

Quelles voies de réformes de la fiscalité ?

Jean-Marie Monnier
Professeur d'économie
Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Le rôle social de l'impôt fait de la modification des prélèvements obligatoires un enjeu de société. L'Union économique et monétaire européenne, a privé les Etats membres de la maîtrise de la politique monétaire et imposé un processus limité d'harmonisation fiscale. C'est la raison pour laquelle la réforme de la fiscalité est devenue l'un des principaux vecteurs du changement économique et social dans chaque nation composant l'Union. Depuis plus de quinze ans, la France a traversé une intense période de réforme fiscale. Les débats sur les modifications souhaitables de l'impôt n'ont cependant pas cessé et les projets restent abondants. Dans ce cadre, l'analyse économique propose quelques repères tandis que des contraintes fortes pèsent sur les choix effectivement envisageables.

I - QUINZE ANNEES DE REFORMES FISCALES

Depuis le début des années 1990, le système fiscal français a connu de nombreuses modifications qui ont affecté l'ensemble de ses composantes. L'ampleur des ces transformations a parfois été symbolique comme la suppression du droit de bail qui s'intégrait dans un plan de simplification de la fiscalité. A l'inverse, d'autres réformes ont altéré le profil de celle-ci comme la création et la montée en puissance de la contribution sociale généralisée (CSG), de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS), parallèlement à la réduction des taux de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et à l'adoption de très larges exonérations de la part employeur des cotisations sociales. Enfin, une fraction non négligeable des ces évolutions, touchant principalement à la fiscalité indirecte (TVA et droits d'accises¹) s'est inscrite dans l'harmonisation des fiscalités européennes.

Les politiques fiscales menées durant cette période n'ont certes pas suivi une progression linéaire, évoluant fréquemment au rythme des changements de majorité politique. On peut néanmoins de manière synthétique, identifier quatre inflexions importantes du système de prélèvements :

* La **principale de ces évolutions**, tant du point de vue des masses financières en cause que de l'orientation générale du système fiscal, **concerne le financement de la protection sociale. Deux traits majeurs** peuvent à cet égard être mis en évidence. Le premier est **la très forte croissance des exonérations de la part employeur des cotisations sociales**. Alors qu'elles étaient négligeables au début des années 1990, ces exemptions se sont élevées à 23 milliards d'euros en 2003 (soit environ 7,5% de l'ensemble des cotisations effectives perçues au cours de cette année). **L'essentiel du manque à gagner provoqué par ces allègements est compensé par le budget de l'Etat**. Un ensemble de taxes affectées a été mobilisé à cet effet : droits sur les tabacs, les alcools, contribution sociale sur le bénéfice des sociétés, taxes sur les activités polluantes, taxes sur les véhicules de sociétés, taxe sur les conventions d'assurance, prélèvement VTM, taxe de prévoyance. Quant aux exonérations

¹ Une accise est une taxe spécifique sur un bien déterminé (on parle aussi de droit d'accise) dont l'assiette n'est pas constituée de la valeur monétaire du bien mais d'une unité variable, généralement physique : poids, volume, degré, nombre... Dans l'Union européenne (en particulier en France) les accises les plus importantes reposent sur les produits pétroliers, les alcools et les tabacs.

restant à la charge de la sécurité sociale, elles représentent une faible fraction du total, mais se sont néanmoins élevées à 2,2 milliards d'euros en 2003.

Le second trait caractéristique de l'évolution des ressources de la protection sociale, est la **création de nouveaux prélèvements fiscaux sur les revenus des ménages** affectés aux régimes sociaux venant soit se substituer à des cotisations sociales (cotisations d'assurance maladie), soit les compléter grâce à une assiette plus large. Au total, la structure des ressources de la protection sociale² a connu une mutation de grande ampleur résumée dans le tableau 1. Celui-ci permet de comparer la structure effective des ressources de la protection sociale en 2003 à la simulation de ce qu'elle aurait donné si aucune modification du mode de financement n'était intervenue depuis 1990 tout en procurant le niveau de ressources constatés en 2003. On mesure ainsi les sources principales des transformations

Tableau 1 : Impact des changements de la structure des ressources de la protection sociale entre 1990 et 2003 (en millions d'euros)

	Structure des ressources en 2003 (1)	Ressources en 2003 à structure de 1990 (2)	Ecart (1) - (2) et en % des ressources
Cotisations sociales effectives	280 727	338 868	-58 141 (-12,1%)
Cotisations sociales fictives	42 511	43 561	-1 051 (-0,2%)
Impôts et taxes affectés	91 443	14 992	76 451 (+ 15,9%)
Contributions publiques	53 709	66 739	-13 030 (-2,7%)
Produits financiers	4 216	5 741	-1 525 (-0,3%)
Autres recettes ¹	8 513	11 217	-2 704 (-0,6%)
Ensemble des ressources hors transferts	481 119	481 119	0

Source : DREES, Comptes de la protection sociale 2003.

Note du tableau : Les autres recettes comprennent les revenus de la propriété, les produits des recours contre les tiers, les indemnités d'assurance, les produits de cessions de biens ou de services...

Parmi les facteurs occupant une place prépondérante dans ces transformations, on trouve deux des quatre inflexions majeures du système de prélèvements :

* **La contraction de la part des ressources publiques et sociales issues des entreprises** est un élément essentiel car elle traduit le désengagement des entreprises de la sphère collective³. De fait, en dehors des exonérations de cotisations sociales, les entreprises ont en outre bénéficié de très forts allègements de taxe professionnelle et de la suppression des prélèvements complémentaires à l'impôt sur les sociétés.

² Le périmètre de la protection sociale ici considéré est celui du compte satellite de la comptabilité nationale. Son champ est plus large que celui des comptes de la sécurité sociale (qui ne concerne que le régime général) ou que celui de la loi de financement de la sécurité sociale.

³ Sur ce point, voir Pierre Volovitch, "L'évolution des ressources de la protection sociale (1959-1999)", *Revue de l'IREC*, n° 37, 2001/3, pp. 3-29.

* **La transformation des prélèvements acquittés par les ménages** a pris deux formes. **Entre 1990 et 2002, la part des prélèvements obligatoires affectant le revenu des ménages est passée de 31,6% à 34,3%**⁴. En particulier, tandis que les cotisations sociales des salariés voyaient leur importance relative diminuer de quatre points, celle des impôts sur le revenu des ménages est passée de 11,6% à environ 18% sous l'influence des prélèvements nouveaux à taux proportionnels. Dans le même temps, la part de l'IRPP a très sensiblement décliné provoquant, avec la diminution des taux du barème, la **marginalisation de la progressivité**.

Tableau 2 : Répartition des impôts sur le revenu en France (en %)

	1990	1995	2002
Total impôts sur le revenu des personnes physiques	100,0	100,0	100,0
IRPP proprement dit	76,4	72,3	39,0
CSG, CRDS, FSV¹		26,8	60,6
Autres²	23,6	0,9	0,4

Note du tableau : ¹ Il s'agit ici des impôts sur le revenu affectés au fonds de solidarité vieillesse (FSV) ; ² La rubrique "Autres" comprenait en 1990 pour l'essentiel le prélèvement libératoire sur revenu de capitaux mobiliers intégrés ensuite dans l'IRPP pour la présentation des statistiques OCDE, et la contribution sociale de solidarité sur les revenus mobiliers qui par la suite a été fusionnée avec un prélèvement du même type sur les revenus immobiliers au sein du prélèvement social de 2% affecté au FSV.

Source : OCDE, calculs de l'auteur.

* La dernière inflexion remarquable du système de prélèvements concerne la fiscalité indirecte. Sur la très longue période (plus de 20 ans) on observe en effet **une très nette tendance à la réduction du poids des taxes sur les biens et services** dans la structure fiscale française. Cette part est en effet passée de 30,4% en 1980 à 25,4% en 2002, et se situe désormais nettement sous la moyenne européenne. La construction européenne (en particulier l'ouverture du marché unique en 1993) est d'ailleurs directement responsable de cette évolution. Après l'adoption d'un régime commun de TVA, la suppression des entraves à la libre circulation des biens et des services contenait un fort volet fiscal principalement constitué de la TVA et des droits d'accises. Les taux de TVA et la classification des produits ont été harmonisés, engendrant pour la France une réduction progressive de la part de cette fiscalité dans les prélèvements obligatoires.

II - LES DEBATS SUR LA REFORME FISCALE

Pourtant, en dépit de l'ampleur des modifications intervenues depuis la fin des années 1980, les débats sur la réforme de la fiscalité n'ont pas cessé, comme en témoigne le grand nombre de rapports pointant ses défaillances.

Réduire la charge fiscale

⁴ Pour une étude plus détaillée de l'évolution de la structure fiscale française, voir Jean-Marie Monnier (2004), "La politique fiscale", in Benoit Ferrandon (ed.), *La politique économique et ses instruments*, Les notices de la Documentation française, pp. 53-59.

Du côté de la critique d'inspiration libérale, l'excès de charge fiscale est encore souvent traité de manière isolée comme la principale source des maux qui handicapent la croissance française. A ce titre le niveau des cotisations sociales et de la TVA représenterait dans les secteurs à forte intensité de main-d'oeuvre un frein à l'emploi, leur diminution devant alors favoriser la baisse des prix, la création d'emplois et le recrutement de salariés subissant fortement la sélectivité du marché du travail en raison de leur faible employabilité. Cet argument a tout particulièrement été repris par les organisations professionnelles des secteurs de l'hôtellerie et de la restauration traditionnelle qui revendiquent une réduction du taux de TVA contre l'engagement de créer 40 000 emplois. Mais en ce domaine, seule une décision unanime des Etats membres de l'UEM peut donner satisfaction, alors que parmi les pays appartenant à l'Union figurent les principaux concurrents de la France dans les secteurs du tourisme.

Dans le même ordre d'idée, la diminution des taux de l'IRPP est encore parfois présentée comme un objectif désirable en raison du niveau jugé déraisonnable du taux le plus élevé du barème. C'est la raison pour laquelle, la baisse de l'IRPP permettrait de rendre leur dynamisme aux agents les plus productifs de l'économie, et de redonner du pouvoir d'achat aux ménages.

Cette argumentation "traditionnelle" de la critique d'inspiration libérale suscite cependant de plus en plus de scepticisme car après plus de quinze années de transformations massives du système de prélèvements, la vision "étroite" des relations entre l'impôt et la vie économique dont elle est porteuse est contestée. Aucune relation statistique fiable entre l'importance de la part des charges sociales dans le coût du travail et le niveau de celui-ci ne peut ainsi être observée, tandis que la démonstration du caractère pernicieux des cotisations sociales sur la situation économique des entreprises n'a pas été apportée. Les mécanismes de la translation⁵ peuvent en effet jouer aussi bien au détriment des entreprises qu'à celui des salariés. Par ailleurs la France se situe plutôt dans une position moyenne au sein des pays développés pour le niveau des charges sociales, alors que la productivité du travail y est très élevée. Enfin, l'efficacité sur l'emploi de la politique d'allègements menée depuis le début des années 1990, est loin d'avoir été démontrée alors que la France subit toujours un chômage de masse et un appauvrissement des salariés les moins rémunérés⁶.

De même, s'agissant de la TVA, l'harmonisation des fiscalités européennes déjà évoquée, en a érodé le niveau et le poids relatif dans le système fiscal français. En outre comme dans le cas des cotisations sociales, il n'y a pas de relation évidente entre le niveau des taux et la situation économique de certains secteurs. La TVA est en effet un impôt à cascade fondé sur le principe de la déduction de la taxe acquittée sur les achats et les investissements, ce qui en neutralise l'incidence dans les comptes des entreprises. Cela explique le scepticisme de la Commission européenne à propos de l'impact sur l'emploi d'une mesure de réduction des taux.

Plus généralement, considéré à travers quelques cas ou quelques impôts isolés de leur contexte économique, le système fiscal français présente parfois une image rigoureuse et pénalisante à l'égard de certains acteurs en raison de taux nominaux élevés. Mais les

⁵ La translation désigne le report de la charge fiscale du redevable légal vers d'autres agents grâce aux variables sur lesquelles il exerce une influence déterminante. Une hausse des cotisations sociales peut ainsi amputer le profit brut des entreprises ou être reportée par les employeurs sur le salaire des salariés.

⁶ On trouvera une synthèse des débats sur l'impact économique des cotisations sociales dans : Pierre Concialdi (2004), "L'impact des cotisations sociales en question. Une approche économique", *Informations sociales*, n° 117, juin, repris dans *Problèmes économiques*, n° 2859, 29 septembre 2004, pp. 46-48.

comparaisons internationales comme la simple association des différents dispositifs⁷ montrent qu'en réalité, tel n'est pas le cas et que la France ne se distingue pas particulièrement de ses homologues étrangers. De fait, l'étroitesse des assiettes et la multiplicité des niches fiscales conduisent à ce résultat paradoxal.

Fiscalité et attractivité économique de la France

Ce constat, notamment repris dans le rapport Camdessus⁸, est l'une des raisons pour lesquelles la critique d'inspiration libérale a nettement évolué. Surtout, l'**avivement de la compétition internationale**, les problèmes posés par les **délocalisations** et la question générale de l'**attractivité économique de la France** ainsi que son **déficit d'investissement dans les nouvelles technologies** conduisent à un élargissement de la perspective critique. Les prélèvements obligatoires ne sont alors plus que l'un des facteurs d'offre pouvant expliquer les défaillances de la croissance. Dans ce cadre un ensemble de propositions est avancé :

* On retrouve bien évidemment l'idée qu'il convient d'**abaisser les taux d'imposition anormalement élevés**, car ils créent des distorsions dans la compétition internationale en raison des réformes opérées à l'étranger.

* Pour **favoriser l'investissement et améliorer les incitations à des placements économiquement utiles**, la taxation du capital (en particulier l'ISF, Impôt de solidarité sur la fortune) et des transmissions (droits de donation et de succession), doit être atténuée voire supprimée. Quant à la fiscalité des revenus de l'épargne elle doit être réorientée vers l'innovation, et de façon à mieux correspondre aux besoins en capitaux des entreprises.

* Afin de **lutter contre les incohérences du système fiscal**, il convient d'**assurer une meilleure articulation entre les différents éléments composants la fiscalité des revenus, en particulier par la suppression des niches fiscales**. De façon générale, il convient de s'attaquer aux dépenses fiscales⁹ qui introduisent un écart dommageable entre les taux apparents et les taux réels d'imposition, créent des distorsions dans les comportements des agents et produisent un affichage défavorable à la compétitivité française.

* Enfin, il convient d'**améliorer l'efficacité du système de prélèvement**, principalement par l'introduction de deux mesures : **la retenue à la source de l'impôt sur le revenu et la réduction du nombre des administrations** intervenant dans l'établissement et le collectage de l'impôt. Si elle ne supprime pas l'obligation déclarative, la retenue à la source doit permettre une adaptation immédiate des prélèvements d'impôts aux fluctuations du revenu des contribuables et faciliter la suppression des niches fiscales. Quant à la réduction du nombre des administrations elle vise d'une part à réduire la complexité des démarches fiscales et sociales pour les redevables et d'autre part à abaisser les coûts de gestion des prélèvements qui seraient en France particulièrement élevés.

⁷ Par exemple, si le taux le plus élevé du barème de l'impôt sur le revenu est de 48,09%, la simple application préalable de la déduction pour frais professionnels de 10% et de l'abattement de 20% ramène en réalité ce taux à 34,6%. Le rapport d'octobre 2005 du Conseil d'Analyse économique, *Croissance équitable et concurrence fiscale*, rédigé par Christian Saint-Etienne et Jacques Le Cacheux prend ce même constat pour point de départ.

⁸ Michel Camdessus (2004), *Le sursaut. Vers une nouvelle croissance pour la France*, Paris, La Documentation française.

⁹ Les dépenses fiscales sont des dérogations à la "norme" fiscale qui réduisent les recettes budgétaires. Elles sont donc dans une certaine mesure équivalentes aux dépenses directes. Voir le 21^e rapport du Conseil des impôts (2003), *La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales*, Paris, Journal officiel de la République française, ainsi que Gilbert Orsoni (1995), *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF.

Tableau 3 : Coût de gestion¹ de l'impôt en % des recettes nettes² (en 1997)

Allemagne	France	Italie	Pays-Bas	Royaume-Uni	Canada	Espagne	Irlande	Suède	Etats-Unis
1,71	1,6	1,52	1,23	1,12	1,05	0,89	0,88	0,52	0,49

Notes du Tableau : ¹ Le coût retenu dans le tableau comprend l'établissement, la gestion, le contrôle et le recouvrement de l'impôt, hors mission douanière ; ² En Allemagne, Espagne, France, Italie et Royaume-Uni les cotisations sociales ne sont pas prises en comptes.

Source : Inspection générale des finances (1999), *Rapport de la mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, Sous la supervision de Jean-Luc Lépine, Paris, miméo.

La fiscalité contre les dérives du capitalisme

Pour les opposants aux thèses libérales, l'importance de la fiscalité dans les choix de localisation des entreprises et des activités économiques doit être relativisée. La productivité du travail (élevée en France), la qualification des salariés, la qualité des infrastructures publiques etc. sont également essentielles dans les stratégies d'investissement des firmes¹⁰, et réclament une forte implication de l'Etat. Or la France est l'un des principaux pays d'accueil des investissements directs étrangers, alors que le poids réel des délocalisations serait peu important¹¹. La concurrence fiscale n'est donc pas une stratégie envisageable.

Ce courant de pensée n'est cependant pas unifié, et il existe une grande variété de diagnostics des défaillances du capitalisme¹² sur lesquels s'appuient des projets dont l'objectif est en premier lieu de réorienter le système de prélèvements dans le sens d'une plus grande justice fiscale. Mais il s'agit aussi de trouver des sources de financement visant à restaurer la qualité des services publics et à reconstruire une protection sociale de haut niveau, ouverte à tous et assortie de prestations nouvelles susceptibles de permettre à l'Etat-providence de franchir un saut qualitatif¹³. Enfin, de nouvelles préoccupations, en particulier écologiques, ont émergé dans lesquelles la fiscalité est appelée à occuper une place non négligeable. Cet ensemble de réflexions a finalement débouché sur un foisonnement de propositions, certaines de nature plutôt classique, d'autres plus originales.

De manière très classique, l'idée selon laquelle on peut améliorer l'équité du système fiscal et créer des ressources nouvelles débouche sur la suggestion d'un accroissement du rôle de l'IRPP, avec un ciblage particulier sur les revenus financiers. Mais l'on peut aussi accroître les recettes fiscales, renforcer la progressivité et donc la redistributivité du système de prélèvement par une réforme de la CSG qui consisterait à la rendre progressive grâce à l'introduction d'un abattement à la base¹⁴. Bien évidemment, on touche ici au financement de

¹⁰ Sur ce point, voir Arsène Rieber (2000), "Intégration régionale, mobilité du capital et concurrence fiscale", *Economie internationale, La revue du CEPII*, n° 81, 1er trimestre, pp. 21-42.

¹¹ Moins de 5% des investissements directs étrangers (IDE) selon la direction des relations économiques extérieures (DREE) du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

¹² Il n'est pas possible dans l'espace limité de cet article de rendre compte des nombreuses explications hétérodoxes de la crise du capitalisme. On se contentera de citer les courants néo-keynésiens et marxistes, les thèses issues de l'école de la régulation et celles qui procèdent de l'hypothèse d'une transition vers une nouvelle forme de capitalisme, le capitalisme cognitif, permettant d'analyser l'essor d'une économie fondée sur la diffusion et le rôle moteur du savoir.

¹³ On fait notamment référence ici à la proposition de revenu social garanti ou d'allocation universelle.

¹⁴ Voir Pierre Concialdi et Jean-Marie Monnier (2002), "Scénarios de réforme de la CSG", *Revue française de finances publiques*, n° 78, juin, pp. 113-138. On observera que selon les formes de cette réforme (à rendement constant ou à taux constant) d'une part, et le traitement de la question de la déductibilité de la CSG de l'IRPP d'autre part, sa redistributivité et son impact sur les finances publiques peuvent être très divers.

la protection sociale qui fait l'objet de propositions de compléments ou de substituts aux actuelles cotisations sociales. Il a ainsi été préconisé d'instaurer conjointement une CSG progressive, et une nouvelle contribution (dénommée "CSG entreprise") à la charge des entreprises. L'assiette de ce nouveau prélèvement serait composée de la valeur ajoutée¹⁵, modulée en fonction de la part de l'excédent brut d'exploitation¹⁶, du volume et des formes d'emploi dans l'entreprise. Enfin, une version alternative de la réforme de la CSG tenant compte des défauts de l'IRPP consiste à proposer la fusion des deux prélèvements.

Au delà de ces interventions alternatives dans le débat classique sur le financement de la protection sociale et le profil redistributif de la fiscalité, des propositions plus originales sont avancées dans des domaines nouveaux pour le fiscaliste, dont on présente plus particulièrement ici deux des axes principaux.

* En premier lieu, la prise de conscience des dérives environnementales a ouvert un nouveau champ d'intervention pour la politique fiscale. Or si la fiscalité frappant les produits pétroliers (la TIPP, taxe intérieure sur les produits pétroliers, notamment) occupe une place substantielle au sein de la fiscalité indirecte, la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) est négligeable¹⁷. De fait, malgré le poids de la TIPP et contrairement à nombre de pays européens, **la France accorde peu de place à la fiscalité écologique**¹⁸. L'alourdissement de la TGAP et la mise en place de prélèvements dissuasifs à l'encontre des émissions polluantes¹⁹ sont donc un objectif désirable non seulement pour leur contribution à l'amélioration de l'environnement, mais aussi pour des raisons d'équité en raison du principe "**pollueur-payeur**".

* Enfin, le deuxième axe est centré sur les moyens de lutter contre les méfaits de la spéculation financière. Pour **réguler les mouvements de capitaux et réduire les flux spéculatifs**, un double système d'imposition associant **une taxe Keynes à une taxe Tobin** pourrait en effet être instauré. Popularisée par l'ATTAC (Association pour la Taxation des Transactions pour l'Aide aux Citoyens), la taxe proposée en 1972 par l'économiste James Tobin frapperait les transactions de change selon un taux très faible (entre 0,01% et 0,2% selon les auteurs) de telle sorte qu'elle ne pénaliserait pas les opérations financières courantes, mais découragerait les spéculations au jour le jour. Quant à la taxe sur les transactions boursières suggérée par Keynes en 1936, Tobin lui-même en souligne l'étroite complémentarité avec sa propre proposition²⁰.

III - PRINCIPES ET CONTRAINTES DE LA REFORME FISCALE

Malgré l'abondance des modifications dont le système fiscal français a fait l'objet depuis plus de quinze ans, la réforme est toujours d'actualité comme en témoigne la variété des

¹⁵ Il s'agit de la valeur ajoutée comptable (VA) de sorte que cette contribution ne serait pas une forme de TVA.

¹⁶ Comptablement, la VA est répartie entre trois emplois : des impôts et taxes (autres que l'impôt sur les sociétés et la TVA principalement), la rémunération du personnel et l'excédent brut d'exploitation (EBE). Par différence, la part de l'EBE dans la VA est donc un indicateur de la masse salariale (les impôts et taxes pris en compte à ce niveau étant peu importants).

¹⁷ Son produit est évalué à 470 million d'€ en 2005 dans le projet de loi de finances, contre 20,7 milliards d'€ pour la TIPP

¹⁸ Willi Leibfritz and Pauk O'Brien (2005), "The french tax system : main characteristics, recent developments and some considerations for reform", *ECO/WKP (2005) 26*, Paris, OCDE, miméo.

¹⁹ Rejets de CO₂, émissions de pesticides, d'engrais chimiques

²⁰ James Tobin (1992), "Tax the speculators", in James Tobin (2000), *Retour sur la taxe Tobin (textes choisis)*, Bordeaux, Editions confluentes, pp. 45-48.

propositions mentionnées dans la section précédente. Ceci montre que l'exigence de la réforme est un état permanent de la fiscalité qui doit évoluer avec son environnement. Mais la multiplicité des objectifs et la profusion des projets laissent supposer que la traduction en actes politiques des différents choix qui constitue l'essence de la réforme fiscale, peut finalement aboutir à des résultats très différents des intentions initiales. C'est la raison pour laquelle **trois critères d'optimalité**²¹ sont proposés par l'analyse économique pour sélectionner les modifications à retenir dans l'éventail des choix ouverts aux décideurs politiques : l'équité, l'efficacité et l'efficience.

Les principes de la réforme optimale

L'équité se décline en deux critères, l'équité horizontale qui revient à traiter de la même manière les contribuables présentant les mêmes caractéristiques (le traitement égal des égaux), et **l'équité verticale** qui vise principalement à réduire les inégalités de revenu²². **L'efficacité pour sa part ne consiste pas à réduire le nombre des distorsions, mais à diminuer globalement les pertes de bien-être engendrées par la fiscalité.** Enfin, **l'efficience porte sur le processus de taxation** lui-même et ne doit donc pas être confondue avec l'efficacité. Elle consiste à réduire les coûts de la taxation qui sont de trois ordres : **les coûts administratifs** proprement dits, engendrés par les procédures fiscales ; **les coûts de mise en conformité** qui correspondent aux charges encourues par les contribuables pour se conformer aux règles fiscales ; enfin **les coûts liés au risque d'évasion fiscale et de renforcement légal** supportés par les institutions fiscales comme par les contribuables.

Pour être optimale, la réforme fiscale désirable doit donc conduire à des améliorations considérées à partir d'au moins l'un de ces critères, sans entraîner par ailleurs de régression. Or l'expérience passée comme celle des pays étrangers, montre que selon ce principe, il est fréquent que des réformes ne soient pas optimales. Ainsi, au nom de l'efficacité de nombreux allègements ont été introduits dans le cadre de l'ISF au titre des biens professionnels. Dans de nombreuses situations ils permettent de soustraire à l'impôt les actions et parts de sociétés. De même, les oeuvres d'art sont exonérées si bien que cet impôt est essentiellement concentré sur les petites et moyennes fortunes composées principalement d'immeubles. Cela représente une entorse au critère d'équité puisque l'essentiel du patrimoine se présente en France sous forme mobilière, et que les plus grosses fortunes sont constituées de titres financiers. De même, une réforme peut engendrer provisoirement des inefficacités au sein du système économique. Cela peut conduire les décideurs publics soit à annuler, soit à modifier le nouveau dispositif de manière précipitée ce qui enclenche un processus cumulatif d'accroissement des inefficacités. D'une certaine manière l'évolution de la taxe professionnelle depuis sa création en 1975 illustre ce phénomène. **La conduite de la réforme fiscale suppose donc un arbitrage entre les critères d'optimalité.**

Les contraintes

Si l'aspiration au changement introduit des tensions permanentes entre les critères d'optimalité, la réforme est également soumise à des contraintes qui en modèrent l'ampleur ou pèsent sur les choix finalement envisageables. Dans la période récente, l'attention a principalement été portée sur les contraintes financières en raison notamment des engagements européens de la France et des critères de stabilité auxquels elle est soumise. En

²¹ Voir Jean-Marie Monnier (1998), *Les prélèvements obligatoires*, Paris, Economica, pour une étude théorique plus détaillée de l'optimalité fiscale.

²² C'est le traitement inégal des inégaux.

d'autres termes le respect de **la discipline budgétaire** inscrit dans les traités de l'Union européenne, **limite l'éventail des choix** effectivement possibles car **la réforme fiscale ne peut** amputer le rendement de l'impôt et **conduire au déséquilibre budgétaire**. En d'autres termes, les critères de stabilité européens peuvent paradoxalement conduire à préférer les réformes entraînant un alourdissement de la charge fiscale en période de tensions budgétaires.

Enfin, au-delà des contraintes purement financières et en dépit de l'aspiration au changement dont elle est l'émanation, la réforme provoque de l'instabilité au sein du système fiscal qui suppose des délais d'ajustement de la part des redevables. C'est la raison pour laquelle l'accumulation des réformes peut finalement constituer un amplificateur dommageable de l'incertitude de l'environnement économique. De ce point de vue, le nombre élevé et l'ampleur des modifications apportées au système fiscal français interrogent sur la stabilisation de la fiscalité et suggèrent l'élaboration de lois de programmation fiscale permettant d'anticiper les changements de la fiscalité plusieurs années à l'avance.

CONCLUSION

Le 1er septembre 2005, le Premier ministre a présenté un vaste projet de réforme fiscale inspiré des récents rapports, et devant être discuté dans le cadre de la loi de finances pour 2006. Elle serait appliquée avec les impôts payés en 2007. Contrairement à nombre des réformes précédentes, celle-ci ne se fixe pas pour priorité la réduction de la pression fiscale globale, ce qui représente une rupture salutaire avec le mythe de la baisse du taux global de prélèvements obligatoire²³. Ses principales orientations sont au nombre de trois :

* **Simplifier et renforcer l'attractivité de la fiscalité directe française.** Les mesures les plus importantes du projet de réforme visent à combiner ce double objectif. Du côté de la fiscalité des ménages, l'IRPP fait l'objet d'un profond bouleversement avec le plafonnement (à 8000 € plus 750 € par enfant à charge) de l'avantage en impôt procuré par les niches fiscales, l'intégration au barème de l'abattement de 20% dont bénéficiaient depuis 1949 les salariés et retraités principalement (ce qui entraîne un abaissement de l'ensemble des taux du barème), la réduction du nombre des taux du barème à 4 avec la diminution du taux marginal le plus élevé à 40% (soit le même niveau qu'au Royaume-Uni) et le "bouclier fiscal" qui consisterait à plafonner à 60% du revenu perçu par un contribuable, la somme formée par l'impôt sur le revenu, l'impôt de solidarité sur la fortune, la taxe d'habitation et la taxe foncière sur l'habitation principale. Pour ce qui concerne les entreprises, la taxe professionnelle serait à nouveau allégée par un plafonnement à 3,5% de la valeur ajoutée comptable, et la pérennisation de l'allègement en faveur des investissements nouveaux, tandis que l'effort de recherche et développement serait favorisé par un renforcement des exemptions déjà existantes.

* **Renforcer les incitations au travail.** La principale disposition est ici la refonte de la PPE (prime pour l'emploi) qui devrait être doublée en deux ans et dont le versement serait mensualisé. En outre, pour favoriser la mobilité géographique et la reprise d'un emploi, un crédit d'impôt de 1500 € et une majoration du crédit d'impôt pour frais de garde des jeunes enfants sont respectivement prévus.

* **Améliorer la fiscalité environnementale.** Tirant les leçons de la forte hausse des prix du pétrole, le gouvernement propose une combinaison de mesures en faveur des

²³ Pour une critique de l'argumentaire orthodoxe relatif aux "limites de la pression fiscale", voir Jean-Marie Monnier (1998), *Les prélèvements obligatoires*, op. cit., p. 21 et s.

biocarburants, des véhicules propres et des investissements qui économisent l'énergie, tout en pénalisant les véhicules les plus polluants.

De toute évidence, la simplification du système fiscal français est devenue indispensable car la multiplication et l'imbrication des dispositifs de toute nature l'ont rendu illisible pour la majorité des citoyens. De même, est-il nécessaire de rapprocher les taux nominaux des taux réels d'imposition de sorte que la suppression de l'abattement de 20% et l'amointrissement des allègements améliorent la lisibilité de la fiscalité et restaurent son image apparemment pénalisante, ce qui conforte l'attractivité fiscale française. Il reste que l'orientation globale d'une fraction importante de la réforme proposée semble peu compatible avec le principe d'équité tandis que des inquiétudes subsistent aussi bien pour le financement des collectivités locales que pour la place du travail dans la société.

* Qu'il s'agisse de la généralisation de l'abattement de 20%, du bouclier fiscal ou de dispositions n'ayant que peu de relations avec les objectifs annoncés initialement (instauration d'un nouvel abattement en faveur des transmissions à titre gratuit entre frères et soeurs ou en faveur des neveux et nièces, amélioration de l'allègement en faveur donations) **la réforme proposée est très favorable aux détenteurs de patrimoine et aux bénéficiaires de revenus mobilier et immobiliers**. Par exemple, le "bouclier fiscal" devrait concerné environ 93 000 personnes alors que 16,5 millions de contribuables acquittent l'impôt sur le revenu. Surtout, ce dispositif peut être lu comme un procédé indirect de réduction du poids de l'impôt de solidarité sur la fortune dont la bruyante contestation occulte les fondements. Certes nombre de pays ont renoncé à imposer la fortune, mais généralement ils disposent d'un impôt sur le revenu bien plus pénalisant qu'en France. Surtout, la France pose en principe constitutionnel²⁴ que l'impôt doit être réparti à raison des facultés contributives du citoyen. Or, celles-ci sont composées de flux et de stocks, la fortune présentant la double caractéristique de réduire la vulnérabilité des agents économiques devant le risque de perdre son emploi et donc son revenu, et de fonder un pouvoir économique permettant de moduler l'offre de travail.

* Mais le "bouclier fiscal" comme la nouvelle réforme de la taxe professionnelle font naître également des inquiétudes quant à la pérennité des ressources locales et à l'autonomie des collectivités territoriales. Depuis le début des années 1990 l'Etat mène en effet une politique fiscale globale le conduisant à intégrer les prélèvements sociaux et locaux dans sa propre stratégie²⁵. En d'autres termes les organismes sociaux et au cas présent, les collectivités locales perdent la maîtrise de leurs ressources fiscales. Sans doute la diminution de la taxe professionnelle sera-t-elle compensée par le budget de l'Etat, mais un mécanisme comme le "bouclier fiscal" rend cette compensation plus compliquée car il englobe des prélèvements dûs par des contribuables de nature différente (les foyers fiscaux pour les impôts d'Etat, les occupants ou les propriétaires pour les impôts locaux) et laisse dans l'incertitude l'imputation des dépassements de la norme de 60%. Surtout, **cette réforme transforme un peu plus la fiscalité locale en accessoire de la fiscalité d'Etat**.

* Si l'augmentation de la PPE a indiscutablement un impact redistributif favorable en bas de l'échelle des revenus, sa mensualisation tend à la transformer en revenu minimum d'existence en renforçant son caractère d'impôt négatif. Dès lors la réforme accentue la rupture entre le travail et la rémunération pour les personnes les plus défavorisées, et les exclut de la régulation salariale traditionnelle. Il en résulte **une accentuation de la dualisation du salariat**.

²⁴ C'est l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

²⁵ Voir Jean-Marie Monnier (2004), "La politique fiscale", *op. cit.*

Enfin, la réforme proposée au Parlement par le Premier ministre introduit une rupture modernisatrice nécessaire dans une fiscalité directe vieillie, mais prolonge voire amplifie certaines déformations dommageables apparues ces dernières années. Elle introduit donc de nouvelles tensions entre les critères d'optimalité et contient ainsi en germe les fondements d'une prochaine réforme.