

Le système fiscal français ne constitue pas une structure figée, au contraire, il donne l'impression d'un chantier toujours ouvert, bien qu'inégalement actif. Si les désirs de changement paraissent moins forts du côté de la taxation des biens et des services – au moins depuis la généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ainsi que la soumission de cet impôt à l'harmonisation européenne –, les volontés réformatrices ou simples modifications, souvent techniques, donnent l'impression d'une fiscalité en transition permanente. Gilbert Orsoni se penche sur quelques-unes des grandes catégories d'impôt (imposition des revenus ; imposition des patrimoines ; impôts d'État et impôts locaux) et des techniques fiscales utilisées (degré de progressivité ; modes de recouvrement) pour illustrer comment la fiscalité française – sur la durée d'un siècle – a été un sujet de réflexion quasi permanent mais demeure en même temps sous l'influence de quelques constantes fortes.

Problèmes économiques

1916-2016 : un système fiscal en transition permanente

© GILBERT ORSONI

Professeur émérite à l'université d'Aix-Marseille, doyen honoraire de la faculté de droit et de science politique.

Impôts d'État, impôts locaux : chantiers toujours ouverts

Quelle(s) imposition(s) pour le revenu ?

Les origines historiques d'un impôt sur le revenu (IR) sont lointaines (taille personnelle, dixième, vingtième). Mais à la différence de plusieurs pays européens (Angleterre, Prusse, Suisse) qui s'en étaient dotés dès le XIX^e siècle, ce ne fut qu'après une longue bataille politique d'une quarantaine

d'années que la France se dota, par la réforme Caillaux, d'un tel impôt, composé de deux branches : l'impôt général (bien peu) progressif institué par la loi du 16 juillet 1914 et des impôts cédulaires proportionnels (loi du 31 juillet 1917). Si dès la loi du 17 août 1948 fut recherchée l'unité de l'IR, cette dernière fut réalisée, au moins dans son principe, par la loi du 28 décembre 1959 qui décidait la fusion taxe proportionnelle/surtaxe progressive. Encore fallut-il attendre le tout début de la décennie 1970 pour que cette fusion fût pleinement réalisée.

L'unité paraît certes encore la règle au regard du seul impôt sur le revenu. Elle ne constitue pourtant qu'une parenthèse puisque avec la loi de finances pour 1991 fut instituée la contribution sociale généralisée (CSG), laquelle relève (Conseil constitutionnel [CC], n° 90-285 DC, 28 déc. 1990) de la catégorie des

impositions de toutes natures dont la destination, certes, n'est pas le budget de l'État, mais le financement de comptes sociaux. L'on peut d'ailleurs ajouter à la CSG la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) et le prélèvement social de 2 %. Nous disposons donc bien encore aujourd'hui d'un système de superposition d'impôt sur le revenu. Un IR à base sans doute insuffisamment large (un peu moins de 50 % des contribuables l'acquittent réellement) et à taux progressifs, une CSG à base large mais à tarifs proportionnels, variables toutefois selon la catégorie de revenus considérés (salariaux, de remplacement, patrimoniaux, gains de jeux) dans une proportion, il est vrai, modeste (entre 6,2 % et 9,5 %), sachant que la CSG, bien moins médiatisée que l'IR (voir les mises en avant récentes de baisses d'impôt, comme d'ailleurs précédemment de leurs augmentations), est d'un rendement sensiblement supérieur (91,5 milliards d'euros en 2014 contre 76 milliards).

Rien ne dit au demeurant que le mouvement de balancier superposition/unité soit achevé. Nombreux sont ceux, en effet, qui préconisent la fusion des deux afin de disposer de nouveau d'un IR unique et progressif. Réforme incontestablement profonde¹ puisque cette unicité, outre de mettre en place un seul impôt progressif, induirait logiquement la disparition du foyer fiscal, donc du quotient familial, avec le choix assumé d'une imposition globalement plus personnalisée (volonté de favoriser le travail féminin). Un crédit d'impôt remplacerait le quotient familial, les allocations familiales et diverses autres allocations. Cette réforme impliquerait également (voir Zoom) la généralisation de la retenue à la source, déjà à l'œuvre en matière de CSG.

Si, sur ce point, l'avenir demeure incertain, l'on mesure aisément que le système français d'imposition des revenus peut apparaître, sans même faire référence pour l'instant au détail des techniques applicables, comme un chantier toujours actif et un sujet de réflexion quasi permanent.

Des formes d'imposition du patrimoine contestées

L'imposition des patrimoines, ou de certaines des formes que celle-ci peut revêtir, a, de très longue date aussi, constitué un enjeu dépassant le cadre purement fiscal, avec une symbolique d'autant plus remarquable que les rendements escomptés sont de caractère bien plus réduit. À cet égard, les dossiers les plus sensibles et donc les plus susceptibles de faire l'objet d'ajustements ou de réforme restent les droits de mutation à titre gratuit, principalement les droits de succession et l'imposition sur la fortune.

Si, dans le premier cas, depuis la réforme des droits de succession du 25 février 1901 (personnalisation et progressivité) et l'unification du régime fiscal des transmissions réalisée par la loi du 14 mars 1942, l'on ne peut parler de « grande » réforme (il n'en est pas, à notre connaissance, de sérieusement envisagée), les ajustements ont été et sont en revanche fréquents au gré d'alternances politiques ou des contraintes financières du moment : alignement pour les droits de succession des conditions de territorialité sur celles de l'IR en 1977, élargissement de l'assiette avec les modifications du régime de l'assurance-vie, accentuation de la progressivité en ligne directe, modifications, dans des sens opposés, des règles d'abattements, création d'un régime de dation en paiement, sans omettre la perspective d'intégration dans le droit commun du régime applicable en Corse, etc.

Plus encore, l'imposition sur la fortune illustre une certaine conception de l'impôt à finalité plus égalitaire. Après un débat de plusieurs années révélateur de clivages politiques profonds, mais occasion aussi de réflexions approfondies, fut institué par la loi de finances pour 1982 un impôt sur les grandes fortunes, à assiette large, hors œuvres d'art et outil de travail, applicable à des taux légers et faiblement progressifs, comme il sied à une imposition annuelle sur les patrimoines. Le seuil de déclenchement de

^[1] Landais C, Piketty T. et Saez E. (2011), *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle*, Le Seuil.

l'impôt ayant été fixé à l'époque à trois millions de francs. Supprimé avec l'alternance de 1986, il fut rétabli sous la forme très voisine d'un impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à compter de la loi de finances pour 1989. S'il a depuis fait l'objet d'un certain nombre d'aménagements, notamment à l'occasion de nouvelles alternances, il demeure en vigueur. L'on ne saurait être cependant trop affirmatif sur sa pérennisation dans la mesure où sa future disparition figure au programme des partis de droite et des principaux candidats de celle-ci à la prochaine élection à la présidence de la République.

Une fiscalité locale en mouvement

Plus encore que pour d'autres domaines, la revendication de la réforme fiscale est ici une donnée permanente. Revendication d'autant plus accentuée par le double sentiment d'une fiscalité de plus en plus inadaptée (vieillesse des bases, inégalités récurrentes, sinon incohérences) et de la quasi-impossibilité pour les pouvoirs publics de mener à bien sa refondation. Ce qui ne signifie pas toutefois qu'aucune réforme soit jamais intervenue (la dernière en date étant la création de la contribution économique territoriale [CET]). Beaucoup de cela s'expliquant par l'histoire des impôts directs locaux. Si l'on parle encore à leur propos des « quatre vieilles », c'est bien parce que ces impôts sont issus d'impôts d'État institués sous la Révolution, à la fin du XVIII^e siècle, contribution foncière, contribution mobilière, patente, auxquelles s'était ajoutée la contribution sur les portes et fenêtres.

Alors que, au XIX^e siècle, des centimes (centièmes) additionnels de ces impôts d'État alimentaient les budgets locaux, une authentique fiscalité locale naquit avec le remplacement de ces impôts par l'IR. Ainsi la loi du 31 juillet 1917 transféra-t-elle la contribution mobilière et la patente aux collectivités locales avant que, en 1948, vint le tour des deux contributions foncières, bâtie et non bâtie (la séparation de la contribution

foncière en bâtie et non bâtie était intervenue en 1890). Ces quatre impôts furent inégalement modernisés sous la V^e République : l'ordonnance du 7 janvier 1959 donnant lieu, après révision des bases, aux lois des 31 décembre 1973, 18 juillet 1974 et 29 juillet 1975 instituant les taxes foncières (TF) (propriétés bâties et non bâties), la taxe d'habitation (TH) en place de la contribution mobilière et la taxe professionnelle remplaçant la patente.

Ce nouveau régime était loin de réaliser un grand bouleversement et fit très vite l'objet de critiques. Les bases d'imposition, les valeurs locatives, demeuraient à bien des égards approximatives et inégalitaires, non seulement entre communes, mais au sein même de celles-ci. Phénomène qui s'aggrava ensuite considérablement puisque l'on se contenta de majorations annuelles forfaitaires établies en lois de finances, pour tenir compte de l'inflation. Une révision intervint bien au début des années 1990, mais resta lettre morte par crainte du mécontentement qu'auraient pu provoquer, à prélèvement global équivalent, les augmentations subies par de nombreux contribuables. Ce qui signifie que, au milieu de la présente décennie, perdurent les bases d'imposition des années 1960.

Quant à la taxe professionnelle (TP), dont l'assiette reposait principalement sur la valeur des immobilisations et la masse salariale, elle fut d'emblée critiquée comme pénalisant et l'investissement et l'emploi. D'où d'ailleurs, plutôt que de s'attaquer à une franche réforme de ces impositions (sur lesquelles les collectivités territoriales avaient, depuis la loi du 10 janvier 1980, pouvoir de voter les taux), particulièrement pour la taxe d'habitation et plus encore pour la TP, devait intervenir une succession d'aménagements/allègements pris en charge par l'État. On soulageait ainsi les contribuables locaux en rendant plus acceptables, mais pas moins inévitables, ces impositions. De nombreuses mesures touchèrent la TP, les plus spectaculaires étant la disparition progressive de la

part salariale, laquelle représentait le tiers de l'assiette, tandis que, en 2000, la part régionale de la TH fut supprimée, la TH bénéficiant, en outre, de nombre d'allègements visant à prendre en compte la situation de contribuables modestes (l'État compensant chaque fois le « manque à gagner » pour les collectivités).

Une réforme intervint bien cependant, sans pour autant répondre à toutes les objections soulevées par le système fiscal local. La loi de finances pour 2010 a supprimé la TP afin de la remplacer par la CET, constituée principalement d'une cotisation foncière des entreprises (reposant encore sur des valeurs locatives), d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et, accessoirement d'une imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau et d'une taxe sur les surfaces commerciales. Réforme amenant deux conséquences notables, outre que le rendement de la CET étant moindre que celui de la TP, la dépendance des collectivités territoriales vis-à-vis de l'État s'est trouvée renforcée :

- une plus grande spécialisation des impôts locaux (la région ne bénéficie plus des taxes sur les ménages ni de la cotisation foncière des entreprises (CFE) ;
- une moindre capacité (concernant le département et plus encore la région) de choix des taux d'imposition. Les taux de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) relèvent de la compétence de l'État et la région n'a guère la maîtrise que de la tarification des cartes grises et permis de conduire et, partiellement, de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE).

Reste que, malgré le nouveau dispositif, une plus complète réforme de la fiscalité locale est encore à venir. La révision des valeurs locatives, engagée pour les entreprises, demeure à accomplir pour les ménages, sauf à envisager, au moins pour la TH, une prise en compte plus marquée des revenus. Rien ne garantit toutefois que ce type de réforme (ou d'autres) aboutisse dans de brefs délais.

Quelles techniques pour quelles utilisations de l'impôt ?

L'évocation des techniques fiscales, ou de certaines d'entre elles, ne se sépare pas de celle des impôts eux-mêmes et de leurs éventuelles réformes, tant pour la question des tarifs (proportionnalité/progressivité) ou du mode de prélèvement que pour la question de la conduite des politiques fiscales et du choix de certains instruments (degré d'interventionnisme et recours aux dépenses fiscales).

La querelle des tarifs

Le débat proportionnalité/progressivité est on ne peut plus classique et permet d'opposer deux visions de la justice fiscale, sinon même du concept de justice. Et ce débat s'avère loin d'être clos (voir *supra* le projet relatif à la fusion IR/CSG), d'autant que s'agissant de la seule progressivité, par-delà la question de son existence et du nombre des impôts auxquels elle s'applique, se pose celle de son amplitude (de faible à confiscatoire) et de ses multiples modalités.

Si le débat relatif au niveau de la progressivité est quasi permanent, peu d'impôts peuvent être considérés comme progressifs. L'IR d'abord, mais aussi, plus faiblement, l'ISF ainsi que les droits de mutation à titre gratuit (ligne directe). D'autres étant proportionnels (impôt sur les sociétés [IS], CSG) ou pratiquant une discrimination des taux (TVA), lesquels évoluent non au regard de la quantité de matière imposable, caractéristique de la progressivité, mais en fonction de sa qualité (taux différent selon la nature du produit ou du service concerné). Ajoutons de plus que, du moins dans le cadre de l'IR, la progressivité a connu une consécration constitutionnelle (CC, n° 93-320 DC, 21 juin 1993). Cette garantie ne concerne que l'IR et n'entre pas dans le détail des modalités. C'est ainsi que l'on a assisté à plusieurs reprises à une réduction du nombre de tranches, mais l'on ne saurait dire à compter de combien de tranches le Conseil consti-

ZOOM

QUELLES MODALITÉS DE PRÉLÈVEMENT ?

La controverse relative à la retenue à la source est alimentée depuis au moins une cinquantaine d'années par de nombreux rapports qui, habituellement, concluent en faveur de son introduction pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu (IR). La technique, (le *Pay As You Earn* [PAYE] des États-Unis, 1942), presque partout utilisée pour cet impôt, consiste en ce que l'impôt soit prélevé directement sur le gain opéré par le contribuable, lequel bénéficie ainsi d'une somme nette d'IR.

Il convient également de préciser que, en France, la technique s'applique pour d'autres impositions (contribution sociale généralisée [CSG]) et cotisations sociales, mais aussi déjà pour certains revenus dans le cadre de l'IR (revenus distribués à des non-résidents). Il est donc évident que le projet de fusion IR/CSG suppose dans le même temps la généralisation de la retenue à la source pour le nouvel impôt sur le revenu réunifié. Reste, et tel est pour l'instant le sens de la réforme envisagée, que l'adoption de cette technique peut se voir déconnectée de l'éventuelle fusion.

Le débat n'étant pas nouveau, les termes en sont largement connus. Et peu renouvelés. Même si la portée de certains arguments a pu évoluer.

Ses partisans en font notamment valoir :

- la plus grande régularité des rentrées fiscales ;
- une acceptation plus aisée de l'impôt (« choc de simplification ») ;
- une plus grande lisibilité, pour le redevable, de sa situation financière ;
- la plus grande rapidité, et donc efficacité, des dispositions fiscales à finalité

conjoncturelle, puisque immédiatement répercutées sur le prélèvement ;

- la décharge, pour l'administration, de nombre de ses tâches (gain de productivité avec à la fois des économies budgétaires et la capacité de redéployer des personnels vers des fonctions plus « rentables » comme le contrôle fiscal) ;

- enfin, et surtout, une meilleure capacité offerte au contribuable dans le paiement de son imposition. Ce qui mettra fin à de nombreuses situations préjudiciables où, plus d'un an après l'encaissement de ses revenus, celui-ci va devoir déboursier des sommes qu'il n'est plus en situation de verser. D'où les nombreuses demandes de différer dans le temps cette obligation.

À quoi les opposants répondent :

- que le développement de la mensualisation assure déjà largement la régularité des rentrées fiscales ;

- qu'elle peut être source d'une anesthésie fiscale laquelle pourrait faire perdre de vue le poids réel de l'impôt ;

- que difficile serait la gestion de « l'année blanche », celle du passage à la retenue à la source (si l'on passe à cette technique lors d'une année N , en $N-1$, on aura payé l'impôt de $N-2$, donc $N-1$ ne serait pas imposée, ce qui, selon les cas, serait source d'inconvénients ou d'avantages et parfois, de tentatives d'évitement par certains contribuables) ;

- que les employeurs, sur qui pèserait la charge des opérations, verraient leurs obligations comptables accrues ;

- que ces mêmes employeurs risqueraient d'avoir une meilleure connaissance des situations personnelles et financières de leurs salariés et que le « foyer fiscal » serait plus difficile à prendre en compte.

Il existe aussi des réponses à ces arguments. Par exemple que le passage n'y serait pas si brutal, mais qu'une transition (certains ont

même proposé quatre ans) permettrait un lissage évitant la fameuse année blanche. Quant aux difficultés techniques, elles ont bien été surmontées par tous les pays ayant adopté ce mode de prélèvement, d'autant qu'il ne ferait pas disparaître toute déclaration du contribuable permettant des régularisations a posteriori⁽¹⁾.

(1) Le Clainche M. (2012), « La retenue à la source, une "vraie" réforme fiscale », *Revue Gestion et Finances publiques*, n^{os} 9 et 10.

Demeure surtout, comme pour tout choix, qu'il convient de peser avantages et inconvénients et de passer à l'acte. Choix opéré désormais⁽²⁾.

Gilbert Orsoni

(2) Voir l'annonce par F. Hollande, le 14 juin 2015, au journal *Sud Ouest* d'une « réforme engagée en 2016 pour être pleinement appliquée en 2018 ».

tutionnel considérait que l'exigence de progressivité ne serait plus remplie.

Il faut aussi avoir conscience que, s'agissant des taux, et notamment du taux maximum applicable à la tranche la plus élevée du barème, non seulement la situation est différente d'un impôt à l'autre (la progressivité d'un impôt annuel sur la fortune, type ISF, est nécessairement faible et plafonne actuellement à 1,5 %, car des tarifs élevés conduiraient à des amputations de la base même de l'impôt et s'avèreraient vite insupportables), mais son degré d'acceptation a pu varier selon les lieux et les époques. On a pu ainsi s'accommoder assez durablement de taux marginaux d'IR de 72 % (Belgique), 70 % (Danemark), 65 % (France) et même 91 % (États-Unis), lesquels ne seraient plus guère imaginables aujourd'hui (voir le sort plus que précaire de la taxe à 75 %, avortée par décision du Conseil constitutionnel en 2013, appliquée après modification à la seule année 2014 et mise à la charge de l'employeur). Sans oublier non plus certains mécanismes, ainsi le quotient familial, s'il avait bien pour conséquence d'apporter une réduction d'impôt pour les familles, voyait cet avantage se matérialiser, pour celles à revenus élevés, en une diminution de la progressivité. D'où, à compter de 1982, la limitation, récemment accentuée, d'un pareil avantage.

Un interventionnisme fiscal à géométrie variable

Si l'utilisation de l'impôt dans un but autre que strictement budgétaire (incitation économique, réduction des inégalités, protection de l'environnement, comme peut l'illustrer le débat en cours sur la taxation du diesel, etc.) n'est pas une nouveauté, les cinquante dernières années ont enregistré une progression notable de l'interventionnisme fiscal. Celui-ci pouvant s'exprimer de deux manières, dissuasive (pénalisante) ou incitative (procuration d'un avantage). Si la première méthode n'a pas manqué d'illustrations (mise en œuvre de taux très progressifs, impositions sur la fortune visant à faire contribuer les plus riches par souci de plus grande égalité, principe pollueur-payeur), c'est principalement par la voie de l'avantage fiscal (incitatif mais aussi à finalité purement catégorielle) que l'interventionnisme se manifeste. Au moyen de « dépenses fiscales » (l'expression « niche fiscale », plus récente, exprime le même concept, mais de façon péjorative).

La dépense fiscale peut être vue « comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales². Il s'agit donc d'une mesure fiscale dérogatoire, allégeant (réduction ou crédit d'impôt, abattement, exonération) l'imposition et ayant donc pour la puissance publique un coût budgétaire, à l'instar d'une dépense. Les données chiffrées sont élo-

^[2] Conseil des impôts (1980), 4^e rapport, p. 109.

quentes et illustrent le recours massif à ce procédé : 317 mesures en 1981, 454 en 1994, 504 en 2011 (453 avaient un réel impact fiscal). On a cherché à plusieurs reprises à en diminuer le nombre : 450 en 2015 (420 ayant un réel impact). D'autant que le coût budgétaire est élevé : 72,9 milliards d'euros en 2009, 70,7 milliards en 2013, 83,4 milliards étant prévus pour 2016 avec, il est vrai, les 13 milliards du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE). Cela malgré les limites apportées depuis 2013 pour l'IR avec un plafonnement à 10000 euros par foyer et sans omettre que, la dépense fiscale s'analysant comme dérogatoire à une norme, le maintien sur une longue durée de certains dispositifs conduit à les assimiler à cette norme et à ne plus les considérer comme dépenses fiscales. Autre mesure de leur importance, dans plusieurs domaines (outre-mer, politique des territoires, santé), la dépense fiscale est supérieure à la dépense budgétaire de l'État. Tout cela n'allant pas sans inconvénients (complexité croissante du système fiscal, risque de multiplication de mesures catégorielles, impression de saupoudrage nuisant à la lisibilité des politiques, faible cohérence résultant de la multiplicité des dispositifs, efficacité difficilement évaluable). La commodité d'y recourir, la popularité de certaines mesures dont plusieurs, par elles-mêmes, ne sont pas critiquables, expliquent ces choix et surtout la difficulté de revenir en arrière une fois celles-ci introduites. On considérera donc qu'elles demeureront encore longtemps un instrument de politique publique, fût-il critiqué dans nombre de ses aspects³.

^[3] Voir sur le sujet des dépenses fiscales l'article de Benoît Le Maux, p. 64.

Entre constantes et environnement international

L'existence de grandes constantes de notre fiscalité (imposition du revenu entre unicité et dualisme ; même modalité de taxation du chiffre d'affaires depuis la généralisation de la TVA en 1968 ; fiscalité locale reposant encore sur des techniques centenaires) ne va pas sans le double constat de possibles réformes profondes à venir, touchant tant le couple IR/CSG que la fiscalité locale, et de modifications quasi permanentes (certes souvent de détail, mais si l'accumulation de détails ne produit pas une réforme, elle contribue à créer un sentiment préjudiciable d'insécurité fiscale) intervenant annuellement en lois de finances.

Reste aussi que, de plus en plus, nombre de choix fiscaux ne pourront plus se séparer de l'environnement international et européen, par-delà même la TVA, déjà harmonisée, avec la nécessité d'éviter des formes de concurrence par trop déloyales (limitation du *dumping fiscal*), de mettre un terme à l'évasion fiscale résultant des « creux » de la législation, grâce à une plus active coopération (déjà bien amorcée) des administrations fiscales, sans omettre le rôle des juges européens (Cour de justice de l'Union européenne, Cour européenne des droits de l'homme) qui contribuent et contribueront encore davantage à assurer le respect d'un socle commun de règles dont ne devront pas s'exonérer les systèmes nationaux.

POUR EN SAVOIR PLUS

❖ **BELTRAME P.** (2014), *La Fiscalité en France*, Hachette, 20^e éd.

❖ **BOUVIER M.** (2014), *Introduction au droit fiscal*

général et à la théorie de l'impôt, 12^e éd. LGDJ.

❖ **DELALANDE N.** (2011), : *Les Batailles de l'impôt : consentement et résistances*

de 1789 à nos jours, Éditions Le Seuil.

❖ **LEROY M.** (2010), *L'Impôt, l'État, la société*, Economica.