

Solidarité et Politiques fiscales

Florence Deboissy
Professeur à l'Université de Bordeaux

1. La solidarité innerve toute relation humaine, que cette relation se décline dans l'ordre interindividuel, et la solidarité est alors familiale, amicale, sociale ou professionnelle, ou que cette relation se décline dans l'ordre collectif, et la solidarité est alors nationale, voire internationale. Car toute communauté, quels que soient son étendue ou sa nature, suppose une solidarité minimale entre ses membres, laquelle se traduit par un ensemble plus ou moins développé d'aide, de soutien, d'assistance ou de prise en charge. Est-ce à dire que la solidarité est par essence altruiste ou désintéressée ? Pas nécessairement, car la force d'une communauté réside aussi dans la conviction de chacun de ses membres que l'aide qu'il prodigue à autrui lui sera rendue s'il en éprouve lui-même un jour le besoin. La solidarité, qui va de pair avec la confiance, permet donc, par un jeu de compensation réciproque, une mutualisation des risques et des accidents de la vie, et plus largement des charges de la vie. Ainsi, la solidarité, comme élément de participation à une communauté, ne donne sa pleine mesure que si elle est comprise, acceptée et perçue comme juste, que cette communauté soit volontaire ou imposée par l'ordre social.

2. Qu'en est-il dans cette perspective de l'impôt, qui constitue, au travers des politiques fiscales de l'Etat, le moyen d'organiser, en relais des solidarités interindividuelles qui se déploient de façon plus ou moins spontanée, une solidarité collective au sein de la communauté nationale ? L'impôt a pour objet de procurer à l'Etat, aux collectivités territoriales et aux établissements publics administratifs les ressources financières dont ils ont besoin pour couvrir les dépenses publiques. Or, qui dit dépenses publiques dit mise en œuvre d'une politique publique, laquelle est traditionnellement en France une politique de financement des services publics qui sont la première expression de la solidarité nationale. Par-delà cette fonction strictement budgétaire, l'impôt est également un instrument privilégié de régulation économique et sociale permettant à l'Etat d'orienter les comportements des particuliers comme des entreprises au service d'une politique déterminée, laquelle peut être une politique de solidarité. Enfin, l'impôt assume une fonction de redistribution sociale, des riches vers les pauvres, des célibataires vers les familles, des zones prospères vers les zones défavorisées... Dis-moi quels sont tes impôts et quel est leur emploi, je te dirai quelle société, solidaire ou pas, tu es.

3. Quelle société sommes-nous ? Quelle société voulons-nous ? Là est bien le problème, et notre personnel politique pourra difficilement prétendre l'inverse tant il peine à livrer une réponse cohérente et réfléchie à ces questions pourtant fondamentales. Passer les politiques fiscales au crible de la solidarité prend, dans le contexte qui est aujourd'hui celui de la société française, un relief tout particulier. La question de savoir si l'impôt est un vecteur efficace et cohérent de solidarité est en effet au cœur du débat public : sur les ondes, sur la toile, sur les ronds-points ou encore dans les défilés. L'impôt est en crise, et cette crise n'est que le reflet du profond mal être d'une société en perte de valeur, qui a perdu foi dans le contrat social liant l'Etat et les citoyens, et donc dans l'impôt qui en est le substrat. Crise de l'individu contre l'Etat, crise des aspirations individualistes contre la préoccupation du bien commun, mais aussi crise des souverainetés nationales contre les phénomènes de globalisation. Car l'impôt est avant tout un instrument de souveraineté nationale qui, à l'heure où les puissants se jouent des frontières, est de plus en plus chahuté et éludé. Ainsi se développe un profond sentiment d'injustice fiscale, injustice réelle ou ressentie, peu importe, car la grande majorité des citoyens français considère aujourd'hui que l'impôt ne remplit plus sa fonction première de solidarité nationale. Or le consentement à l'impôt, exprimé par l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen, est le fondement le plus profond des démocraties occidentales. Et la crise du consentement à l'impôt est bien souvent la mèche par laquelle la révolution flambe, guerre d'indépendance américaine ou révolution française.

4. Il est dès lors important de tenter d'analyser les causes de ce sentiment d'injustice fiscale en recherchant quel rôle jouent les politiques fiscales en matière de solidarité, d'abord en envisageant les objets de la solidarité, ensuite ses modalités.

I. Objets de la solidarité et politiques fiscales

5. Décliner les objets de la solidarité saisis par les politiques fiscales suppose d'analyser, en premier lieu, les acteurs de la solidarité que sont l'Etat et les individus, puis, en second lieu, le périmètre de la solidarité, autrement dit le champ du bien commun tracé par les politiques fiscales.

A. Les acteurs de la solidarité : solidarité étatique V. solidarité interindividuelle

6. Si le principal acteur de la solidarité en matière de politiques fiscales

est bien évidemment l'Etat, cela ne signifie pas pour autant que la volonté individuelle ne joue aucun rôle.

7. **Le rôle de l'Etat** est bien-sûr prépondérant. L'impôt est l'instrument par excellence de la souveraineté étatique, celui que l'Etat répugne le plus à abandonner, y compris lorsqu'il intègre une communauté plus large, telle l'Union européenne, où le principe de l'unanimité continue à prévaloir en matière fiscale, assurant ainsi à ceux des Etats membres qui méritent le qualificatif de paradis fiscal le pouvoir de s'opposer à toute tentative un peu exigeante d'harmonisation des politiques fiscales ou de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ; ce qui leur permet par exemple de s'opposer à toute taxation plus juste et équitable des acteurs du numérique. C'est donc l'Etat qui décide, sous la contrainte de ses engagements internationaux et des principes constitutionnels, quel sera le niveau de pression fiscale, les modalités de l'imposition ou encore les personnes assujetties. C'est encore l'Etat qui décide, au travers du vote du budget, de l'affectation des sommes collectées. Si solidarité il doit y avoir au sein de la nation, c'est donc l'Etat qui le décide et en dessine les contours.

8. Mais les **contribuables** bénéficient également de leviers fiscaux leur permettant de jouer un rôle, réel quoique subsidiaire, en matière de solidarité.

D'abord, l'Etat peut inciter les citoyens à se montrer solidaires en encourageant les solidarités interindividuelles ; tel est le cas lorsqu'il admet la déduction, en matière d'impôt sur le revenu, des pensions versées en exécution d'une obligation alimentaire. En dehors de toute obligation alimentaire, les contribuables qui hébergent sous leur toit une personne âgée de plus de 75 ans dont les ressources sont modestes peuvent également déduire le montant de l'avantage en nature ainsi consenti ; mais la générosité est tarifée puisque le montant de l'avantage fiscal est plafonné à 3 500 € par an et par bénéficiaire, ce qui est peu au regard du coût d'un hébergement en EPAHD. Poursuivant sur cette voie, l'Etat ne devrait-il pas aller plus loin dans l'encouragement des solidarités interindividuelles, autrement dit sans passer par le canal des organismes caritatifs et humanitaires, en accordant un avantage fiscal à toute personne en aidant une autre, dès lors qu'il est établi que cette dernière est dans le besoin, proches, personnes âgées ou sans abris ? Ainsi, en marge de la solidarité institutionnelle et publique pourraient se développer des modalités de prises en charge interindividuelles de la dépendance ou de la misère, volontaires mais encouragées fiscalement : plus de solidarité pour plus d'humanité ?

La volonté individuelle joue encore un rôle lorsque le contribuable est autorisé à affecter une partie de son impôt à une cause déterminée, ce qui lui

permet d'être acteur dans la détermination des politiques fiscales en matière de solidarité. On pense bien-sûr ici au mécénat puisque les particuliers ou les entreprises qui consentent un don à une œuvre d'intérêt général bénéficient d'une réduction d'impôt, en matière d'impôt sur le revenu ou d'IFI, égale à un certain pourcentage de la somme donnée ; et parmi les œuvres d'intérêt général visées figurent bien-sûr les œuvres caritatives et humanitaires. Comptablement, l'Etat est gagnant puisque pour 100 donné, même si le contribuable récupère 60 sous forme d'économie fiscale, 40 bénéficie à une œuvre d'intérêt général. Et il faut bien voir que c'est le mécénat qui finance aujourd'hui en grande partie la solidarité et la culture et peut-être demain, sur le modèle américain, l'Université. De fait, face au désengagement de l'Etat, le recours au mécénat est devenu un moyen privilégié d'amélioration du financement de la recherche et de la formation supérieure ainsi qu'en atteste l'éclosion d'un certain nombre de chaires abritées par des fondations universitaires.

Si le gain financier est réel, il est possible malgré tout de s'interroger sur cette forme de financement privé de dépenses par essence publiques, au moins en France ? On peut comprendre à cet égard l'émotion soulevée par l'afflux considérables de dons privés pour financer la reconstruction de Notre Dame, parfois émanant de groupes dont le taux d'imposition global est assez faible mais qui s'auto-attribuent ainsi à bon compte un label de civisme fiscal. Car l'opinion publique a intuitivement assez largement perçu les dérives potentielles d'un système dans lequel l'Etat abandonne aux acteurs privés, du moins à hauteur de l'avantage fiscal consenti, le choix de l'affectation des dépenses fiscales, renonçant par là même à toute politique globale de définition et de hiérarchisation de priorités en matière de solidarité.

Mais c'est déjà aborder la question du périmètre de la solidarité, autrement dit du champ du bien commun soumis à la solidarité fiscale.

A. Le périmètre de la solidarité : le champ du bien commun soumis à la solidarité fiscale

9. Comme l'a très justement écrit Denis : « Liberté, égalité, solidarité ». Ne nous y trompons pas, au-delà du slogan, la solidarité fiscale entretient des liens très étroits, d'une part, avec la liberté individuelle, par les choix de société dont procède l'affectation de l'impôt, mais également, d'autre part, avec l'égalité, par les mécanismes fiscaux de redistribution innervant nos politiques fiscales.

10. S'interroger d'abord sur le lien existant entre **solidarité fiscale et liberté individuelle** revient à s'interroger sur le montant de l'impôt et son affectation. Quel niveau d'impôt souhaite-t-on et que finance-on avec l'impôt ainsi collecté ? La grande majorité des citoyens français a aujourd'hui le sentiment que l'impôt est mal utilisé et que les politiques fiscales ne sont pas mises au service d'une société plus juste. La pression fiscale s'accroît mais les citoyens assistent impuissants au recul et à la dégradation des services publics, à l'élargissement de la fracture territoriale, à la multiplication de no man's land numériques ou médicaux, sans oublier l'augmentation du mal logement, de la précarité ou de la dépendance. Autant de raisons de douter aujourd'hui de l'efficacité des politiques fiscales, et donc à remettre en cause la légitimité de l'impôt en tant qu'instrument de solidarité nationale. Et c'est parce que les citoyens ont le sentiment que l'impôt est mal utilisé qu'ils considèrent aussi largement aujourd'hui, au-delà des phénomènes structurels et récurrents d'allergie fiscale, que la pression fiscale est trop forte. Payer des impôts, d'accord, mais pourquoi ? Et que ceux parmi vous qui n'ont jamais nourri de pensées fiscales impures me jettent la première pierre. Tant que les hommes politiques ne s'attaqueront pas de front à ces questions, en définissant clairement la société que nous voulons, libérale ou pas, globale ou pas, et les choix politiques que cela implique, les réponses apportées, partielles, disparates, comptables, voire démagogiques, loin d'apaiser la colère, ne feront que la renforcer.

11. S'intéresser ensuite au lien existant entre **solidarité fiscale et égalité** conduit à envisager la structure de l'impôt. Sur qui doit peser la pression fiscale, les particuliers ou les entreprises ? Les actifs ou les passifs ? Le capital, le travail, la dépense ou la fortune ? La finance ou l'économie réelle ? Les gros contribuables ou les petits contribuables ? A cet égard, nous sommes arrivés à une situation assez explosive où chacun considère qu'il paie trop d'impôts et/ou que les autres n'en paient pas assez. Toutes les classes sociales, des plus démunies aux plus aisées en passant par les classes moyennes, partagent aujourd'hui un profond sentiment d'injustice fiscale. Et que ceux parmi vous qui n'ont jamais nourri de pensées fiscales impures me jettent la première pierre. Et le ressenti est le même chez les entreprises, grands groupes internationaux, PME ou TPE. Ce qui signifie fondamentalement que les mécanismes de redistribution n'emportent plus l'adhésion de la communauté nationale.

Ce constat se vérifie d'abord avec les mécanismes de redistribution au service de la solidarité sociale : les riches vers les pauvres, les célibataires vers les familles, les retraités vers les actifs : plus personne ne veut plus payer pour personne parce que plus personne n'adhère, ou tout ou moins ne

comprend, pourquoi et pour qui il doit payer. Cela se vérifie ensuite avec les mécanismes de redistribution au service de la solidarité territoriale, lesquels se composent d'une mosaïque kafkaïenne de mesures disparates aux dénominations plus barbares les unes que les autres (zones d'aides à finalités régionales, zones de revitalisation rurale, zones franches urbaines, zones de restructuration de la défense, bassins d'emploi à dynamiser...), qui sont destinées à compenser des handicaps géographiques (la campagne) ou économiques (les banlieues) : tant de complexité pour au final si peu d'efficacité.

12. Derrière cette crise de l'impôt, crise de cohérence, crise d'efficacité, transparait une crise des valeurs qui fait vaciller ce ferment d'unité nationale et de cohésion sociale qu'est la solidarité. Si les objets de la solidarité sont en crise, les modalités de la solidarité suscitent les mêmes interrogations et remises en cause.

I. Modalités de la solidarité et politiques fiscales

13. Décliner les modalités de la solidarité suppose d'analyser, en premier lieu, les techniques de solidarité mises en œuvre par les politiques fiscales afin d'en mesurer l'efficacité, puis, en second lieu, d'éprouver le caractère national de la solidarité à l'heure de la globalisation.

A. Les techniques de solidarité et l'efficacité des politiques fiscales

14. Les techniques de solidarité en matière fiscale sont diverses et plusieurs choix s'offrent en la matière au législateur. Le choix premier tient à la nature de l'impôt, **impôts directs** **V. impôts indirects**.

Les impôts directs, par exemple l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés ou encore l'impôt sur la fortune immobilière, connaissent des barèmes progressifs permettant, dans une mesure plus ou moins grande, de tenir compte des capacités contributives du contribuable : plus la base imposable est importante, plus le taux de l'impôt est élevé. Cette progressivité du barème constitue en elle-même une technique de solidarité en assurant un effet distributif. A cet égard, l'impôt nominale le plus solidaire est sans conteste l'impôt sur le revenu puisqu'à la forte progressivité du barème s'ajoute la prise en compte des charges de famille, qui est une traduction de la politique familiale et nataliste de la France initiée après la seconde guerre mondiale ; mais cette politique est aujourd'hui en recul, comme en atteste le plafonnement de plus en plus drastique du

quotient familial.

Au contraire, les impôts indirects, à commencer par la TVA, sont structurellement les impôts les moins solidaires qui soient. En effet, la TVA ne tient aucunement compte des capacités contributives du contribuable puisque le niveau de revenus ou les charges de famille ne sont pas prises en compte ; à quoi s'ajoute que les taux de TVA sont proportionnels, et non progressifs, et que l'assiette de la TVA est la même pour tous, à savoir le montant de la dépense. La TVA est donc l'impôt le plus égalitaire, mais dans ce que l'égalité a de plus formel, de plus abstrait, et donc de moins solidaire. La TVA est encore l'impôt dont la charge symbolique est la plus faible, à la différence de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt de solidarité sur la fortune, devenu impôt sur la fortune immobilière. La raison de cette faible charge symbolique tient à ce que la TVA est un impôt largement indolore puisqu'il se fonde dans le prix payé sans aucune récapitulation annuelle permettant de prendre conscience du montant global acquitté. Or la TVA représente près de la moitié des recettes fiscales de l'Etat français et la hausse de la TVA est le moyen le plus efficace, à défaut d'être le plus juste, d'abonder le budget de l'Etat. Voilà qui vient fortement relativiser la fonction solidaire de l'impôt en France.

14. Par-delà ce choix politique initial, impôt direct V. impôt indirect, les techniques de solidarité reposent sur les avantages accordés aux contribuables que l'on veut favoriser, autrement dit les **niches fiscales**. Celles-ci prennent la forme d'exonération (le contribuable quitte le champ de l'impôt), d'abattements (l'assiette de l'impôt est diminuée) ou encore de réductions ou crédits d'impôt (cette fois, c'est le montant de l'impôt qui est diminué).

Ces coups de pouce fiscaux sont censés être justifiés par leurs vertus économiques et sociales. Pour autant, on peut douter de l'efficacité de cette politique fiscale, qui est avant tout le fruit d'un intense lobbying et dont le coût, difficile à évaluer, grève lourdement le budget de l'État (un tiers des recettes fiscales selon le chiffrage opéré par la Cour des comptes). Plus gravement, l'efficacité réelle des niches fiscales n'est que rarement mesurée et, quand bien même les dispositifs seraient à l'origine justifiés, leur maintien n'est pas suffisamment réexaminé. Ne parlons pas de l'effroyable complexité des textes qui en résulte, sans compter l'injustice fiscale dont ils sont la cause par l'atteinte portée au principe d'égalité devant l'impôt. Le fait est que les niches fiscales profitent surtout aux ménages à hauts revenus ou aux grandes entreprises. Or aucun Gouvernement ne s'est jamais attelé à ce jour à l'entreprise pourtant indispensable qui consisterait à mettre à plat l'ensemble de notre fiscalité pour passer au crible chacun des avantages existants afin de procéder à la réforme structurelle d'une fiscalité devenue,

au fil des lois de finances, largement incompréhensible et incomprise. Et bien évidemment ce n'est pas un déshabillant Pierre (les entreprises) pour habiller Paul (les ménages) que l'on règlera la situation. Or la situation est d'autant moins supportable que le caractère national de la solidarité est aujourd'hui largement battu en brèche par les phénomènes de mondialisation.

A. Le caractère national de la solidarité à l'épreuve de la globalisation

15. La globalisation de l'économie permet aujourd'hui aux entreprises comme aux particuliers de déjouer l'impôt par des pratiques d'optimisation, d'évasion ou de fraude fiscales. Par là-même, c'est tout le jeu de la solidarité qui se trouve radicalement faussé.

16. S'agissant d'abord des **entreprises**, certains grands groupes internationaux multiplient les montages en vue d'échapper à l'impôt en se jouant tant des règles fiscales nationales que des conventions fiscales internationales : d'abord en effaçant leur base imposable, par exemple en créant artificiellement des charges financières déductibles ou en instrumentalisant la qualification d'établissement stable ; ensuite en localisant la matière imposable dans des pays à fiscalité privilégiée, par exemple en manipulant le prix des transactions intragroupe ou en interposant des entités sans substance entre la source et le bénéficiaire du revenu. Le constat, qui dépasse le seul secteur du numérique, est sans appel : « *Les gains de productivité générés par l'économie numérique ne se traduisent (...) pas par des recettes fiscales supplémentaires pour les grands États. Cette situation est sans précédent historique* » (Rapport Collin et Colin, janv. 2013). Ainsi, « *malgré une intense activité sur le territoire des États les plus peuplés, les grandes entreprises de l'économie numérique n'y paient quasiment pas d'impôts* » (Rapport Collin et Colin, janv. 2013). Est-il acceptable qu'une entreprise qui exerce une activité en France en utilisant les infrastructures françaises n'y paye aucun impôt, alors même qu'elle réalise des profits conséquents sur le territoire national ?

Face aux menaces que font peser ces pratiques sur les États, l'OCDE a diffusé en février 2013 un rapport en vue de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, dont les mots d'ordre sont cohérence, substance et transparence. Cela s'est traduit par la conception d'un ambitieux instrument multilatéral négocié par plus d'une centaine de pays qui a été ouvert à la signature en 2017 pour un début de prise d'effet en 2019. L'adhésion par un État à cette convention multilatérale a pour conséquence la modification automatique de toutes les conventions

bilatérales auxquelles il est partie, à condition bien-sûr que l'autre Etat ait adhéré à la convention multilatérale et qu'il n'ait pas formulé de réserves. Prenons ici l'exemple de la modification par l'instrument multilatéral de la qualification d'établissement stable en vue de mieux appréhender les revenus du numérique. La France, comme l'Irlande et les Pays-Bas ont adhéré à cette convention multilatérale mais l'Irlande et les Pays-Bas ont émis une réserve quant à la nouvelle qualification d'établissement stable. Comme la plupart des GAFA ont établi leur siège social en Irlande ou aux Pays-Bas, dorénavant, nous ferons comme d'habitude.

Dans le même temps, le Conseil européen s'est doté en 2013 d'une feuille de route en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, afin, dans un contexte d'assainissement budgétaire, de protéger les recettes publiques tout en garantissant la confiance du public dans l'efficacité des systèmes fiscaux. En prolongement de ces réflexions ont été adoptées deux directives anti évasion fiscale en 2016 et 2017. Ne sombrons pas ici dans le pessimisme : les progrès sont réels et ces initiatives sont loin d'avoir un seul effet cosmétique ou médiatique. Pour autant, la route est longue et le combat contre l'érosion fiscale loin d'être achevé, cela d'autant plus que les particuliers les plus fortunés font également souvent tout pour échapper à l'impôt.

17. Ainsi les **particuliers** n'hésitent pas aujourd'hui à recourir aux services d'officine ou de professionnels du conseil pour dissimuler leurs avoirs à l'étranger, faire semblant de se délocaliser tout en gardant des attaches en France ou encore créer des structures artificielles à l'étranger pour échapper à l'impôt en France. On peut prendre ici l'exemple d'un couple américain ayant acquis un hôtel particulier dans le 7^{ème} arrondissement et dont chacun des deux époux avait créé 17 structures toutes plus artificielles les unes que les autres (sociétés, trusts...) dans les contrées les plus variées (Singapour, Panama, Iles Vierges britanniques...), tout cela pour ne pas acquitter d'ISF. Ils ont été rattrapés par le fisc et ont écopé d'un avis défavorable du comité de l'abus de droit fiscal mais que d'efforts et que de frais pour échapper à toute solidarité à l'égard d'un pays dont on entend par ailleurs profiter.

18. Lorsque les élites font sécession, comment s'étonner que la base proteste ? Car on assiste aujourd'hui à la reconstitution de véritables puissances féodales dont le terrain de jeu est le monde, qui se sont dotées de leurs propres règles et de monnaies privées, qui concurrencent et défient les Etats et, qui, parce qu'elles échappent à l'impôt, accumulent des richesses considérables en s'exonérant de toute solidarité.