, marquée par une mauvaise hiérarchie entre les missions au sein des administrations et par un manque d'efficacité du système fiscal, reste le facteur prédominant de leur insatisfaction.

Face à cette insatisfaction et à la fragilité du consentement à l'impôt, il s'avère nécessaire de revoir les équilibres internes de notre système fiscal.

B. Une nécessaire modification des équilibres internes du système fiscal

Notre système fiscal invite à s'interroger sur la place de la progressivité et de la proportionnalité ainsi que sur la portée de la justice distributive ou redistributive. Il invite également à s'interroger sur la confrontation de trois blocs d'imposition : l'imposition des revenus du travail et l'imposition des revenus du capital ; l'imposition des revenus et l'imposition sur le patrimoine ; l'imposition sur le capital et la fiscalité locale.

²³ 65 % des Français se déclarent insatisfaits, selon cette enquête de 2021, de l'utilisation qui est faite des budgets publics par les administrations.

La redistribution des revenus opérée par les prélèvements fiscaux et sociaux est fonction de la progressivité et de leurs poids. Ainsi que l'a montré le Conseil d'analyse économique²⁴, « le concept de progressivité traduit essentiellement l'idée d'écart par rapport à la proportionnalité, dont l'effet est nul sur la répartition des revenus... Or, la progressivité de l'impôt sur le revenu concourt presque à elle seule à la progressivité des prélèvements fiscaux en France qu'à l'étranger, de l'impôt sur le revenu dans le revenu national... mais en fait la redistribution en France est davantage le fait des prélèvements sociaux que des prélèvements fiscaux ». Ce constat n'a pas beaucoup évolué en 25 ans. D'autres impositions telles que l'imposition sur la fortune immobilière ou les droits de mutation à titre gratuit sont également régis par la progressivité de la base d'imposition.

L'effacement des frontières entre ce qui relève de la solidarité et ce qui relève de l'assurance en matière d'administration de la sécurité sociale, la place occupée par l'imposition durant ces trente dernières années, le basculement de l'assurance-maladie sur la CSG lors du dernier quinquennat de la Présidence d'Emmanuel Macron, la déconnexion des prestations sociales des cotisations sociales tendent à confondre ces dernières avec un impôt à taux progressif²⁵, même si la jurisprudence du Conseil constitutionnel s'efforce de clarifier la distinction entre impositions de toutes natures et cotisations sociales²⁶.

Pour autant, ainsi qu'avait déjà pu le relever l'Institut des politiques publiques (sur la période 1997-2012) en masse totale, il y a eu peu de modification importante. Lorsqu'elles ont existé, elles ont avant tout été déterminées par la conjoncture économique. Le taux de prélèvement obligatoire est resté élevé mais il est essentiellement lié à des taux de

²⁴ Bourguignon F., « Fiscalité et redistribution », *Rapport du Conseil d'analyse économique*, La Documentation française, 1998, p. 61 et suiv.

²⁵ Robin JP., « Les cotisations sociales tendent à devenir un impôt progressif », *Le Figaro*, 29-30 janv. 2022.

²⁶ Collet M., « Le Conseil constitutionnel et la distinction des impôts et des cotisations sociales À propos de la décision Cons. const., 6 août 2014, n° 2014-698 DC, Loi de financement rectificative de la sécurité sociale pour 2014 » : *Dr.fisc.*, 2014, n° 40, Étude 553 et *Revue juridique de l'économie publique*, n° 724, nov. 2014, comm. 45.

cotisations sociales contributives importantes²⁷. « Le système fiscal, pris dans son ensemble, est faiblement progressif en fonction du revenu²⁸ ». Les différentes réformes fiscales qui se sont succédé se sont le plus souvent neutralisées et n'ont abouti à aucune modification notable de la redistribution fiscale. Elles ont eu pour effet d'accroître le caractère régressif du système fiscal français. Malgré une multitude de réformes fiscales, la permanence de la structure générale de notre système fiscal est restée prédominante entre 1997 et 2012²⁹. Les dernières réformes menées sous la présidence d'Emmanuel Macron (la transformation du CICE en allègement de cotisation patronale, la substitution de la CSG à des cotisations sociales sur les actifs, le remplacement de l'ISF par l'IFI, la création du prélèvement forfaitaire unique (flat tax), la baisse programmée du taux de l'impôt sur les sociétés, la baisse des impôts de production (CFE, CVAE), la suppression de la taxe d'habitation sur la résidence principale³⁰) ont contribué à rapprocher ou à aligner notre système fiscal sur la pratique de nos partenaires européens mais n'ont pas favorisé un basculement de la progressivité vers la proportionnalité de notre système fiscal. Si le législateur a soumis certains revenus à un taux proportionnel (lors de la mise en place du prélèvement forfaitaire unique), il a maintenu le caractère progressif de l'IFI.

Le système Français est jugé peu équitable par les Français. Selon le sondage commandé à Harris Interactive par le Conseil des prélèvements obligatoires, il leur apparaît préjudiciable aux classes moyennes et dans une moindre mesure, aux catégories les plus modestes³¹. L'équité ou la justice fiscale revêt, pour reprendre la distinction établie par le regretté Professeur Gérard Tournie³², trois sens distincts : un traitement identique

²⁷ Bozio A., Dauvergne R., Fabre B., Goupille J., Mislin O., « Fiscalité et redistribution en France (1997-2012) », *Rapport de l'Institut des politiques publiques*, mars 2012, p. 31.

²⁸ Rapport de l'Institut des politiques publiques, préc. p. 33, 50, 117.

²⁹ Rapport de l'Institut des politiques publiques, préc. p. 50.

³⁰ Sur l'ensemble de ces mesures, voir Ecalte F., « Quinquennat MACRON : le grand décryptage : fiscalité », Institut Montaigne, 2022.

³¹ 55 % des Français jugent la redistribution des richesses insuffisante ; 27 % d'entre eux la jugent trop importante et seulement 18 % la trouvent juste.

³² Tournie G., « L'échec d'une grande ambition : la science fiscale selon Henri Laufenburger », sous la direction de Raimbault de Fontaine S., « Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques », Paris, L'Harmattan, 2007, p. 74.

des contribuables (justice dans l'impôt ou justice égalité) ; un sacrifice autorisant la progressivité des taux et l'existence de discriminations (justice de l'impôt ou justice équité) ; une réaffectation partielle ou totale des fortunes (justice par l'impôt ou justice égalisatrice), « aussi bien par les taux progressifs que par l'inégalité du traitement fiscal ». Seul le premier sens conduit à bannir toute discrimination pour préconiser la seule proportionnalité des taux.

Le Conseil des prélèvements obligatoires³³ a pris la mesure de ces préoccupations en constatant que le système de prélèvements obligatoires est globalement proportionnel et que les prélèvements obligatoires ne jouent qu'un rôle marginal en matière de réduction des inégalités en France. Néanmoins, la redistribution opérée par le système fiscal-social pris dans son ensemble, bénéficient à deux tiers des ménages. Une analyse de la redistribution restreinte aux seules dépenses publiques ou aux seules recettes publiques a une portée limitée.

« La redistribution a un impact très important en termes de réduction des inégalités dès lors que l'analyse porte sur l'ensemble des transferts publics, dépenses et recettes publiques³⁴. Vu sous l'angle des territoires, la redistribution a tendance à homogénéiser les revenus moyens entre territoires, après transfert, essentiellement au bénéfice des communes des aires urbaines comprenant entre 20000 et 200000 habitants. Les communes ne sont que légèrement bénéficiaires de la redistribution³⁵ ».

La structure du système fiscal est en grande partie liée à la structure des assiettes fiscales³⁶ et non pas uniquement au niveau des taux réglementaires de taxation. A cet égard, il y a trop de revenus reliés au capital et pas assez

³³ Conseil des prélèvements obligatoires, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sorte de crise sanitaire », Paris, févr. 2022, p. 20.

³⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sorte de crise sanitaire », préc. p. 17 ; V. également, Andre M., « Les prélèvements obligatoires au regard des enjeux redistributifs », rapport particulier n° 3, févr. 2022.

³⁵ Conseil des prélèvements obligatoires, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sorte de crise sanitaire », préc. p. 24 et suiv.

³⁶ Rapport de l'Institut des politiques publiques, préc. p. 63.

au travail. Or, les assiettes fiscales des revenus du capital sont le plus souvent étroites alors que les assiettes fiscales des revenus du travail sont plus larges. Cette différence peut s'expliquer par l'écart du taux global d'imposition entre le capital et le travail³⁷. Les écarts de patrimoines sont plus élevés que les écarts de revenus. Toute réforme fiscale devrait veiller à trouver un nouvel équilibre entre la redistribution des patrimoines et la redistribution des revenus³⁸ et réduire l'impact des effets d'assiette sur la taxation du travail et du capital. Les assiettes de certains impôts comme celle de l'impôt sur le revenu ou de certaines impositions locales sont soit « mitées » par de nombreuses exonérations, soit trop archaïques. Elles sont à l'origine du caractère régressif de notre système fiscal³⁹. La fiscalité du patrimoine ou la fiscalité du capital ont été l'objet d'un empilement de mesures qui sont venues accroître la complexité du système fiscal français alors que l'assiette des impositions foncières (hors CVAE ou CET) s'est « fossilisée⁴⁰ ».

Après le temps du constat, vient le temps des propositions.

II. Propositions en vue d'une refonte de l'architecture d'un système fiscal Français plus optimal

L'optimalité d'un système fiscal se mesure à l'aune de trois critères : l'équité, l'efficacité et l'efficience. Mais ces trois critères étroitement complémentaires doivent être hiérarchisés. Il conviendrait de procéder dans le cadre du système fiscal Français à un arbitrage entre eux (A).

Par-delà cet arbitrage, l'approche sectorielle a été longtemps privilégiée au détriment de la recherche d'une approche plus globale (B). Un rééquilibrage interne nécessite pourtant de recourir à une telle approche, à

³⁷ Rapport de l'Institut des politiques publiques, préc. p. 63, 64 ; voir également Commission internationale, présidée par Blanchard O. et Tirole J., « Les grands défis économiques », juin 2021, p. 345 et suiv.

³⁸ Ecalle F., « Les enjeux fiscaux du prochain quinquennat », Les commentaires d'actualité, *FIPECO*, 17 févr. 2022.

³⁹ Rapport de l'Institut des politiques publiques, préc. p. 15, 60.

⁴⁰ Ce constat n'est pas nouveau mais certaines évolutions sont perceptibles, Voir Cabannes X., « La nouvelle physionomie des « quatre vieilles », Vers un départ à la retraite ? », *AJDA*, 2022 p. 328.

défaut de quoi, toute volonté réformatrice serait réduite dans sa portée et dans ses effets.

Enfin, la sédimentation des mesures fiscales, l'instabilité de la norme fiscale et la pesanteur des formalités administratives, malgré l'amorce d'une simplification pour certains impôts (en matière d'impôt sur le revenu depuis la mise en place des déclarations préremplies, des déclarations tacites et la généralisation du prélèvement à la source, ou plus récemment, en matière de TVA, sous l'effet de nouvelles prescriptions européennes), ont accru la complexité du système fiscal Français. L'optimalité passe aussi par une simplification du système fiscal. Cette simplification est un vieux serpent de mer, déjà engagée mais restant à géométrie variable selon la nature de l'impôt.

Pour les besoins de la présente communication, nous nous concentrerons sur les deux premières propositions.

A. Arbitrer entre les critères d'optimalité

Les Français sont attachés au système redistributif et à la justice fiscale. Selon le Conseil des prélèvements obligatoires⁴¹, « la redistribution traduit la capacité des prélèvements obligatoires à réduire, à augmenter ou à laisser inchangées les inégalités de revenus et de patrimoine ». La redistribution est associée à l'équité et au principe d'égalité devant l'impôt conformément à l'article 13 de la déclaration des droits. La redistribution des revenus est une des fonctions de l'État identifiées par l'économiste américain Richard Musgrave. Elle relève de sa fonction économique, longtemps controversée au nom de la neutralité. La crise sanitaire a permis de renouer avec l'interventionnisme fiscal, sous la forme d'aides publiques ou d'allègements fiscaux.

Mais la justice fiscale reste un sujet délicat⁴². Cette « passion de l'égalité », qui s'est renforcée après le premier choc pétrolier, s'est accompagnée

⁴¹ Conseil des prélèvements obligatoires, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sorte de crise sanitaire », préc. p. 12.

⁴² Bouvier M., « Quelle justice fiscale pour un monde en transition ? », *Revue française de finances publiques*, sept. 2019, n° 147, p. 149.

d'une complexité toujours plus importante du système fiscal. La redistribution est allée de pair avec la préférence collective en faveur de la protection. Certains s'interrogent sur la nécessité de trouver une plus large place à la liberté. Mais cette liberté ne pourrait trouver une plus large place en matière fiscale sans un accroissement des contrôles. Si pendant la crise sanitaire, les contrôles fiscaux ont pendant un certain temps été suspendus, ces derniers se sont intensifiés au sortir du premier confinement⁴³. Ainsi, par exemple, la flambée des prix de l'immobilier et la perte de loyers par certains propriétaires consécutivement à la crise sanitaire ont provoqué une forte croissance des contrôles fiscaux auprès des contribuables aisés⁴⁴.

Tout impôt a avant tout une fonction financière. Cette fonction se mesure à l'aune du critère de l'efficacité. L'impôt doit avoir un rendement, c'est-à-dire, selon la définition proposée par le Conseil des prélèvements obligatoires⁴⁵, qui « correspond à la capacité des prélèvements obligatoires à générer des recettes pour financer les budgets des administrations publiques ».

En 20 ans, le poids des recettes fiscales dans l'ensemble des pays de l'OCDE, a sensiblement augmenté. Il y a 30 ans, lors de la signature du Traité de Maastricht, le taux des prélèvements obligatoires en France était de 40,7% du PIB. Même si la tendance a été à la baisse de certains impôts, comme l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, le taux des prélèvements obligatoires n'a cessé d'être à un niveau élevé. En 2021, la France demeure en tête des pays européens avec un taux de 45,4% du PIB. Pour autant, ainsi que l'a démontré le Professeur Frédéric Douet⁴⁶, ce niveau élevé de prélèvements obligatoires n'a pas réduit la pauvreté.

⁴³ Selon le ministre des Comptes publics (communiqué de presse n° 2098, 3 mars 2022), le contrôle fiscal a rapporté 10,7 Milliards d'euros en 2021, soit un niveau relativement proche de celui atteint en 2019, année record en termes de résultats du contrôle fiscal. Il y a eu près de 37% de hausse des montants encaissés à ce titre par rapport à l'année 2020. Voir www.economie.gouv.fr/control-fiscal-bilan-ann-2020 et presse.economie.gouv.fr/03-03-2022-bilan-de-la-lutte-contre-la-fraude-fiscale-les-chiffres-cle-de-lannee-2021/

⁴⁴ Malherbe M., « La flambée de l'immobilier fait grimper la facture de l'IFI », *Le Figaro*, 20 déc. 2021.

⁴⁵ Conseil des prélèvements obligatoires, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sorte de crise sanitaire », préc. p. 12.

⁴⁶ Douet F., « Ce que les différents impôts « rapportent » à l'État illustre la paupérisation de la France », *Le Figaro*, 17 déc. 2021.

« L'impôt ne permet que de corriger à la marge les inégalités de revenus. Il ne s'attaque pas aux racines de celle-ci (inégalités extra-économiques) ». Il constate d'ailleurs que « les impôts progressifs qui pèsent de façon très lourde sur une minorité de contribuables, sont moins rentables pour l'État que les impôts proportionnels » « La progressivité de l'impôt ne doit pas constituer l'alpha et l'oméga de l'ancrage des politiques publiques en matière de lutte contre les inégalités. Trop de progressivité a un effet désincitatif en matière fiscale. Elle tue l'impôt dans la mesure où elle dissuade l'effort et encourage l'évitement, la fraude et l'exil ». Il conclut en considérant, à juste titre, que « le bon combat est de réduire la pauvreté et non la richesse ».

Le critère de l'efficacité du système fiscal ne pourra jouer que si le résultat est obtenu avec une économie de moyens, et donc sur la base d'un calcul d'optimisation visant à minimiser les coûts. Le niveau des prélèvements obligatoires a atteint son niveau maximal. Le poids de la dette publique et le remboursement des mesures initiées par le quoi qu'il en coûte limite les marges de manœuvre. Les baisses d'impôt déjà engagées (notamment la baisse des impôts de production) ne devraient pas permettre la réalisation d'économies substantielles. La théorie dite du ruissellement qui consisterait à baisser les impôts des plus riches pour favoriser l'investissement, et par là même la croissance, reste à démontrer. La baisse de la TVA dans la restauration n'a pas favorisé l'investissement et l'emploi. Cependant si l'alourdissement de la pression fiscale n'est pas la bonne solution, si l'impôt demeure un prélèvement à caractère définitif et sans contrepartie, la baisse des impôts doit être conditionnée à une logique politique (à défaut d'être contractuelle) du donnant donnant de réduction des inégalités de revenus de leurs bénéficiaires, voire à un engagement formel de faire (conduisant à une forme de contractualisation). La croissance est avant tout freinée par l'accroissement des inégalités.

Un « bon impôt » est un impôt à assiette large et à taux faible. Un tel impôt se concilie mal avec la tendance à la baisse de la pression fiscale. Il peut aussi, a contrario, être réduit à néant s'il vise à modifier le comportement d'un acteur économique. Sa base d'imposition se réduit pour mieux

disparaître. Il devrait en être ainsi, en principe, de tout prélèvement fiscal à finalité écologique. À défaut, il est détourné de sa finalité.

La refonte du système fiscal appelle une démarche globale de la gouvernance.

B. Privilégier une refonte globale du système fiscal plutôt qu'une démarche sectorielle.

Dans une économie qui s'est globalisée sous l'effet de la mondialisation et des potentialités du numérique, toute véritable refonte du système fiscal devrait être globale. Cependant, la pluralité des objectifs assignés au système fiscal et à son éventuelle réforme constitue une source majeure de complexité dans la définition d'une réforme fiscale optimale.

La notion de « réforme fiscale » semble, de prime abord, inadéquate si l'on cherche à l'appliquer au système fiscal dans son ensemble. Mais elle conserve en général toute sa pertinence si elle s'applique uniquement à un impôt précis.

Par ailleurs, la fiscalité est restée, en dépit de la révision des traités européens qui se sont succédé depuis le traité de Maastricht, une compétence des États membres soumise au sein du Conseil de l'Union européenne, au principe de l'unanimité des États. Les systèmes fiscaux sont parvenus, sous l'effet des directives adoptées en matière de TVA, de droits d'accises et de fiscalité des entreprises, à une relative convergence⁴⁷ en matière d'impôts directs. En France, le taux normal de l'impôt sur les sociétés a été progressivement réduit dans le cadre d'une trajectoire par la loi de finances pour 2017, amplifiée par la loi de finances pour 2018, puis ajustée par la loi du 24 juillet 2019 (portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés), par la loi de finances pour 2020, puis par la loi

⁴⁷ Sicard F., « La cohérence des systèmes fiscaux-étude en fiscalité directe », Thèse Doctorat en Droit, Université de Paris II Panthéon Assas, 31 mars 2021. L'auteur parvient à démontrer que la convergence des systèmes fiscaux est un indicateur du système fiscal européen et peut être un instrument de ce dernier.

de finances pour 2022 pour atteindre 25 % au 1^{er} janvier 2022⁴⁸. Cette question est absente des débats présidentiels⁴⁹ mais son architecture générale prête à discussions⁵⁰. Certains des candidats⁵¹ seraient même favorables à la création d'un impôt sur les profiteurs de crise.

La fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG avait fait l'objet d'un débat sous la présidence de François Hollande et d'un rapport du Conseil des prélèvements obligatoires⁵². Mais cette perspective a été abandonnée. Rares sont les candidats à la prochaine élection présidentielle qui inscrivent l'impôt sur le revenu à leur programme de réforme⁵³ alors qu'il était une préoccupation de la plupart des candidats déclarés lors de l'élection présidentielle de 2017.

⁴⁸ Conseil des prélèvements obligatoires, « Adapter l'impôt sur les sociétés à une économie ouverte », Paris, janv. 2017 ; Voir également « Quel taux pour l'impôt sur les sociétés en France ? », *Les notes du CPO*, n° 1, juill. 2021.

⁴⁹ A l'exception de Nicolas Dupont Aignan qui envisage de réduire l'impôt sur les sociétés pour toute entreprise qui attribuera 1 % des sièges aux salariés, avec voix délibérative des instances de décisions ou de contrôle, et de Marine Le Pen qui se montre favorable à la fin de l'impôt sur les sociétés pour les entrepreneurs de moins de 30 ans pendant les cinq premières années pour éviter leur départ à l'étranger.

⁵⁰ Jean-Luc Mélenchon propose de refondre l'impôt sur les sociétés et d'instaurer un barème progressif, favorisant davantage les investisseurs que la distribution de dividendes tandis que Yannick Jadot entend défendre, au niveau de l'Union européenne, une harmonisation de l'impôt sur les sociétés au travers de la fixation du niveau mondial de taxation des multinationales à hauteur de 25 %. De même, Fabien Roussel préconise une vaste réforme de l'impôt sur les sociétés en le rendant progressif en fonction du chiffre d'affaires et des résultats des entreprises. Son niveau serait plus élevé pour les groupes qui délocalisent, qui suppriment des emplois, qui se livrent à des opérations financières ou occasionnent des pollutions. Anne Hidalgo préconise seulement, quant à elle, que les rémunérations dépassant une différence de 1 à 2 dans les entreprises entre la rémunération la plus haute et la plus basse ne pourraient plus être déduites de l'impôt sur les sociétés.

⁵¹ Jean-Luc Mélenchon a déposé une proposition de loi à l'Assemblée nationale, le 23 mars 2021. Ce nouvel impôt sur les profiteurs de crise doit frapper le résultat net réalisé au titre du premier exercice clos à compter du 30 juin 2020 pour les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de cet exercice supérieur à 150 Millions d'euros et dont le résultat net dépasse celui établi au cours de l'exercice précédent. Son taux devrait être de 50%. Fabien Roussel entend s'engager dans la mise en place d'une contribution exceptionnelle (impôt COVID visant les profiteurs de crise) qui frapperait les profits des grands groupes et des compagnies d'assurance pour le financement des dépenses rendues nécessaires par la crise sanitaire.

⁵² Conseil des prélèvements obligatoires, « Impôt sur le revenu, CSG, quelle réforme ? », Paris, févr. 2015.

⁵³ Marine Le Pen propose une exonération d'impôt sur le revenu pour tous les jeunes actifs de moins de 30 ans tandis que tant Fabien Roussel que Jean-Luc Mélenchon entendent relever le nombre de tranches du barème (15 pour le premier, 14 pour le second) afin de rendre l'impôt sur le revenu plus progressif.

La TVA retient l'attention de certains candidats. Ainsi, Yannick Jadot préconise une baisse de la TVA à 5,5 % pour les transports collectifs et les services de réparation, à 0 % pour l'alimentation biologique et une hausse corrélative de 20 % pour les transports polluants. Fabien Roussel se dit favorable à une baisse des impôts indirects (TVA, Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques) mais sans apporter d'autres précisions. Jean Lassalle se dit également en faveur d'une baisse de la TVA sur les hydrocarbures.

A droite, les candidats déclarés (Valérie Pécresse, Nicolas Dupont-Aignan, Éric Zemmour) défendent plus largement une baisse des impôts de production (qui dépassent la seule TVA) ou leur suppression (Marine Le Pen).

Certains avocats, issus du cercle des fiscalistes⁵⁴, préconisent d'augmenter la TVA pour baisser les cotisations sociales et la CSG. Ils considèrent que la TVA est un impôt qui n'est pas nécessairement anti-social et est un impôt sur la consommation et non nécessairement sur les consommateurs. Son augmentation serait bénéfique pour inciter à la relocalisation des industries françaises.

Alors que le pouvoir d'achat est au cœur de la prochaine campagne présidentielle, la plupart des candidats déclarés à droite comme à gauche se focalisent sur l'imposition du patrimoine (IFI, Droits de succession, Flat tax).

Le remplacement de l'ISF par l'IFI a été la mesure phare du mandat du Président Emmanuel Macron qui s'achève. A droite (Nicolas Dupont-Aignan, Jean Lassalle, Marine Le Pen), comme à gauche (Yannick Jadot, Anne Hidalgo, Fabien Roussel, Jean-Luc Mélenchon), nombreux sont les candidats réclamant de rétablir l'ISF selon des modalités variables. Yannick Jadot et Anne Hidalgo seraient favorables à l'instauration d'un

⁵⁴ Bruneau P., Mercier JY. et Turot J., « Augmenter la TVA pour baisser les cotisations patronales et la CSG serait efficace et équitable », *Le Figaro*, 16 févr. 2022.

ISF climatique⁵⁵ ou à un ISF renforcé⁵⁶. Marine Le Pen envisage de remplacer l'IFI par la création d'un impôt sur la fortune financière pour taxer la spéculation. Nicolas Dupont-Aignan, quant à lui, rétablirait un IGF en excluant la résidence principale et en permettant de déduire tous les investissements dans des entreprises ou organismes localisant leur production en France. Valérie Pécresse propose d'évaluer une exonération de 50 % de la résidence principale à la suite de l'explosion des prix de l'immobilier.

La disparition de l'ISF a conduit à un moindre exil fiscal des Français fortunés mais une fois encore la théorie du ruissellement ne s'est pas vérifiée. Elle a eu un moindre effet sur le niveau de l'investissement⁵⁷.

Les droits de succession ont été mis en avant par le député des Alpes Maritimes, Éric Ciotti, candidat malheureux lors des primaires du parti Les Républicains. Alors qu'une dizaine d'États de l'OCDE⁵⁸ l'ont supprimé, la France est le troisième État de l'OCDE à avoir un niveau d'imposition (1,38 %) en matière de droit de succession supérieure à la moyenne de l'OCDE (fixée à 0,53 %)⁵⁹. En dépit du faible niveau général des recettes tenant à la présence de nombreux abattements venant réduire l'assiette fiscale, l'OCDE est plutôt favorable à son maintien car ils permettent d'alimenter les caisses publiques et de contribuer à la réduction des inégalités de patrimoine. De nombreuses niches fiscales viennent également réduire les frais de donation et de succession en France. Néanmoins, le niveau élevé des droits de succession et de donation n'a, à ce jour, ni réduit les inégalités de patrimoine, ni la pauvreté. C'est une

⁵⁵ Yannick Jadot préconise la création d'un tel ISF pour des patrimoines supérieurs à 2 millions. Il comporterait un bonus-malus selon l'impact des actifs financiers et immobiliers sur le climat et devrait, selon ses estimations, permettre de collecter au moins 15 Mds d'euros. Anne Hidalgo serait également favorable à la création d'un tel ISF Climat étendu à la biodiversité afin de mettre à contribution les personnes les plus riches et de financer la transition énergétique. Une surtaxe toucherait les placements liés aux énergies fossiles.

⁵⁶ C'est le cas de Jean-Luc Mélenchon et de Fabien Roussel. Ce dernier envisage d'accentuer son taux et sa progressivité. Son montant pourrait être triplé. Les deux candidats évoquent dans cette perspective la suppression de la flat tax (Prélèvement forfaitaire unique).

⁵⁷ Vacher B., « La suppression de l'ISF et de la Flat Tax n'ont pas boosté l'investissement », *Boursier.com.*, 14 oct. 2021.

⁵⁸ Le Canada (1972), l'Autriche (1979), Israël (1980), la Suède (2004), la Norvège (2014).

⁵⁹ Cheyviolle A., « Un impôt qui ne remplit pas plus les caisses de l'État dans l'Hexagone qu'ailleurs », *Le Figaro*, 25 janv. 2022.

imposition de plus en plus mal ressentie, surtout par ceux qui, tout au long de la vie, ont contribué au paiement d'impôts, de taxes ou de cotisations sociales⁶⁰. Le Président Emmanuel Macron a lui-même revu sa position et s'est montré plutôt favorable à son allègement.

France Stratégie⁶¹ puis le Conseil d'analyse économique⁶² se sont prononcés pour une refonte de l'assiette des droits de succession en vue d'éliminer les principales niches fiscales. Ce dernier préconise de calculer les droits successoraux sur la base de la somme des flux successoraux perçus par les individus tout au long de leur vie et de garantir un capital pour tous versé à la majorité sur la base de la citoyenneté pour limiter les inégalités les plus extrêmes d'opportunité.

Valérie Pécresse entend supprimer les droits de succession pour 95 % des Français et alléger la taxation sur les donations et Nicolas Dupont-Aignan sur la résidence principale.

Les candidats de gauche sont partagés : Yannick Jadot ou Anne Hidalgo sont favorables à une réduction de la fiscalité du successeur (pour les petites successions pour le premier, et pour 85 % des Français pour la seconde). Mais la gauche (Yannick Jadot, Fabien Roussel, Jean-Luc Mélenchon) est plutôt favorable à une taxation, via une progressivité accrue, pour les patrimoines les plus importants.

Marine Le Pen préconise la suppression des impôts sur l'héritage direct pour les familles modestes et les classes moyennes ainsi qu'une exonération des donations des parents et des grands parents à leurs enfants et à leurs petits enfants jusqu'à 100000 € par enfant tous les 10 ans. Éric Zemmour entend mettre fin aux droits de donation et de succession pour la transmission des entreprises familiales.

⁶⁰ De Capele G., « Un héritage français », *Le Figaro*, 25 janv. 2022 ; Babeau O., « Que révèle la haine de l'héritage ? », *Le Figaro*, 31 déc. 2021.

⁶¹ Note France Stratégie, « Comment réformer la Fiscalité des successions ? », janv. 2017.

⁶² Voir Rapport CAE Focus, n° 077-2021, Biernut C., Dherbecourt C., Fack G., Fize E., Grimmel N., Landais C., Stancheur S., Note du CAE, « Repenser l'héritage », n° 69, déc. 2021.

Le Rapport Tirole Blanchard⁶³ s'était prononcé en faveur du maintien d'un régime fiscal de faveur des entreprises de taille modeste et d'imposer, en revanche, les grandes entreprises familiales lors de leur transmission.

Le Conseil d'analyse économique⁶⁴ qui s'est prononcé en faveur d'une vaste réforme du droit des successions, suggérait la suppression des avantages fiscaux du Pacte Dutreil. Pour autant, les nouvelles règles fiscales publiées par l'administration fiscale offrent davantage de sécurité juridique aux entreprises. Le Pacte Dutreil a permis la survie d'entreprises familiales et de réduire le risque de faillites⁶⁵. Le ministre des Finances est opposé à l'idée d'aller plus loin sur les exonérations prévues dans le cadre spécifique du Pacte Dutreil.

La suppression de la taxe d'habitation au titre de la résidence principale est l'autre grande mesure phare qui a fait l'unanimité. Aucun des candidats à la prochaine élection présidentielle n'entend la remettre en cause. Néanmoins, si cette suppression n'a pas nécessairement conduit à une augmentation des taxes foncières, les communes sont tentées d'instaurer des majorations pour obtenir davantage de rentrées fiscales sur la taxe d'habitation des résidences secondaires⁶⁶. Si les taxes foncières sont conduites à augmenter, c'est avant tout sous l'effet de l'inflation⁶⁷.

Les choix fiscaux sont multiples mais ils sont davantage guidés par l'opportunité et par l'effet de mimétisme. Rares sont les propositions véritablement novatrices susceptibles d'engager la France dans la voie d'une refonte globale de son système fiscal. Les priorités qui pourraient se dessiner devront concilier la force attractive du territoire, la nécessité de réduire la pression fiscale et une plus grande sélectivité des dépenses publiques. La limitation des marges de manœuvre de l'État Français

⁶³ Commission internationale, présidée par Blanchard O. et Tirole J., « Les grands défis économiques », juin 2021, p. 274 et suiv.

⁶⁴ Note du CAE, « Repenser l'héritage », n° 69, 21 déc. 2021.

⁶⁵ Tribune collective (Cercle des fiscalistes) Bruneau P., Desbuquois JF., Gentilhomme R., Turot J., Mercier JY., Monassier B., Baillet P., « Transmission des entreprises familiales : il faut préserver la loi Dutreil ! », *Le Figaro*, 4 janv. 2022 ; Voir également Malhère M., « Le Pacte Dutreil, un dispositif crucial à la transmission », *Le Figaro*, 25 janv. 2022.

⁶⁶ Malhère M., « La taxe d'habitation flambe pour certaines résidences secondaires », *Le Figaro*, 15 nov. 2021.

⁶⁷ Malhère M., « L'inflation fait flamber la taxe foncière en 2022 », *Le Figaro*, 7 déc. 2021.

pourrait ouvrir la voie à une nouvelle gouvernance financière fondée sur l'autonomie et à un partage accru des compétences tant à l'égard des collectivités territoriales que de l'Union européenne. Si une telle perspective venait à se concrétiser, elle pourrait s'accompagner d'un ébranlement global du système fiscal Français.