

**PROPOSITIONS  
POUR UNE RÉFORME DE  
LA GOUVERNANCE FISCALE**

Février 2005

© Institut de l'entreprise, 2005  
Tous droits de reproduction, de traduction, d'adaptation et d'exécution  
réservés pour tous les pays

Directeur de la publication : Jean-Pierre Boisivon, Délégué général de l'Institut de l'entreprise

# SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>5</b>
<b>1. LE LABYRINTHE DE LA DÉCISION FISCALE</b> .....	<b>7</b>
<b>1. LA PRÉPARATION TECHNIQUE DES TEXTES FISCAUX PAR L'ADMINISTRATION SE FAIT SOUVENT ENVASE CLOS</b> .....	<b>7</b>
<b>2. LA PHASE POLITIQUE D'ÉLABORATION DE LA NORME FISCALE PEUT AFFECTER LA COHÉRENCE DU DROIT FISCAL</b> .....	<b>16</b>
<b>2. LES DYSFONCTIONNEMENTS DU DROIT FISCAL FRANÇAIS</b> .....	<b>27</b>
<b>1. PREMIER TRAVERS : L'HERMÉTISME DU DROIT FISCAL</b> .....	<b>27</b>
<b>2. DEUXIÈME VICE : L'INSÉCURITÉ FISCALE</b> .....	<b>33</b>
<b>3. TROISIÈME PÉCHÉ : LES DÉTOURNEMENTS DE DISPOSITIFS FISCAUX</b>	<b>36</b>
<b>4. QUATRIÈME MALFAÇON : LE « MILLE-FEUILLE FISCAL », SPÉCIALITÉ FRANÇAISE</b> .....	<b>38</b>
<b>5. CINQUIÈME PERVERSION : UN SYSTÈME FISCAL À L'ORIGINE DE LOURDEURS ADMINISTRATIVES DIFFICILEMENT JUSTIFIABLES</b> ...	<b>39</b>
<b>6. SIXIÈME DÉFAUT : UNE EXUBÉRANCE LÉGISLATIVE ET RÉGLEMENTAIRE, PARTICULIÈREMENT MARQUÉE EN MATIÈRE DE DÉPENSES FISCALES</b>	<b>40</b>
<b>7. SEPTIÈME DÉRÈGLEMENT : UNE ÉVALUATION EX POST INSUFFISANTE DE LA FISCALITÉ</b> .....	<b>43</b>

<b>3. PROPOSITIONS POUR UNE GOUVERNANCE FISCALE RÉNOVÉE .....</b>	<b>47</b>
<b>1. EN AMONT DE LA DÉCISION, FORMALISER LES PROCÉDURES DE CONCERTATION .....</b>	<b>47</b>
<b>2. RÉHABILITER LA LOI FISCALE, AFIN DE CONSOLIDER LE « CONTRAT FISCAL » .....</b>	<b>49</b>
<b>3. EN AVAL DE LA DÉCISION, RÉNOVER LA DÉMARCHE D'ÉVALUATION, CLÉ D'UNE NOUVELLE GOUVERNANCE .....</b>	<b>53</b>
<b>ANNEXE 1 : BILAN DES SIMPLIFICATIONS FISCALES INTERVENUES ENTRE 1997 ET 2002 .....</b>	<b>57</b>
<b>ANNEXE 2 : LA RÉFORME DE LA TAXE PROFESSIONNELLE, UNE CRÉATION CONTINUE ..</b>	<b>59</b>
<b>ANNEXE 3 : SYNTHÈSE DES PROPOSITIONS .....</b>	<b>61</b>
<b>COMPOSITION DE LA COMMISSION MODERNISATION DE LA FISCALITÉ DE L'INSTITUT DE L'ENTREPRISE ...</b>	<b>63</b>

# INTRODUCTION

La gouvernance est à la mode<sup>1</sup>. Gouvernance d'entreprise, gouvernance mondiale, gouvernance européenne, etc. : le concept, qui se réfère globalement à l'exercice du pouvoir et à la manière dont les règles sont élaborées, décidées, légitimées, mises en œuvre et contrôlées dans une société, semble s'appliquer désormais à l'ensemble des faits économiques et sociaux. La Commission fiscalité de l'Institut de l'entreprise a souhaité s'interroger sur le champ de la gouvernance fiscale. Si tout, ou presque, a été écrit sur la structure idéale de la fiscalité ou sur chaque imposition prise isolément, une bien moindre attention a été prêtée au processus de création et d'application de la norme fiscale<sup>2</sup>.

Tous les systèmes fiscaux encourent la critique. Il y en effet une part d'inéluctable dans le fait fiscal. Nécessaire pour pourvoir aux besoins des finances publiques, le caractère douloureux de l'impôt est la cause ou le prétexte de très nombreuses contestations. A ces limites traditionnelles s'ajoutent les conséquences d'un usage parfois maladroit de la technique fiscale. Celles-ci ne sont pas l'effet du hasard. Les défaillances de la gouvernance fiscale « à la française » expliqueraient une part substantielle des travers bien connus de notre système fiscal.

Quelles sont les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice du pouvoir fiscal en France ? Comment est élaboré le droit fiscal ? Selon quelles modalités ? Par quels acteurs ? Quelles sont leurs motivations premières ? Quelles sont les contraintes qui s'imposent à eux ? Quel est le résultat de ce processus de production normative ? Comment est

---

1. Apparue en français au XIII<sup>e</sup> siècle comme synonyme de gouvernement, le terme a été emprunté par nos voisins britanniques, avant de revenir en force dans le débat public depuis le début des années 1990, notamment sous l'influence des organisations internationales comme la Banque mondiale et le Fonds monétaire international.

2. Victor Thuronyi et al., *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund, vol. 1 : 1996 ; vol. 2 : 1998.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

appliquée la norme fiscale ? Quels sont ses principaux dysfonctionnements ? Pour répondre à l'ensemble de ces interrogations, il nous a semblé opportun d'articuler nos travaux autour des deux temps de l'action publique : l'élaboration de la décision, puis son application. Une approche particulière a cependant été suivie, empruntant à la tératologie son mode d'étude<sup>3</sup>. Aux anomalies de la prise de décision répondent en effet les dysfonctionnements observés au stade de l'application de la norme fiscale. Du labyrinthe de la décision fiscale (1) surgissent des monstruosité fiscales (2).

---

3. La tératologie est l'étude des malformations et anomalies chez les êtres vivants qui peuvent engendrer des monstruosité.

# 1 LE LABYRINTHE DE LA DÉCISION FISCALE

---

L'itinéraire suivi par la norme fiscale franchit des points de passage devenus obligés. Une fois suggérée, une réforme fiscale doit faire l'objet d'une concertation, puis donner lieu à une simulation. L'arbitrage entre les options envisageables relève de l'exécutif ; le vote ressortit de la compétence du Parlement. Le cheminement est certes rarement – sinon jamais – aussi linéaire : le processus normatif est fait de multiples allers-retours entre les différentes parties à la décision, aux fins d'améliorer – ou de complexifier – un dispositif initial. En tout état de cause, tous les stades de la préparation et de la prise de décision peuvent être concernés par un fonctionnement défectueux.

## 1. LA PRÉPARATION TECHNIQUE DES TEXTES FISCAUX PAR L'ADMINISTRATION SE FAIT SOUVENT EN VASE CLOS

Trois temps méritent en particulier d'être distingués : la concertation en amont de la loi, la simulation fiscale et la concertation au stade des textes d'application.

### A. La concertation en amont de la loi fiscale reste relativement lacunaire

L'opportunité de la démarche est pourtant avérée. Les contribuables peuvent percevoir les éventuelles difficultés pratiques de la législation ; ils sont également bien placés pour souligner le caractère potentiellement injuste ou trop lourd de certaines dispositions, permettant ainsi au décideur de faire

## LES MONSTRES ET LE LABYRINTHE

des choix éclairés. La préparation en commun des décisions permet de réduire certains risques inhérents au processus démocratique : il est toujours plus facile de contester un projet lorsque celui-ci n'a pas été concerté. La concertation constitue toutefois un exercice compliqué. Les objectifs d'un groupe de contribuables peuvent être opposés à l'intérêt général. La connaissance détaillée des projets du gouvernement peut faciliter le travail des lobbies lors du débat parlementaire.

En France, la concertation présente trois caractéristiques : elle est peu formalisée et souvent officieuse ; elle n'est pas systématique ; elle est régulièrement opérée de manière indirecte.

La France ne pratique pas la consultation officielle sur la base de **livres verts** ou de livres blancs, comme le font par exemple les Britanniques ou la Commission européenne. La France ne dispose pas non plus d'une **instance officielle** de concertation réunissant des représentants des différentes catégories de contribuables, comme il en existe au Canada, avec le *Joint Committee on Taxation*.

Réunissant l'Association du Barreau Canadien et l'Institut Canadien des Comptables Agréés, ce comité tient une réunion annuelle, d'une durée de deux à trois jours, avec les représentants des ministères fédéraux du Revenu et des Finances. Il participe également à des réunions de travail avec l'administration. Il formule une série de propositions qui sont rendues publiques et qui servent de base à des procédures de concertation. De même, le *Board of Taxation* australien, regroupant des membres des secteurs privé, public ou universitaire, est régulièrement consulté par le gouvernement.

En France, se tiennent plutôt des **consultations officieuses**, sous l'égide du cabinet du ministre chargé de l'Economie et des Finances ou de la Direction de la législation fiscale (DLF), après accord du cabinet. Elles associent les organisations socio-professionnelles (Medef, Afep, FNSEA, etc.), les chambres de commerce et d'industrie, en particulier celle de Paris, de même que les ordres professionnels, tels que l'Ordre des experts-comptables.



Cette concertation directe est généralement pratiquée sur un mode très informel. A contrario, le gouvernement britannique a formalisé les modalités d'un processus de consultation devenu systématique dans un **code** (cf. **encadré I**).

### **Encadré I – Le Cabinet Office Code of Practice on Written Consultation britannique**

*Adopté en janvier 2001, ce code a été actualisé en janvier 2004. Il fixe six orientations applicables à tous les documents portés à la consultation :*

- 1. Consulter largement tout au long du processus d'élaboration d'une politique, en accordant un délai minimum de 12 semaines de consultation ;*
- 2. Être précis sur le contenu des propositions, les acteurs concernés, les questions posées ainsi que les délais accordés pour y répondre ;*
- 3. Garantir une consultation claire et largement accessible, sur la base d'un document accompagné d'une synthèse résumant les principaux enjeux ;*
- 4. Donner un retour d'information sur les réponses reçues et sur la manière dont le processus de consultation a influencé la décision ;*
- 5. Veiller à la bonne mise en œuvre de la procédure de consultation, en désignant notamment dans chaque département ministériel un agent chargé de la coordination et de l'évaluation de cette démarche ;*
- 6. Accompagner la consultation d'une étude d'impact soulignant les gains, les coûts et les risques de la proposition ainsi que, le cas échéant, les alternatives envisageables.*

*S'il n'a pas force de loi, ce code présente un caractère contraignant pour l'exécutif. Les ministres conservent le pouvoir discrétionnaire de ne pas procéder à des consultations en cas de circonstances exceptionnelles, lorsque la matière est très spécialisée ou lorsque le nombre de personnes concernées est très limité. Les réactions suscitées par les orientations gouvernementales sont synthétisées, publiées et peuvent conduire à une modification du projet initial. Dans le cadre de l'institution d'un régime fiscal incitatif au développement de comptes épargne individuels, la limite initialement prévue a ainsi été retirée, au vu des résultats de la consultation.*

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

Une procédure de concertation indirecte, mais plus médiatisée, est parfois suivie pour des sujets sensibles ou appelant une réflexion d'ensemble. Le gouvernement peut ainsi commander un rapport à un parlementaire, comme le rapport de MM. de Courson et Léonard sur les fraudes et pratiques abusives (1996) ou le rapport sur l'attractivité du site France de M. Dassault (2003).

Le recours à des **commissions d'experts** est également relativement fréquent en France : Aicardi en 1986 ; Ducamin en 1995 ; La Martinière en 1996 ; Fouquet en 2004. Les Pays-Bas et l'Allemagne s'appuient volontiers sur de tels groupes d'experts pour préparer des réformes fiscales. La technique présente un double avantage : les sages mènent leurs travaux en toute liberté ; le gouvernement n'est pas tenu par leurs propositions. Aussi les propositions connaissent-elles des fortunes diverses.

Avec la Commission Fouquet instituée en France en 2004 est apparu un nouveau genre : celui de la **commission institutionnelle**. Sa composition est en effet ouverte aux représentants des organisations professionnelles des entreprises et d'associations d'élus locaux. Cette ouverture est plus fréquente à l'étranger, notamment aux Pays-Bas, où la Commission Moltmaker (en 2000) sur les droits de succession et la Commission Van Rooy (en 2001) sur l'impôt sur les sociétés comprenaient des représentants des syndicats de salariés et des entreprises.

Reffet de la **faiblesse de la culture du consensus** dans notre pays, ce mode de concertation n'est pas de nature à favoriser un processus optimal de décision. Sont particulièrement critiqués la méthode et les délais. La méthode : la concertation porte parfois sur une note d'orientation préalable et non sur un dispositif finalisé, à l'image du projet de réforme de la taxation des plus-values. Il arrive que ce dernier s'écarte des grandes lignes esquissées dans la première. Les informations sur le dispositif envisagé par l'administration sont parfois distillées au compte-gouttes. Les délais : trop tardive, la concertation est enserrée dans un calendrier souvent trop contraint qui, pour certains dispositifs complexes, ne permet pas une réflexion suffisamment approfondie, comme dans le cas de la réécriture de l'article 212 du Code général des impôts (CGI).

Peu équitable, ce système offre une place privilégiée aux coalitions d'intérêt les mieux armées ou aux personnalités consultées *intuitu personae*. Inefficace, il ne parvient pas à prévenir de sérieux problèmes d'application de la norme. De surcroît, cette concertation à la française, fondée sur la décision d'autorité après des consultations officieuses, favorise la contestation, ce qui affaiblit le consentement à l'impôt.

La réécriture de l'article 209 B du CGI relatif à la lutte contre l'évasion fiscale a ainsi, dans un premier temps, avorté, faute d'une véritable concertation (cf. infra, **encadré 12**). Des exemples réussis de concertation mériteraient d'être relevés et reproduits, comme le nouveau régime fiscal des jeunes entreprises innovantes ou la réforme de la fiscalité de groupe (cf. **encadré 2**). Les efforts engagés afin de mieux associer les entreprises à la préparation des décisions doivent cependant être mis en valeur, comme les réflexions sur la réforme de la taxe professionnelle en 2004 ou sur la reconstruction de l'article 209 B dans le cadre du PLF pour 2005.

### **Encadré 2 – Un exemple de concertation réussie : la réforme de la fiscalité de groupe**

*Le régime de fiscalité de groupe de droit commun mis en place à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1988 a été élaboré dans des conditions que les commentateurs reconnaissent comme exceptionnelles. La réforme a été précédée d'un débat approfondi, centré autour des considérations des entreprises. L'élaboration des dispositions du projet de loi a été largement concertée. Les pouvoirs publics se sont engagés à mettre en œuvre les modifications législatives pour répondre aux besoins des entreprises, en assurant ainsi un véritable « service après vote ». Entre 1988 et 1994, de nombreux aménagements ponctuels du dispositif sont intervenus. Le régime de groupe s'est largement diffusé, preuve qu'il a répondu de manière satisfaisante aux préoccupations des acteurs économiques. Ce cas est exemplaire à plus d'un titre : consultations en amont de la loi et sur ses amendements, mutabilité de la norme au service de son amélioration, collaboration pragmatique de l'administration et des entreprises, etc.*

**B. Les simulations fiscales souffrent de leur perfectionnisme, tandis que l'évaluation a priori des mesures fiscales n'a pas atteint sa maturité**

Les évaluations sont devenues une figure imposée, en particulier depuis les ratés de la réforme transformant la patente en taxe professionnelle, qui avait méconnu l'ampleur des effets redistributifs. Les simulations fiscales souffrent pourtant de leur perfectionnisme. Plus que les limites techniques de l'instrument, notamment les problèmes de prévision (cf. **tableau I**), ce sont les limites pratiques qui doivent être soulignées, en particulier l'excessive focalisation sur les aspects budgétaires et sur les **transferts de charge** entre contribuables.

**Tableau I. LES ÉCARTS DE PRÉVISION OBSERVÉS LORS DES ARBITRAGES DES PLF 1999 ET 2000<sup>4</sup>**

PLF	Mesures	Estimations en MdsF – Service	
		Basse	Haute
PLF 1999	Exonération des produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation	23,9 - SLF	31,8 – DP
	Exonération de TVA sur les cantines d'entreprises ou administratives	3,2 - DGI	6,0 – DP
	Taux spéciaux de TVA dans les départements d'outre-mer	2,9 - DGI	7,6 – DGI
	Régime des amortissements dégressifs	1,4 - SLF	5,2 – DP
	Taxation réduite des plus-values à long terme provenant de cessions de titres de participation	1 – DP	5,3 – DGI
PLF 2000	Avoir fiscal	4,2 - DP	7,8 – DP
	Avoir fiscal attaché aux dividendes de sociétés françaises	2 – DP	6 – DLF
	Taxation réduite de certaines plus-values à long terme	3,5 - DP	13,9 – DLF
	Taux spéciaux de TVA dans les départements d'outre-mer	3 - DGI	8 – DGI
	Taux réduit de TVA pour la fourniture de logements dans les hôtels	7,6 - DGI	11,6 – DGI

L'art de la simulation louvoie en permanence entre deux écueils : soit il rend impotents les décideurs, qui ne peuvent assumer le risque de faire des « perdants » ; soit il les condamne à une démarche « zéro perdant »,

4. Rapport d'information n°485 fait au nom de la Commission des Finances du Sénat sur *Le fonctionnement des services de l'Etat dans l'élaboration des projets de loi de finances et l'exécution des lois de finances*, déposé par MM. Alain Lambert & Philippe Marini, le 29 septembre 2000.

nécessairement coûteuse. La contrainte politique est connue : « *Il faut que tout change pour que rien ne change* ».

L'Arlésienne de la réforme des impôts locaux témoigne d'un glissement pernicieux : nous sommes passés **de la réforme sans simulation à la simulation sans réforme**, comme en témoignent plusieurs réformes avortées (taxe départementale sur le revenu, révision des valeurs locatives). Or, plus le temps passe, plus les bases actuelles de calcul des impôts locaux vieillissent, plus les transferts de charge induits par une réforme seront importants et... moins la réforme a de chances d'être engagée. Dans ces conditions, on ne réforme plus les impôts locaux : on préfère les supprimer, et les compenser par des transferts budgétaires.

La France reste également **rétive à une évaluation ex ante transparente** des mesures fiscales<sup>5</sup>. Depuis une dizaine d'années des progrès ont cependant été accomplis, notamment s'agissant de l'estimation des mesures fiscales existantes. Le tome II du fascicule "Voies et moyens" annexé au projet de loi de finances pour 2005 comporte ainsi une estimation de 241 dépenses fiscales sur les 452 recensées, soit 53 %, contre 124 sur 317 en 1980, soit 39 %.

En pratique, l'évaluation globale a priori des mesures fiscales relève essentiellement de la direction de la Prévision et de l'Analyse économique. Pour sa part, l'administration fiscale est surtout investie d'une mission d'élaboration du droit fiscal et du chiffrage budgétaire des dispositifs fiscaux. Les autres organismes, comme le Conseil des impôts, le Conseil d'analyse économique ou l'Insee, interviennent dans le cadre d'évaluations ex post. Il faut toutefois reconnaître que ces évaluations ne pèsent guère dans le processus de décision.

Quasi-monopole des services de Bercy, l'évaluation ex ante est par nature confidentielle. Les études d'impact sont réservées à l'exécutif et ne sont pas publiées. Cette **culture du secret** est parfois mal perçue. Il ne serait pas possible pour des centres de recherche privés d'accéder aux données permettant de faire des simulations fiscales alternatives. Les parlementaires qui ont souhaité disposer des fichiers fiscaux pour effectuer leurs propres

---

5. Cf. sur ce point la synthèse de Sylvie Trosa, *L'Évaluation des politiques publiques*, Institut de l'entreprise, Les Notes de benchmarking international, janvier 2004.

simulations ont reçu une fin de non-recevoir. Toutefois, les Commissions des Finances peuvent faire chiffrer leurs propres variantes... par l'administration. Un tel climat est peu propice au développement d'études d'impact pertinentes.

A titre de comparaison, les Pays-Bas se sont efforcés de définir un cadre de contrôle systématique de l'utilisation de l'impôt à des fins économiques. Depuis 2001, chaque mesure fiscale nouvelle fait l'objet d'une évaluation ex ante. Le formalisme du questionnaire utilisé permet d'éclairer la discussion parlementaire (cf. **encadré 3**).

### **Encadré 3 – Le questionnaire d'évaluation a priori des mesures fiscales aux Pays-Bas**

*Ce questionnaire est structuré autour de six points :*

- 1. La problématique de la mesure fiscale est-elle clairement posée ?*
- 2. L'objectif est-il formulé clairement et de manière univoque ?*
- 3. Est-il démontré qu'une intervention financière est nécessaire ?*
- 4. Peut-on apporter la preuve qu'une subvention est préférable à une taxe ?*
- 5. Une dépense fiscale est-elle préférable à une subvention directe ?*
- 6. L'évaluation de la mesure est-elle suffisamment garantie ?*

### **C. La concertation en aval de la loi fiscale est plus satisfaisante**

Pour la rédaction des textes d'application de la loi, l'administration entretient des contacts relativement étroits avec les représentants des professions intéressées. Tel fut le cas lors de la mise en place du régime transitoire de la TVA intracommunautaire en 1993 ou pour préparer les textes d'application de la directive du 22 octobre 1999 relative aux secteurs à forte intensité en main-d'œuvre, où l'on a associé les représentants des professions concernées.

L'Institut des avocats et conseils fiscaux (IACF) constitue un lieu de concertation efficace pour les instructions fiscales. Il organise deux à trois colloques par an, où sont invités des représentants de l'administration fiscale, avec lesquels les échanges se font facilement. Le régime de la plus-value de

cession des titres dont la propriété est démembrée constitue ainsi un exemple d'instruction réussie, grâce au dialogue noué au sein de cet organisme.

Dans certains domaines, comme le capital-risque ou l'assurance-vie, on aboutit même à une sorte de « **cogestion** » de la **réglementation** fiscale. Se constituent alors de véritables « tandems », entre les experts de la DLF et leurs homologues des fédérations professionnelles, pour rédiger en commun des textes d'application. La concertation menée par la DLF avec quelques grands cabinets a ainsi contribué en 2003 à la rédaction d'une instruction relative à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et aux apports en usufruits à fondation qui a pu donner satisfaction à l'ensemble des parties.

Cependant, là encore, en l'absence de consultation systématique ou formalisée, des dysfonctionnements ont pu être observés (cf. **encadré 4**). Les principaux intéressés ne sont pas toujours associés. C'est seulement tout récemment que la Fédération des associations indépendantes de défense des épargnants pour la retraite a été officiellement consultée à l'occasion des décrets d'application du PERP. Par ailleurs, les textes sont parfois tardifs. Ainsi, l'instruction sur l'article 209 B date du 17 avril 1998, alors que l'extension du régime a été opérée en loi de finances pour 1993. De même, alors que les nouvelles règles de déductibilité des cotisations de retraite et de prévoyance, issues de la loi du 21 août 2003 et de la loi de finances pour 2004, sont applicables à compter de l'imposition des revenus de 2004 et nécessitent un nouveau paramétrage du système de paie des entreprises avant fin 2004, l'instruction n'est toujours pas publiée.

#### **Encadré 4 – La mise en place du système de paiement de la TVA par télétransmission**

*La mise en place du système de paiement de la TVA par télétransmission a ainsi buté sur des questions pratiques. L'instruction du 28 décembre 2001 modifiant le régime des distributions de dividendes ouvrant droit à l'avoir fiscal a également connu quelques péripéties. Mal préparé, ce texte a été publié tardivement ; rétroactif, il a rencontré des difficultés d'application, les banques ayant manqué de temps pour modifier leur traitement informatique de l'imprimé fiscal unique.*

*De manière inédite, la concertation en aval s'est déroulée après la publication de l'instruction. Par lettres rendues publiques, le ministre a tout d'abord indiqué que l'administration ferait preuve de souplesse. Une seconde instruction est revenue sur la première deux mois après sa publication. Les incertitudes entourant la notion de dividende ont cependant perduré.*

Quant à la **communication** et à l'information fiscales, elles sont jugées de bonne qualité, grâce notamment aux progrès réalisés dans le cadre des actions d'amélioration de l'accessibilité de l'administration fiscale : mise en ligne de la doctrine fiscale ; développement des téléprocédures ; généralisation sur le territoire des « centres impôts service » d'appels téléphoniques ; amélioration des services aux guichets fournis aux contribuables. Cet effort en direction des contribuables semble toutefois plus avancé pour les entreprises que pour les particuliers, la notion d'interlocuteur fiscal unique ayant surtout trouvé une traduction pour les premières.

Au total, cette phase technique de préparation des textes semble **encore perfectible**. L'administration fiscale française est plus performante au niveau de la concertation sur la mise en œuvre des textes fiscaux et de la communication à l'intention des contribuables que pour la concertation sur la décision fiscale. L'évaluation a priori des mesures fiscales reste peu développée.

## 2. LA PHASE POLITIQUE D'ÉLABORATION DE LA NORME FISCALE PEUT AFFECTER LA COHÉRENCE DU DROIT FISCAL

La poursuite de l'itinéraire de création de la norme nécessite de s'introduire dans les arcanes du pouvoir. S'il est ardu d'appréhender l'influence exercée par le politique, qui varie nécessairement d'un texte à l'autre, il est toutefois possible de relever quelques faits saillants, mettant en exergue les limites de notre gouvernance fiscale. L'intervention du politique dans ce processus fait l'objet de critiques récurrentes.



## A. L'instrumentalisation de la fiscalité par le pouvoir exécutif s'avère parfois contre-productive

Toute politique est certes « *un jeu de politiques* », comme le notait Alain. Si certaines situations peuvent expliquer – sinon justifier – le caractère sous-optimal du processus de décision, trois types de défauts méritent néanmoins d'être relevés.

L'outil fiscal a tendance à être utilisé à des fins de **présentation politique ou médiatique**. Compte tenu des contraintes qui pèsent sur les dépenses budgétaires, l'attention des ministres s'est progressivement reportée sur les dépenses fiscales, qui présentent des charmes évidents, quoique pervers<sup>6</sup>. La procédure budgétaire y contribue, puisque la partie « recettes » du budget est arrêtée tardivement, après le volet « dépenses ». Lorsque des bonnes surprises sont constatées en matière de recettes, elles sont régulièrement pour financer de nouvelles dépenses et non mises en réserve ou affectées à la réduction des déficits et au désendettement.

En second lieu, l'action fiscale est encore trop souvent frappée du **sceau de l'urgence et du secret**, afin de préserver les effets d'annonce et de surprise. Les secrets fiscaux, à l'approche du dépôt du projet de loi de finances, sont pourtant devenus des secrets de Polichinelle (cf. les « fuites » plus ou moins orchestrées sur le thème des allègements de charges sociales en PLF 2005). Sous la pression de l'urgence, des mesures fiscales se prennent, tandis que les réformes importantes se traînent.

Enfin, le souci de présentation politique accroît **la complexité et l'iniquité du paysage** fiscal. La CSG offre une illustration des limites de cet exercice de style : remise de cotisation forfaitaire à l'origine ; coexistence d'une part déductible et d'une part non déductible au titre de l'IR ; application de taux différenciés selon la nature des revenus perçus, etc. De la même manière, il est des dossiers « tabous », délicats à aborder, comme la fiscalité du patrimoine en général et l'ISF en particulier.

---

6. Si la dépense fiscale ne pèse pas sur la norme de dépense, elle s'avère en fait plus dispendieuse que la dépense budgétaire en termes de déficit public puisqu'elle représente un dispositif « à guichet ouvert », qui n'est pas régulable en cours d'année. Par ailleurs, alors que le coût d'une dépense budgétaire est, par définition, connu, le coût de la dépense fiscale est plus délicat à estimer.

## B. L'intervention du législateur dans le cheminement de la norme fiscale n'est pas pleinement satisfaisante

Le pouvoir du législateur est limité, à tous les niveaux. Son champ d'action est triplement concurrencé : sur les côtés, en raison de l'intervention du pouvoir réglementaire et de la doctrine administrative, ainsi que de l'entremise du juge de l'impôt ; par le haut, du fait de l'intervention croissante de règles internationales, notamment communautaires ; par le bas, enfin, avec l'affirmation du pouvoir fiscal local.

La **doctrine administrative** a le mérite d'exister. Ecrite, le plus souvent publiée et accessible, elle offre aux contribuables la garantie d'être traités conformément à des règles préétablies. Il n'en reste pas moins qu'elle suscite des interrogations essentielles<sup>7</sup>. Sur la forme, la doctrine est foisonnante : près de 40 000 pages de textes s'additionnent, formant une sorte d'encyclopédie fiscale réservée aux initiés. Sur le fond, elle est devenue une source autonome du droit fiscal. Afin d'assurer une certaine sécurité juridique, l'administration, dès 1928, puis le législateur depuis 1959, ont souhaité protéger le contribuable des changements de doctrine en matière fiscale, qui ne valent que pour l'avenir<sup>8</sup>. Mais la doctrine administrative est un genre qui compte plusieurs espèces, dont certaines pourraient utilement être bannies du paradis de la fiscalité (cf. **encadré 5**).

### Encadré 5 – Grandeurs et misères de la doctrine administrative

*Lorsque la doctrine interprète la loi, elle est dans son rôle. Il en va de même de la doctrine qui se borne à reproduire les termes de la loi, les dispositions dénuées de tout caractère impératif ne faisant pas grief<sup>9</sup>.*

7. Cf. sur ce point « La doctrine administrative en droit fiscal », *Revue française de finances publiques* n°75, septembre 2001.

8. Une instruction générale du 3 janvier 1928 prévoyait qu'aucun rehaussement consécutif à un changement de doctrine ne pouvait être imposé au contribuable pour des opérations passées. L'article 100 de la loi du 28 décembre 1959 a donné une valeur législative à ce principe, confirmé par la loi du 9 juillet 1970 et désormais codifié aux articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales (LPF).

9. CE, 4 février 2004, Office public de HLM de Seine-et-Marne.

*Quand elle anticipe un changement législatif à venir, la doctrine prend temporairement le masque de la loi. Ce péché d'orgueil ne dure qu'un temps et, à la fin, la loi reprend ses droits. Ainsi, c'est par une réponse à une question écrite que les opérations réalisées par Internet ont été qualifiées dès 2000 de prestations de services au regard de la TVA et soumises au taux normal correspondant. Conforme à la position communautaire, cette qualification est juridiquement intervenue lors d'une nouvelle modification de la 6<sup>e</sup> directive TVA en 2002.*

*La troisième espèce, lorsque la doctrine complète la loi, est plus contestable : il s'agit d'une usurpation de fonction. Dans le silence de la loi, la doctrine devient bavarde. En témoigne le régime juridique de l'ISF dont de très nombreuses règles ont été fixées par la doctrine : exonération des biens professionnels ; imposition de l'usufruitier pour l'ensemble de la propriété ; assimilation des droits de propriété littéraire et artistique à des œuvres d'art, etc.*

*La dernière espèce, la pire entre toutes, est une monstruosité juridique : lorsque la doctrine est contraire à la loi, force n'est plus à la loi. Dans le silence des textes, l'administration impose parfois de nouvelles conditions aux contribuables éligibles à un régime fiscal favorable ou élimine des cas concrets qu'elle estime restés en dehors des prévisions du législateur. Elle fixe occasionnellement des règles nouvelles entachées d'incompétence ou illégales pour d'autres motifs. Elle prescrit quelquefois d'adopter une interprétation qui méconnaît le sens et la portée des dispositions juridiques supérieures ou réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure. Les instructions contenant de telles dispositions impératives à caractère général doivent être regardées comme faisant grief, tout comme le refus de les abroger par l'administration<sup>10</sup>.*

*Les contribuables peuvent cependant se retourner devant le juge, pour restaurer la hiérarchie des normes. A défaut d'être bannie du paradis fiscal, la dernière espèce de doctrine administrative est désormais traquée par les contribuables et les juges. Le Conseil d'Etat a ainsi censuré la définition trop étroite donnée par la doctrine de la notion d'activités nouvelles ouvrant droit à l'exonération au titre du régime des entreprises nouvelles, en annulant le refus du ministre des Finances d'abroger certaines dispositions de l'instruction du 21 février 1992<sup>11</sup>.*

10. CE, 18 décembre 2002, Duvignières (posant les nouvelles règles de recevabilité des recours à l'encontre des circulaires) et CE, 19 février 2003, Société Auberge Ferme des Genêts (appliquant cette nouvelle grille de lecture aux instructions fiscales).  
11. CE, 8 septembre 1999, Pelfrene.

*Il a également condamné l'exclusion, par une instruction du 13 novembre 2000, du droit à déduction au titre de la TVA de certaines dépenses de représentation exposées par les entreprises<sup>12</sup>.*

*La doctrine, plus souple que la loi, offre parfois des possibilités imprévues aux contribuables, à l'image de l'instruction du 13 janvier 1983 assouplissant les dispositions de la loi du 13 juillet 1978 relatives aux Fonds communs de placement, devenus de véritables « Fonds turbo ». Dans ce cas, rares sont les contribuables ayant un intérêt à agir contre de tels avantages, pourtant contraires à l'esprit du texte initial. L'administration peut certes décider de réagir pour contrer l'exploitation de sa propre doctrine, mais le contribuable reste protégé pour le passé s'il remplit strictement les conditions pour en bénéficier, la procédure d'abus de droit ne pouvant pas s'appliquer à une instruction.*

De la même façon que l'administration, le **juge de l'impôt** est amené à interpréter la loi fiscale. Il devient à son tour créateur de droit lorsqu'il est saisi d'un problème auquel le droit ne donne pas de solutions évidentes. Tout est alors affaire d'équilibre entre les prérogatives de l'administration et les droits des contribuables, entre les exigences de l'Etat et les réclamations du citoyen. La jurisprudence a largement contribué à consolider les grands principes du droit fiscal, en construisant des théories – telles que celle de l'intangibilité du bilan d'ouverture, récemment remise en cause par un revirement jurisprudentiel<sup>13</sup>, ou de l'acte anormal de gestion – ou en définissant des notions - comme celle de « revenu ».

En outre, le droit fiscal est de plus en plus issu de **sources internationales, notamment communautaires**. Or, ces textes fiscaux communautaires peuvent souffrir de malformations (cf. **encadré 6**). A défaut de parvenir à harmoniser eux-mêmes leurs fiscalités nationales sur certains points, les Etats sont en pratique soumis à un processus d'harmonisation prétorienne, à l'instigation du juge communautaire, qui peut remettre en cause des dispositifs fiscaux nationaux. L'environnement européen n'est pas toujours bien pris en compte, ou trop tardivement, ce qui conduit à des

12. CE, 27 mai 2002, Syndicat de l'industrie des technologies de l'information.

13. CE, 7 juillet 2004, SARL Ghesquière Equipement.

condamnations de la France. La CJCE a ainsi récemment dénoncé, sur le fondement des grandes libertés de circulation, l'exclusion de l'option pour le prélèvement libératoire pour les personnes non domiciliées en France<sup>14</sup> et le dispositif de « l'exit tax »<sup>15</sup>.

### **Encadré 6 – Le droit fiscal communautaire ou les mystères de la vie**

*La gestation des textes fiscaux communautaires, quelle que soit leur forme (directives, règlements, recommandations, etc.), est difficile ; les fausses-couches relativement nombreuses. Plusieurs projets de la Commission sont ainsi restés lettre morte en matière de fiscalité des entreprises : harmonisation des taux d'IS entre 45 et 55 % en 1975, retirée après avis défavorable du Parlement européen ; uniformisation des règles de report des pertes en 1984 et 1985 ; harmonisation de la base d'imposition de l'IS en 1988. Aucune avancée notable n'a été relevée depuis les directives « fusions, scissions et apports d'actifs » et « sociétés mères et filiales » de 1990<sup>16</sup>. Les négociations durent de longues années. Quand elles ne sont pas tuées dans l'œuf, elles donnent corps à des compromis alambiqués, dont la cohérence et la lisibilité ne sont pas les premières qualités.*

*La croissance de ce corpus juridique est chaotique. Mal née, la législation fiscale communautaire a du mal à surmonter sa maladie d'enfance. Si elle vieillit, elle ne grandit pas de manière linéaire, mais par bonds, par cycles de quelques années. Ainsi, la 6<sup>e</sup> directive TVA de mai 1977 peine à être réformée, alors que certaines de ses dispositions appellent incontestablement des évolutions. De même, il a fallu onze ans pour modifier les règles en matière de droits d'accises, entre 1992 et 2003.*

*Ces textes souffrent de problèmes de communication, maladie que les spécialistes appellent pudiquement « l'intelligibilité limitée ». La législation communautaire est en effet peu audible : détail de la réglementation ; longueur des textes ; renvois*

14. CJCE, 4 mars 2004, Commission c/France.

15. CJCE, 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant.

16. En septembre dernier, les ministres des Finances des 25 ont approuvé la constitution d'un groupe de travail dédié à l'harmonisation de la base taxable des sociétés opérant dans l'Union européenne.

*systematiques à d'autres textes opérés en l'absence de codification ; lourdeur de la rédaction ; définition préalable précise et exhaustive des termes juridiques utilisés ; référence à de multiples situations particulières propres à l'un ou l'autre des Etats membres, etc.*

*Ces tares génétiques se transmettent progressivement dans les textes fiscaux français, clones des directives communautaires. Du clone au monstre de foire, il n'y a qu'un pas, qui semble avoir été franchi lors de la transcription en droit français de l'article 5 de la 6<sup>e</sup> directive TVA. Cette disposition, qui définit la livraison d'un bien comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire », est reprise au 1<sup>o</sup> du II de l'article 256 du CGI. Cette formulation est plutôt curieuse en droit français, qui attribue les pouvoirs d'un propriétaire... au propriétaire. Il est vrai qu'aux Pays-Bas, il est parfois possible de disposer d'un bien avant d'en être juridiquement propriétaire<sup>17</sup>.*

Enfin, une part substantielle du pouvoir fiscal est exercée par les collectivités locales. Leur autonomie fiscale a, en apparence, été renforcée par la récente réforme constitutionnelle du 28 mars 2003. Pour autant, la loi organique du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales est venue, paradoxalement, confirmer une certaine réduction du pouvoir fiscal local. Sont en effet assimilées à des « ressources propres » les impositions dont les collectivités peuvent voter le taux ou l'assiette, mais également celles dont la loi détermine directement le taux ou la part locale d'assiette. Par ailleurs, depuis 1999 les impôts locaux disparaissent peu à peu et sont progressivement remplacés par des compensations budgétaires<sup>18</sup>. L'Etat est ainsi devenu le plus gros contribuable local, au travers des mécanismes de prise en charge qui se sont empilés.

Le pouvoir d'élaboration du droit fiscal est donc partagé par plusieurs acteurs, dont les stratégies s'entrechoquent (cf. **encadré 7**).

17. Gabriel Montaignier, « L'écriture des textes fiscaux communautaires », *Revue française de finances publiques*, n°57, 1997.

18. Ont ainsi été supprimées les parts départementale et régionale de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la taxe additionnelle régionale aux droits de mutation à titre onéreux, la fraction de l'assiette de la taxe professionnelle assise sur les salaires, la part régionale de la taxe d'habitation et la taxe différentielle sur les véhicules à moteur pour les personnes physiques, les associations et les personnes morales pour les trois premiers véhicules.

### **Encadré 7 – Le jeu de loi fiscal : l’assujettissement à la taxe professionnelle des biens mis gratuitement à disposition**

*L’administration considérait traditionnellement que lorsque du matériel était mis gratuitement et à titre précaire à disposition d’exploitants sans transfert de propriété, ces biens entraient dans l’assiette de la taxe professionnelle due par le fournisseur des biens, au motif que ce dernier en conservait la propriété. Cette position concernait notamment les moules servant aux sous-traitants pour fabriquer les pièces commandées par les donneurs d’ordre. De même, les cuves de bières et autres installations publicitaires mises gratuitement en dépôt auprès des exploitants de bars devaient être imposées chez le distributeur brasseur.*

*Dans un arrêt du 23 novembre 2001, le Conseil d’Etat a censuré une telle interprétation de la loi, au motif que celle-ci prévoyait l’imposition de l’exploitant disposant d’immobilisations, qu’il en soit le propriétaire ou simplement l’utilisateur. Les entreprises concernées ont manifesté leur embarras. Bien souvent, elles ne connaissent pas la valeur des biens mis à leur disposition à titre précaire. En outre, le transfert de la charge de l’impôt bouleversait l’équilibre des contrats. Le gouvernement a donc proposé au Parlement une disposition de validation. Le projet n’était cependant pas satisfaisant : la validation ne valait que pour le passé ; le cadre juridique n’était pas clarifié pour l’avenir, une commission d’experts devant se réunir pour faire des propositions.*

*Sollicités par des contribuables, et toujours attentifs aux recettes des collectivités locales, les parlementaires se sont émus du règlement incomplet de cette question. Ils ont donc voté en loi de finances pour 2003 une disposition qui amendait le projet du gouvernement en réglant définitivement ce conflit d’interprétation, y compris pour l’avenir. Mais faute d’un dialogue approfondi avec le gouvernement, le Parlement a donné à la mesure un champ d’application qui débordait largement les situations visées par la proposition initiale<sup>19</sup>. Le législateur, mécontent des propositions du gouvernement, est donc allé au-delà de ce que prévoyait la doctrine administrative, en bouleversant l’économie générale de ce dispositif fiscal dans un sens que personne, finalement, n’avait souhaité.*

19. « Les biens [...] utilisés par une personne qui n'en est ni propriétaire, ni locataire, ni sous-locataire, sont imposés au nom de leur sous-locataire ou, à défaut, de leur locataire ou, à défaut, de leur propriétaire dans le cas où ceux-ci sont passibles de taxe professionnelle » (article 1468 3° du CGI).

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

La **capacité d'initiative** du Parlement est également restreinte, pour des raisons techniques – la complexité de la matière fiscale, juridique, l'arsenal du parlementarisme rationalisé, et politique – fait majoritaire oblige. On peut rappeler ici la célèbre intervention de M. Jacques Chaban-Delmas, président de l'Assemblée nationale, devant ses collègues le 24 octobre 1959 : « *Nous allons aborder une discussion budgétaire qui va être difficile... 400 ou 500 députés se trouvent en séance, parmi lesquels 30, 40 ou 50 spécialistes... Je demande donc instamment aux 200 ou 300 collègues... de garder le plus grand silence* ».

Les interventions des parlementaires au cours des débats sont encadrées, même si l'exercice du droit d'**amendement** est garanti. Chaque année, plus de 2000 amendements sont déposés, notamment lors de l'examen des lois de finances (1696 sur 2242 en 2000). Les parlementaires peuvent obtenir des satisfactions, à l'image de l'actualisation du barème de l'ISF demandée dans le cadre du PLF 2005.

Pour autant, la multiplication du nombre d'amendements dans le domaine fiscal vient paradoxalement affaiblir la loi : insuffisante préparation des projets, introduction de malfaçons dans le droit, développement d'une micro-normativité fiscale, qui réduit la portée générale des textes fiscaux, joue sur les dates d'entrée en vigueur, prévoit de nombreux cas particuliers, etc. Il en va de même du foisonnement de mesures fiscales dans des lois ordinaires.

Certains parlementaires ne se sont néanmoins pas privés de réclamer une « vraie » réforme fiscale, sans succès, il est vrai<sup>20</sup>. Au total, la discussion parlementaire ne joue pas toujours le rôle correctif qui devrait être le sien et contribue à accentuer les travers de la législation fiscale.

---

20. On pense ici, par exemple, aux propositions de loi constitutionnelle et de loi organique limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives déposées au Sénat par M. Philippe Marini en novembre 1999, ou à la proposition de loi organique limitant le recours aux dispositions fiscales rétroactives déposée au Sénat par M. Jean-Claude Carle en février 2001. On pense également à la proposition de M. Yves Bur, en juillet 2003, de relever le taux de la CRDS pour apurer les déficits accumulés par l'assurance-maladie, sans reporter leur charge sur les générations futures.



Enfin, alors que la fonction de contrôle devrait être première dans une démocratie moderne, le Parlement exerce relativement peu ses pouvoirs en la matière. Il est certes informé sur la base de rapports, de déclarations ou de réponses du gouvernement à ses questions. Environ 1 000 réponses écrites par an sont ainsi publiées en matière fiscale, la réponse apportée par le ministre liant l'administration. Le Parlement peut également mener ses propres investigations. La Commission des Finances de chaque assemblée, ainsi que, depuis peu, la mission d'évaluation et de contrôle, jouent un rôle déterminant en la matière. Le Parlement peut ainsi déplorer les dysfonctionnements du système fiscal. Il peut s'inquiéter des délais de publication voire du défaut de publication de certains textes : sur 127 dispositions législatives fiscales intervenues entre 1995 et 2001, on a pu observer que 43, soit un tiers, étaient en attente de texte d'application<sup>21</sup>. Toutefois, les parlementaires s'investissent de manière inégale dans ces travaux. Moins de 15 % des heures de séance publique concernent des débats consacrés au contrôle.

### **C. Avec l'intervention du juge constitutionnel, se tient désormais une « troisième lecture » de la loi<sup>22</sup>**

La jurisprudence constitutionnelle garantit le respect par le législateur des **principes fondamentaux du droit fiscal**, tout en encadrant les modalités d'élaboration de la loi fiscale, ainsi que les conditions de son application par l'administration. S'établit ainsi un équilibre délicat entre les droits du Parlement et des contribuables, d'une part, et les prérogatives du gouvernement et de l'administration, d'autre part.

D'une manière générale, le Conseil constitutionnel a préservé les compétences du Parlement dans le domaine fiscal, en élargissant le domaine de la loi, étendant les possibilités d'amendement, sanctionnant les incompétences négatives. De même, il s'est efforcé de protéger les contribuables contre les abus de la loi fiscale, au plan des procédures comme au niveau des règles d'imposition, en s'appuyant notamment sur le principe d'égalité devant l'impôt.

---

21. Rapport d'information n°3228 déposé par la Commission des Finances de l'Assemblée nationale sur *L'Application des mesures fiscales* et présenté par M. Didier Migaud, Rapporteur général, le 11 juillet 2001.

22. La formule est du doyen Vedel.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

Le Conseil constitutionnel veille, y compris en cas d' « acharnement » du législateur. Mentionnons ici, à titre d'exemple, le feuilleton de la création d'une taxe annuelle pour la participation aux coûts de collecte, de valorisation et d'élimination des déchets qui résultent des imprimés publicitaires non adressés et des journaux gratuits. Censurée une première fois en loi de finances initiale pour 2003, sur le fondement de la méconnaissance du principe d'égalité, cette disposition a été invalidée une deuxième fois en loi de finances rectificative pour 2003, pour le même motif<sup>23</sup>.

La même mésaventure a frappé le projet parlementaire de taxe communale facultative sur les activités commerciales non salariées à durée saisonnière non assujetties à la taxe professionnelle. Par trois fois, cette disposition a été annulée, d'abord pour vice de procédure, ensuite pour incompétence négative, enfin pour violation du principe d'égalité devant l'impôt<sup>24</sup>.

En tout état de cause, il est toujours loisible au gouvernement et au Parlement d'inventer de nouveaux dispositifs fiscaux plus adaptés pour éviter une nouvelle censure du juge constitutionnel. Ainsi, si le mécanisme de ristourne dégressive de la CSG progressive a été invalidé fin 2000 au motif qu'il ne prenait pas en compte l'ensemble des facultés contributives de chaque foyer<sup>25</sup>, un dispositif de prime pour l'emploi (PPE), destiné à remplacer l'allégement censuré, a été instauré par la loi du 30 mai 2001.

Préparée et évaluée, discutée puis votée, le cas échéant validée par le juge constitutionnel, la loi fiscale peut être promulguée. Elle devient applicable et nul n'est désormais censé l'ignorer. Mais la loi est souvent mal mise en œuvre. La réalisation serait-elle accessoire ?

---

23. Respectivement par les décisions n°2002-464 DC du 27 décembre 2002, loi de finances initiale pour 2003 et n°2003-488 DC du 29 décembre 2003, loi de finances rectificative pour 2003.

24. Respectivement par les décisions n°98-402 du 25 juin 1998, loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, n°98-405 du 29 décembre 1998, loi de finances initiale pour 1999, et n°99-424 DC du 29 décembre 1999, loi de finances initiale pour 2000. La quatrième tentative a reçu l'aval du juge constitutionnel (décision n°2000-442 DC du 28 décembre 2000, loi de finances initiale pour 2001).

25. Décision n°2000-437 DC du 19 décembre 2000, loi de financement de la sécurité sociale pour 2001.

## 2 LES DYSFONCTIONNEMENTS DU DROIT FISCAL FRANÇAIS

---

Notre démarche de tératologie fiscale doit désormais nous conduire à étudier les anomalies qui résultent des faiblesses de la gouvernance fiscale « à la française ». Ceci implique d'établir une typologie des dysfonctionnements rencontrés dans la pratique fiscale et de souligner le caractère peu satisfaisant de l'évaluation ex post des mesures fiscales.

### 1. PREMIER TRAVERS : L'HERMÉTISME DU DROIT FISCAL

Le procès en obscurité du droit fiscal aboutit à retenir des charges particulièrement lourdes. Le droit fiscal est le domaine de la **complexité**. Conséquence de la technicité de la science juridique, l'extraordinaire complexité fiscale n'est que le reflet, parfois vertigineux, de la complexité croissante des sociétés modernes. De fait, le CGI n'est pas moins inaccessible aux béotiens que les codes de la sécurité sociale ou du travail. Un toilettage de la législation a d'ailleurs été engagé depuis 1997 (cf. **annexe I**). Mais il faut bien admettre que cette inévitable complexité se double de multiples et inutiles complications, comme en témoigne le régime des stock-options (cf. **encadré 8**).

#### **Encadré 8 – Le labyrinthe des stock-options**

*Dans un plan de stock-options (ou options d'achat d'actions), les employeurs confèrent aux salariés le droit d'acheter des actions de leur entreprise à un prix fixé d'avance, intangible pour toute la durée pendant laquelle l'option peut être*

exercée. Les options doivent généralement être détenues pendant une durée minimale. Une fois ce délai écoulé, lorsque le cours de l'action est plus élevé que l'offre de l'employeur, le salarié peut acheter et revendre les actions en faisant un bénéfice.

Tout revenu devant être imposé, le législateur s'est penché sur ce cas intéressant. La nature de ce revenu est complexe, puisqu'il s'agit à la fois d'un instrument financier (option d'achat d'actions) et d'une rémunération liée à un emploi salarié. A travers le monde, chaque pays traite fiscalement ces revenus à sa manière. Pour sa part, la France a bâti un ensemble compliqué, où il est difficile de se retrouver.

S'agissant d'un revenu lié à l'emploi, le point de départ est l'article 80 bis I du CGI, qui traite des salaires imposables : « L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du code de commerce, et le prix de souscription ou d'achat de cette action constitue pour le bénéficiaire un complément de salaire imposable dans les conditions prévues au II de l'article 163 bis C ». Ce texte ne vise que les stock-options attribuées dans le cadre d'un plan français (quid des plan étrangers?). En outre, il qualifie le revenu de « salaire », mais s'empresse de nous renvoyer vers le chapitre des plus-values (articles 108 et suivants).

Que nous enseigne l'article 163 bis C ? Que l'avantage défini à l'article 80 bis I est imposé dans les conditions prévues à l'article 150-0A, si les titres ne sont pas cédés avant le 4<sup>e</sup> anniversaire de l'attribution des actions. L'article 150-0A nous indique, avec une certaine bienveillance, que les plus-values ne sont imposables que si le montant des cessions annuelles de valeurs mobilières excède 15 000 € par foyer. C'est une bonne nouvelle pour les contribuables concernés.

Dans le cas contraire, il faut poursuivre son chemin et passer à l'article 163 bis C. Grâce à une petite note en italique que les éditeurs du code y ont glissée (et qui, bien entendu, ne figure pas dans le texte officiel du code), il faut alors avancer à l'article 200 A-6, pour découvrir que l'avantage mentionné à l'article 163 bis C est imposé au taux de 30 ou 40 %, selon le montant de la plus-value.

Le dédale s'achève aux articles 1600-O C et 1600-O G qui assujettissent les plus-values à la CSG, à la CRDS et au prélèvement social de 2 %, ce qui porte

*ainsi les taux d'imposition à 40 et 50 %. Ces taux ont été récemment relevés de 1 point en 2004 (+ 0,7 point de CSG sur les produits de placement et + 0,3 point au titre de la contribution de solidarité).*

*Résumons : la plus-value réalisée sur des stock-options à la française constitue un salaire dont la base imposable est calculée comme une plus-value à laquelle s'applique un taux particulier.*

Le vocabulaire juridique se doit d'être précis. Or, les **dénominations** des différents prélèvements obligatoires sont parfois **fantaisistes**. La polysémie des termes est source de contentieux. Conséquence : le juge de l'impôt doit éclaircir le sens des mots pour clarifier le régime juridique de l'imposition. Il arrive également que l'administration et le législateur donnent des **définitions vagues**, à l'image du dividende « caméléon » (cf. **encadré 9**), ou oublient de définir des termes importants. D'où la nécessité pour le juge d'emprunter des notions venues d'autres branches du droit (civil, commercial, comptable, du travail, etc.) pour assimiler des concepts ou les adapter au domaine fiscal. Par construction jurisprudentielle, le juge a également dégagé des théories (acte anormal de gestion) ou posé des critères de détermination et de localisation des bénéficiaires (notions d'établissement à l'étranger, de représentant qualifié à l'étranger, de cycle commercial complet à l'étranger).

### **Encadré 9 - Le dividende « caméléon » : des termes différents pour désigner une même opération**

*Chacun sait que le dividende est ce que les sociétés décident de distribuer à leurs actionnaires, le plus souvent en puisant dans les bénéfices de l'exercice précédent - les « profits », disent ceux qui sont en froid avec le libéralisme, mais également de très nombreux articles du CGI. « Dividende » ? Trop simple pour le droit fiscal, cette notion présente des facettes multiples, qu'il faut dénommer de façons distinctes.*

*Dès lors qu'il s'agit d'imposer une personne physique sur les dividendes qu'elle reçoit, on parle de « revenus distribués » (art. 108 et suivants du CGI). Revenus ? Revenus pour qui ? Pour la société bien entendu. Pourtant, cette même société*

*n'est jamais imposée sur ses revenus mais sur son bénéfice. Passons. Jusqu'ici et pour peu de temps encore, l'heureux bénéficiaire de dividendes était de surcroît gratifié d'un avoir fiscal. Ce dernier était-il attaché aux « revenus distribués » ? Pas du tout, il était assorti au « dividende distribué par des sociétés françaises » (art. 158 bis du CGI). S'agit-il de la même chose ? Bien sûr ! Qui en douterait ? Cependant, le Trésor Public s'assure que l'avoir fiscal est bien gagé par un impôt sur le bénéfice déjà payé par la société distributrice. Dans le cas contraire, celle-ci doit acquitter un « précompte mobilier » égal à l'avoir fiscal à venir. Ce précompte frappe-t-il des dividendes ? Point du tout ! Il frappe des « produits distribués » par les sociétés (art. 223 sexies du CGI).*

*Pendant des années, les fiscalistes sont restés suspendus aux arrêts du Conseil d'Etat pour connaître la définition fiscale du « dividende ». Pour quoi faire ? Pour calculer l'avoir fiscal ? Non point ! Pour le calcul du précompte ! La réforme récente qui supprime avoir fiscal et précompte leur simplifie la vie. Désormais, il n'y a plus de dividende dans le CGI. Il reste des revenus distribués qui fleurent bon l'ancien.*

Il demeure en outre une regrettable obsolescence de certains termes utilisés dans les dispositions fiscales en vigueur. Les **termes désuets** concernent essentiellement les « quatre vieilles » taxes locales, et ont d'ailleurs tendance à refluer. On se souvient de l'article 1455 du CGI qui exonérait de taxe professionnelle les petits artisans pêcheurs, « *lors même que la barque qu'ils montent leur appartient* ». La loi de finances rectificative pour 2003 a modernisé sa rédaction : « *même s'ils en sont propriétaires* ».

Au total, le droit fiscal offre une **intelligibilité limitée**. L'écriture fiscale a son style. Son vocabulaire, à la fois traditionnel et en plein renouvellement. Son lexique, aux distinctions subtiles : dégrèvement, exonération, réduction, déduction, crédit, franchise, décote, abattement, exemption, etc<sup>26</sup>. Sa numérotation, si déroutante et parfois démesurée : l'article 238 du CGI relatif à l'IR et à l'IS se démultiplie ainsi presque à l'infini. Ses nombreux renvois, qui rappellent aux plus jeunes des praticiens ces « livres dont vous êtes le héros ».

26. Mystérieuse pour les profanes, la fiscalité n'est pas plus limpide pour les initiés : la DGI a ainsi éprouvé la nécessité d'élaborer un lexique interne à l'administration en 1972.

L'accessibilité et l'intelligibilité de la loi est un principe qui nous manque. La règle, bien que dégagée par le juge constitutionnel<sup>27</sup>, reste en effet d'application plus que limitée. Certains de nos partenaires s'efforcent de mieux assurer la qualité de la norme fiscale. En Espagne, dès 1963, le législateur a fixé une définition des grands principes fiscaux dans la loi générale sur l'impôt, récemment modifiée par une loi du 17 décembre 2003 (cf. **encadré 10**).

Aux Pays-Bas, la Constitution charge le législateur de fixer des règles générales pour l'élaboration d'un droit fiscal de qualité. En Italie, la loi du 27 juillet 2000 relative aux droits des contribuables arrête des orientations générales dont le respect devrait faciliter l'accessibilité de la loi : obligation que les titres, subdivisions et articles de loi mentionnent l'objet de leur contenu ; insertion du résumé du contenu des dispositions vers lesquelles les mesure nouvelles prévoient des renvois ; encadrement strict de la possibilité d'introduire des dispositions fiscales dans des lois dont l'objet n'est pas fiscal, etc.<sup>28</sup> Ce même texte s'est également efforcé d'encadrer les changements de la loi fiscale.

Au Royaume-Uni, une entreprise de réécriture progressive du droit fiscal a été engagée depuis 1994, sous l'égide du Tax Law Review Committee. Les mêmes efforts louables ont été entrepris en Australie, à travers une révision du style et du vocabulaire fiscal et la fourniture d'une aide à la compréhension de la législation (guide d'application, notes explicatives).

### **Encadré 10 – Intelligibilité de la loi et visibilité des principes généraux relatifs à l'impôt**

*Le droit fiscal français manque d'un recueil de grands principes qui pourraient servir de base commune dans les discussions politiques et dont le contenu pourrait être progressivement répandu dans le public.*

27. La décision fondatrice est celle du 16 décembre 1999. Mais le Conseil constitutionnel avait déjà déclaré non conforme à la Constitution une disposition relative au régime d'imposition annuelle des produits de titres, en considérant que celle-ci était insuffisamment précise et susceptible d'au moins deux interprétations (DC n°85-191 du 10 juillet 1985, loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier).

28. Cf. Conseil des impôts, « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », chapitre II.

*La déclaration des droits de l'homme et du citoyen édicte quatre grands principes : la légalité de l'impôt (art. 14) ; l'égalité devant l'impôt (art. 6 et 13) ; la nécessité de l'impôt (art. 13 et 14) ; l'imposition à raison des facultés contributives (art. 13). La Constitution et les textes organiques financiers ne traitent essentiellement que du contenu ainsi que des conditions de discussion et d'adoption des lois, notamment de finances, c'est-à-dire du rôle du Parlement. Le Conseil constitutionnel a défini quelques principes dans des décisions d'espèces : le principe de progressivité de l'impôt<sup>29</sup> ; le principe du respect des droits de la défense<sup>30</sup> ; le recours limité aux lois fiscales rétroactives (cf. infra), etc. Le CGI est dénué de toute considération générale puisqu'il s'ouvre par un article premier de pure technique fiscale, ainsi rédigé : « Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu ». Tout le reste se trouve dans l'enseignement universitaire du droit public.*

*L'exemple espagnol est intéressant en la matière. Une loi du 28 décembre 1963, dénommée « Loi Fiscale Générale » (Ley General Tributaria) et récemment modifiée, décrit les principes fiscaux généraux ainsi que les règles communes à l'ensemble des impôts. L'exposé des motifs indique que « cette loi consiste dans la formulation d'une série de principes de base qui, contenus dans les règles juridiques communes aux impôts, déterminent les procédures pour leur établissement [...]. Depuis que l'impôt a cessé d'être un pouvoir de fait pour devenir une vraie relation juridique, la nécessité est apparue que dans notre législation soient systématisés les principes et les dispositions relatifs à son application ».*

*Le Titre I de la loi, intitulé « Dispositions générales de l'ordonnement fiscal » décrit les principes généraux de l'ordre fiscal. Ainsi, seul l'Etat peut établir l'impôt. L'impôt doit être basé sur la capacité économique des personnes et sur les principes de généralité et de répartition équitable de la charge fiscale. Il doit servir à couvrir les dépenses publiques, mais il sert aussi comme instrument de la politique économique, à répondre aux exigences de stabilité et de progrès social et à fournir une meilleure répartition du revenu national, etc. Le titre I de la loi rappelle également les grandes orientations que les pouvoirs publics doivent suivre en matière de normes fiscales : application des normes fiscales dans le temps, interprétation des normes fiscales, etc. Quant au titre II de la loi,*

29. Décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, loi de finances rectificative pour 1993.

30. Décision n°89-268 DC du 29 décembre 1989, loi de finances pour 1990.



*intitulé « Les impôts », il se rapproche de notre Livre des procédures fiscales, en ce sens qu'il définit en particulier les obligations et les sanctions fiscales. Le titre III est relatif à l'application des impôts.*

## 2. DEUXIÈME VICE : L'INSÉCURITÉ FISCALE

La liberté d'entreprendre ne saurait être garantie sans sécurité juridique. Or, l'insécurité fiscale se nourrit de la multiplication des textes, de la croissance de leur volume, de la dégradation de leur qualité, du caractère incessant de leur modification, de leur nature parfois rétroactive<sup>31</sup>. Une récente enquête du cabinet Andersen Legal indique que la sécurité juridique est considérée en France comme faible ou nulle par 73 % des entreprises interrogées. Principale raison invoquée : la rétroactivité possible des lois fiscales.

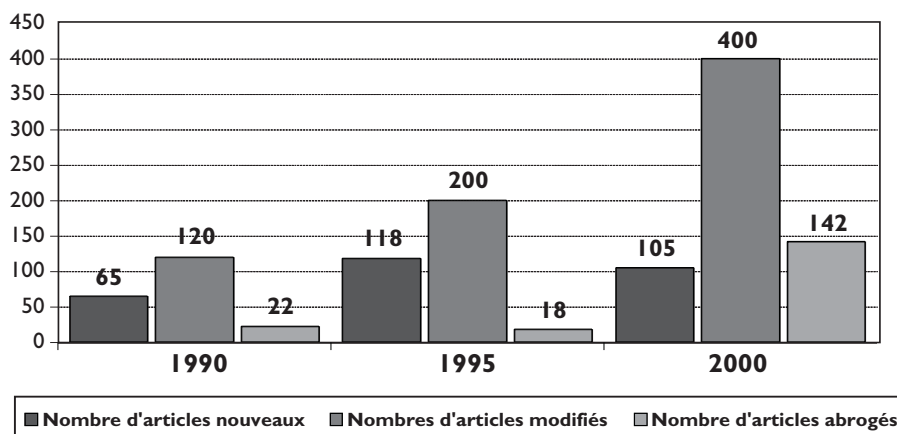
L'instabilité du droit fiscal est devenue insoutenable. La frénésie législative est particulièrement marquée s'agissant du régime des stocks-options (quatorze modifications en trente ans), du dispositif du crédit impôt recherche (onze réformes en vingt ans), de la fiscalité immobilière (un aménagement par an dans les années 1990), des taxes spécifiques à l'industrie et à la distribution pharmaceutique (une modification par an depuis l'apparition des lois de financement de la sécurité sociale), du régime fiscal de l'assurance-vie (six modifications entre 1996 et 1999) ou de l'IS (dix retouches entre 1995 et 2000).

Entre 1990 et 2000, 881 articles législatifs fiscaux nouveaux ont été insérés dans le CGI et le LPF, 3 177 articles ont été modifiés, 520 ont été abrogés. Pour l'édition 2000, la mise à jour du CGI et du livre des procédures fiscales a affecté 981 articles sur 5 000 dont 112 ont été créés, 142 abrogés, 124 sont devenus sans objet et 19 sont devenus périmés (cf. **graphique 1**)<sup>32</sup>. En 2003,

31. Cf., sur ce point, les considérations générales du Conseil d'Etat, dans son rapport public 1991.

32. Rapport d'information n°386 fait au nom de la Mission commune d'information du Sénat chargée d'étudier l'ensemble des questions liées à l'expatriation des compétences, des capitaux et des entreprises : « Mondialisation : réagir ou subir ? », par MM. Denis Badre et André Ferrand, le 14 juin 2001.

**Graphique I. L'INSTABILITÉ DE LA LÉGISLATION FISCALE :  
LES MODIFICATIONS DU CGI ET DU LPF**



ce sont 160 nouveaux articles fiscaux qui ont été insérés, tandis que 279 articles ont été modifiés et 76 abrogés. L'instabilité, loin de diminuer, a tendance à s'accroître. Entre 1970 et 1974, 17 lois comportant des dispositions de nature fiscales ont été examinées par le Parlement. Pour la seule année 1998, ce nombre a été porté à 34. Depuis lors, entre 11 et 19 lois contenant des dispositions fiscales sont examinées chaque année.

Cette instabilité et la multiplication de situations transitoires induisent des coûts importants pour les contribuables, notamment les entreprises, qui doivent s'y conformer,  *nolens volens*. Cette instabilité n'est pas contestable en droit français, contrairement à ce qui se passe en droit communautaire notamment. Ainsi, il n'existe pas de droit acquis au maintien d'un règlement créateur de droit pour le Conseil d'Etat<sup>33</sup>. Le juge constitutionnel ne reconnaît pas plus de valeur constitutionnelle au principe de confiance légitime<sup>34</sup>. Pourtant, il n'est pas certain que le droit fiscal français ait trouvé **un équilibre entre l'impossible immobilisme des règles et la nécessaire adaptabilité de la norme**.

De même, la **rétroactivité fiscale** représente toujours un risque pour les contribuables, même s'il est un peu mieux encadré par la jurisprudence

33. CE, 27 janvier 1961, Vannier.

34. Cf. par exemple la décision n°96-385 DC du 30 décembre 1996, loi de finances initiale pour 1997.

constitutionnelle ou européenne. Rupture anticipée du « contrat fiscal », elle n'est pas une pratique exceptionnelle : depuis 1982, près de 350 dispositions rétroactives peuvent être dénombrées, défavorables aux contribuables dans près d'un tiers des cas.

Deux exemples récents témoignent de la désillusion fiscale qui peut en résulter. En 1997, les entreprises ayant enregistré des plus-values à long terme pensaient pouvoir bénéficier du taux réduit d'imposition prévu par la législation en vigueur... jusqu'à ce que la loi de finances initiale pour 1998 restreigne le champ d'application de ce régime favorable (cf. **encadré II**). En 2004, la nouvelle contribution de solidarité de 0,3 %, instaurée par la loi du 30 juin relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées et publiée le 1<sup>er</sup> juillet, s'applique à compter de la même date aux revenus du patrimoine encaissés en 2003.

### **Encadré II – l'effet rétroactif de la loi fiscale : cas pratique**

*Depuis 1965, un régime fiscal particulier était appliqué aux plus-values de cession des éléments de l'actif immobilisé : si l'entreprise réinvestissait le montant de la plus-value avant impôt, alors cette plus-value bénéficiait d'un taux réduit d'IS (10 % au départ puis, après plusieurs variations, 19 % aujourd'hui). En pratique, ce réinvestissement résultait de la décision de l'Assemblée générale de porter le montant net de la plus-value à un compte de réserve spéciale au lieu de la distribuer.*

*Ce régime s'appliquait aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles ou financières, dès lors qu'elles avaient été détenues pendant au moins deux ans. Sur la base de ces règles, une société française a cédé, début 1997, une marque de fabrique pour un montant de 1 000, pensant ainsi réinvestir dans l'entreprise le montant de la plus-value après impôt, soit 810.*

*Or, par une disposition rétroactive de la loi de finances pour 1998, le législateur a décidé d'exclure du bénéfice de ce régime les actifs corporels et incorporels. Dès lors, la décision prise par la société à la suite d'un calcul financier fondé sur des textes connus conduit à un bouleversement fiscal. Premier effet : Au lieu de payer 190 d'IS, elle doit payer 333. Deuxième effet : la plus-value*

*vient augmenter la base de calcul de la participation des salariés. Ceci entraîne une double conséquence. Financière : on peut évaluer le poids de la participation à environ 10 % de la plus-value. Politique : puisqu'il s'agit d'un montant exceptionnel qui vient troubler le dialogue annuel entre la direction et les représentants du personnel sur un sujet très sensible.*

Certains de nos partenaires de l'OCDE limitent l'utilisation de la rétroactivité. L'adoption de mesures fiscales défavorables est ainsi prohibée par une loi ordinaire en Italie ; par un accord entre le gouvernement et le Parlement aux Pays-Bas.

### 3. TROISIÈME PÉCHÉ : LES DÉTOURNEMENTS DE DISPOSITIFS FISCAUX

Ils viennent affaiblir le consentement à l'impôt. Dans le temps : certains dispositifs, exceptionnels ou non, ne sont pas appliqués, comme la célèbre « serisette » ; il est également des mesures présentées comme ponctuelles qui deviennent permanentes, comme la taxe sur le chiffre d'affaires de l'industrie pharmaceutique ; des impôts à durée déterminée sont enfin pérennisés, comme la CRDS. Dans l'espace : l'affectation d'une recette à une dépense est rarement intangible, comme en témoignent la vignette auto ou le « 1% logement ». Dans les finalités : l'application des mécanismes fiscaux peut donner lieu des abus. Ainsi, l'article 209 B du CGI, institué à l'origine pour sanctionner l'évasion fiscale internationale, s'est transformé progressivement en véritable instrument de taxation (cf. **encadré 12**).

#### **Encadré 12 – L'article 209 B du CGI : un dispositif de sanction transformé en instrument d'imposition**

*Institué en 1980<sup>35</sup> afin de combattre l'évasion fiscale internationale vers les paradis fiscaux, cette disposition vise à dissuader les entreprises françaises de localiser des bénéficiaires dans des entités étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. En effet, il permet à l'administration de soumettre à l'IS, sous certaines conditions, les bénéfices réalisés à l'étranger par les implantations*

des sociétés françaises lorsqu'elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié. L'objectif poursuivi par ce dispositif semble légitime, mais les changements successifs qu'il a connus, en loi de finances ou par instruction, l'ont détourné de son objet.

D'une part, son champ d'application a été étendu<sup>36</sup> aux groupements et aux établissements sans personnalité morale (succursales et autres établissements stables), ainsi qu'à la détention d'une participation dont le prix de revient est supérieur ou égal à 150 MF (23 M€) ; par ailleurs, le taux de participation dans une société étrangère a été ramené de 25 à 10 %. D'autre part, les mesures d'assouplissement ont été réduites ou supprimées : ainsi, la preuve d'une activité avec des entreprises indépendantes a été écartée au profit d'une activité commercialisée localement. De surcroît, ce dispositif a été appliqué par l'administration à des sociétés dont les filiales sont situées dans des Etats à fiscalité comparable à celle de la France et ayant signé une convention fiscale destinée à éliminer les doubles impositions. Or, il semble curieux d'assimiler un pays ayant passé convention avec la France à un paradis fiscal. Ce dispositif de sanction s'est donc progressivement transformé en véritable instrument d'imposition, en l'absence d'évasion fiscale.

Les entreprises françaises, contrariées dans leur stratégie d'expansion d'activités à l'international et affaiblies dans leur compétitivité, ont donc saisi les tribunaux. Dans sa décision du 28 juin 2002<sup>37</sup>, le Conseil d'Etat a précisé que l'administration ne saurait, au motif que l'article 209 B du CGI a pour objectif la lutte contre la fraude fiscale, se prévaloir de cet article pour faire obstacle à l'application des dispositions d'une convention fiscale internationale visant à éviter les doubles impositions. Quant à la Cour de Justice des Communautés européennes, elle a rappelé le 16 juin 1998 que le risque d'évasion fiscale ne pouvait être invoqué pour restreindre la liberté d'établissement consacrée par l'article 52 du traité de Rome. Il s'agissait d'éviter que des pratiques protectionnistes ne se développent, sous couvert de lutte contre la fraude.

Depuis lors, une réforme du texte actuel est en préparation, après une série d'actes manqués en termes de concertation. Par deux fois, en 2002 et 2003,

35. Art. 70 de la loi de finances initiale pour 1980.

36. Art. 107 de la loi de finances initiale pour 1993.

37. Décision du 28 juin 2002, Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Société Schneider Electric.

*celle-ci a été menée dans des conditions telles que le Medef a sollicité le ministre chargé des Finances pour obtenir le retrait d'une réforme mal conçue, car durcissant sur certains points le dispositif actuel, et mal préparée, faute d'avoir été précédée d'une consultation approfondie. En 2004, une nouvelle concertation a été engagée, dans la durée. Une réécriture équilibrée de l'article 209 B du CGI figure à l'article 69 du PLF pour 2005.*

#### 4. QUATRIÈME MALFAÇON : LE « MILLE-FEUILLE FISCAL », SPÉCIALITÉ FRANÇAISE

*« Ce qui caractérise, après des années d'empirisme, notre législation fiscale, ce sont les textes qui se succèdent sans s'abroger, ce sont les taxes qui se superposent sans se concilier et qui, accumulées, constituent une sorte de fiscalité gratte-ciel qui est assise lourdement sur une production haletante et sur une consommation de plus en plus accablée ». Ces propos n'ont pas été tenus lors du dernier Forum de Davos par un entrepreneur français désabusé, mais par Vincent Auriol, en 1936<sup>38</sup>.*

L'empilement des impôts et taxes sur une même assiette est l'une des principales particularités de notre système. Le patrimoine subit ainsi une quadruple imposition : l'ISF taxe les biens immobiliers, déjà soumis aux deux taxes foncières ; le patrimoine est aussi imposé lors des plus-values et au moment de la transmission. La fiscalité locale est également conçue sur le principe du cumul d'imposition, chaque niveau de collectivité appliquant son propre taux à une même assiette. En matière de taxe professionnelle, d'autres organismes perçoivent un taux additionnel, comme les chambres de commerce et d'industrie.

Les revenus sont aussi assujettis à une superposition d'impositions, dont l'articulation n'est qu'imparfaitement assurée : cotisations sociales, CSG (partiellement déductible), CRDS (non déductible), IR. Les bénéfices sont cumulativement soumis à l'IS, à une contribution additionnelle de 3 % sur la cotisation d'IS<sup>39</sup> et à une contribution sociale sur les bénéfices de 3,3 % de l'IS dû. Une imposition forfaitaire annuelle (IFA) est par ailleurs prévue.

38. Vincent Auriol, 2<sup>e</sup> séance, 26 novembre 1936, JO Débats 1936, p. 3 055.

39. Le PLF pour 2005 prévoit une suppression progressive de cette contribution additionnelle pour les exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

## 5. CINQUIÈME PERVERSION : UN SYSTÈME FISCAL À L'ORIGINE DE LOURDEURS ADMINISTRATIVES DIFFICILEMENT JUSTIFIABLES

La déclaration, le paiement et la contestation de l'impôt dessinent un dédale pour le contribuable. Au cauchemar du remplissage des formulaires déclaratifs s'ajoutent les rigueurs du parcours du combattant imposé au contribuable pour respecter ses obligations fiscales. L'organisation fiscale est aberrante. La France s'appuie, comme l'Italie, sur **quatre administrations fiscales**<sup>40</sup>, là où la plupart de nos partenaires en comptent une (Canada, Etats-Unis, Irlande, Pays-Bas, Suède) ou deux (Espagne, Royaume-Uni)<sup>41</sup>. Ainsi, depuis 1999, l'agence britannique des impositions directes (Inland Revenue) a été fusionnée avec celle chargée du recouvrement des cotisations sociales (National Insurance Contributions). Subsistent donc deux administrations fiscales : l'Inland Revenue et le HM's Customs and Excises, compétent en matière de contributions indirectes.

L'affirmation récente du principe d'**interlocuteur fiscal unique** pour les entreprises va toutefois dans le bon sens. Trois actions méritent en particulier d'être saluées : le transfert du recouvrement de l'IS et de la taxe sur les salaires du réseau du Trésor public vers celui de la Direction générale des impôts ; la création et l'extension du champ de compétence de la direction des grandes entreprises ; le rapprochement centres des impôts-recettes pour les PME.

De la même manière, le dualisme juridictionnel en matière fiscale est relativement peu lisible. Chez nos voisins, le **contentieux fiscal** a pu être attribué à un ordre de juridiction spécifiquement fiscal, comme en Allemagne. Les pays anglo-saxons connaissent pour leur part un seul ordre de juridiction. Le contentieux fiscal, en forte croissance, induit des **délais parfois déraisonnables**. En 2002, les tribunaux administratifs ont reçu 23 845 affaires, les tribunaux judiciaires 4 679, soit 28 524 au total. Une multiplication par 3,5 depuis 1975. Avec l'encombrement des juridictions, la durée moyenne des procédures est supérieure à sept ans. La Cour européenne des droits de l'homme ne manque pas de sanctionner la durée excessive des

40. Direction générale des impôts, Direction générale de la comptabilité publique, Direction générale des douanes et des droits indirects, réseau des Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF).

41. Inspection générale des finances, *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, mars 1999.

procès fiscaux. Pour une procédure ayant durée plus de dix-neuf ans, la France a été condamnée à verser une indemnité de 6 100 € à un entrepreneur<sup>42</sup>. Notons toutefois un renforcement opportun des modes non juridictionnels de résolution des conflits : création du Médiateur fiscal en 2002 ; déploiement de conciliateurs fiscaux départementaux en 2004.

## 6. SIXIÈME DÉFAUT : UNE EXUBÉRANCE LÉGISLATIVE ET RÉGLEMENTAIRE, PARTICULIÈREMENT MARQUÉE EN MATIÈRE DE DÉPENSES FISCALES

Il y a **trop d'impôts, trop de textes, trop de mots**. Trop d'impôts : la France compte certainement autant d'impôts que de jours dans l'année. Trop de textes : le CGI et le livre des procédures fiscales contiennent près de 4 000 articles législatifs ou réglementaires. L'inflation législative est patente : la loi de finances initiale pour 1980 comportait 29 articles fiscaux ; celle pour 2004 en comptait 75 (cf. **graphique 2**). Composé de 14 volumes, le bulletin officiel des impôts recueille 25 000 pages d'instructions. Trop de mots : à l'accroissement du flux annuel de normes s'ajoute l'essor de textes-fleuves. Le CGI édité par Dalloz comporte désormais 2 656 pages dans son format traditionnel. La documentation de base publiée par la DGI en 1999 contenait 5 948 pages, soit 2 170 pages de plus qu'en 1990.

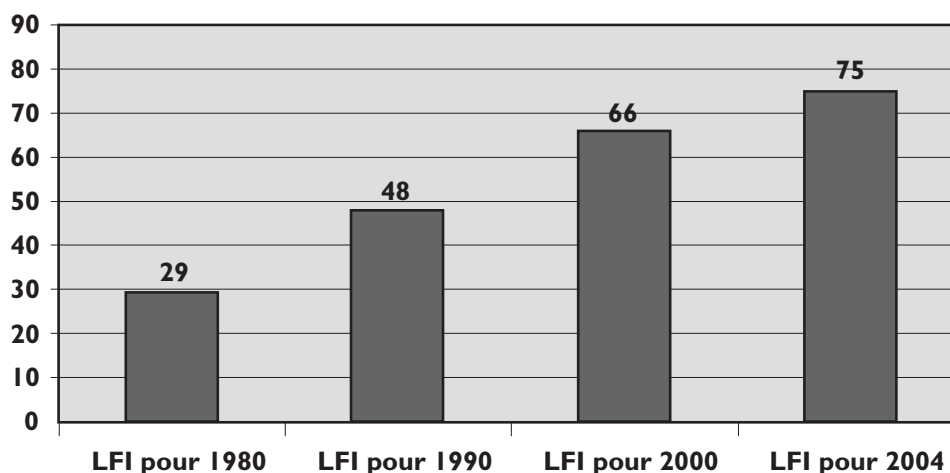
Le seul élément constant du discours fiscal paraît être la baisse des prélèvements obligatoires. Mais celle-ci est souvent contrariée dans les faits, faute d'une véritable réforme des administrations publiques. Il ne semble pas que la France ait construit ses réformes autour de véritables lignes directrices intégrées dans une stratégie de refonte globale, qui lui aurait procuré à la fois une cohérence d'ensemble, une efficacité et une réelle équité.

En ce sens, « **l'exception française** » est aussi fiscale. C'est vrai du niveau, de la structure et de la répartition des prélèvements. L'exception concerne également les priorités assignées au système fiscal, tout comme la technique fiscale et d'administration de l'impôt. Certes, on assiste, depuis plus d'une quinzaine d'années, à un rééquilibrage progressif de notre fiscalité,

42. CEDH, 15 octobre 2002, Vieziez c/France.



**Graphique 2. L'EXPLOSION DU NOMBRE D'ARTICLES FISCAUX EN LOI DE FINANCES INITIALE**



notamment sur la fiscalité des entreprises (création d'un régime de groupe, baisse des taux de l'IS, allègements de charges patronales). Mais les changements se font encore attendre s'agissant de la fiscalité du patrimoine<sup>43</sup> et des plus-values ou de l'imposition des ménages, en dépit de la réduction du nombre de tranches, de la baisse des taux de l'IR ou de la création de la CSG.

L'exception française aboutit à un paradoxe : **des réformes apparemment incessantes ; une Réforme impossible**. Les principales critiques adressées à notre système fiscal sont pourtant relativement consensuelles :

- une absence de véritable stratégie fiscale ;
- des assiettes étroites sur lesquelles s'appliquent des taux relativement élevés ;
- une superposition d'impôts sur une même assiette, en particulier pour ce qui concerne le patrimoine ;
- une progressivité excessive et contre-productive ;
- une complexité exagérée, l'outil fiscal étant mobilisé au service de multiples objectifs pour lequel il n'est pas forcément le plus adapté.

43. Cf. Institut de l'entreprise, *Fiscalité du patrimoine : idées pour une réforme*, par Robert Baconnier, Henri Bardet, Christophe Heckly, Hervé Leherissel, Frédéric Lucet, Michel Taly et Philippe Trainar ; préface de Gérard Mestrallet et Michel Taly, mai 2004.

« *Et pourtant elle tourne !* ». C'est tout le paradoxe de notre fiscalité : en perpétuel mouvement et pourtant bien immobile face aux enjeux contemporains (cf. **annexe 2**, sur la réforme de la taxe professionnelle). D'où vient cette **difficulté récurrente à procéder à des réformes fiscales** ? On peut y voir quatre raisons principales. La première est imputable à la « tyrannie du statu quo »<sup>44</sup>, qui anime les groupes d'intérêt. La deuxième réside dans les craintes encore trop répandues des élus face à d'éventuels transferts de charges. La troisième tient aux contraintes budgétaires, parfois incompatibles à court terme avec des changements fiscaux structurels. Mais, plus fondamentalement, il faut y voir la marque des contradictions internes qui caractérisent le débat fiscal : baisse des prélèvements obligatoires et redistribution ; neutralité économique et interventionnisme fiscal ; prérogatives de l'administration et droits du contribuable ; cohérence du système fiscal et nécessaire adaptation aux spécificités de différents acteurs économiques ; réforme politiquement faisable et réforme économiquement ou socialement nécessaire, etc.

La **prolifération des dépenses fiscales** est un bon révélateur des limites et des impuissances du système fiscal. En 2003, on recensait, pour les seuls impôts dont le produit est affecté au budget de l'Etat, 418 dispositifs dérogatoires ; ce nombre est passé à 452 en PLF 2005. La moitié de ces mesures font l'objet d'un chiffrage, pour un coût de 50 Mds €. Termite xylophages, les dépenses fiscales mitent le code des impôts. Les réserves émises à l'encontre de l'utilisation de l'outil fiscal à des fins autres que de rentrées fiscales sont pourtant substantielles :

- tendance à la pérennisation, sans pour autant conserver leur justification initiale ;
- inégale efficacité de l'interventionnisme fiscal ;
- sophistication des dispositifs, excessive et coûteuse à gérer.
- corporatisation de la fiscalité, qui nuit à l'équité entre les contribuables, etc.

Au total, les dépenses fiscales sont devenues le symbole de l'impuissance ou de la déraison fiscales. De telles mesures, constellant les lois fiscales, notamment de finances, et alimentant les discours électoraux, ne font pas une

44. Milton et Rose Friedman, *La Tyrannie du statu quo*, J.-C. Lattès, 1984.

réforme fiscale. Pire, elles donnent l'impression de l'action alors qu'elles sont le paravent de la non-réforme. Le plus souvent, une dépense fiscale est un moyen pour corriger les défauts d'un dispositif dont les effets sont peu à peu devenus intolérables et... pour retarder sa refonte.

## 7. SEPTIÈME DÉRÈGLEMENT : UNE ÉVALUATION EX POST INSUFFISANTE DE LA FISCALITÉ

L'évaluation a posteriori de la fiscalité peut certes s'appuyer sur des intervenants divers : administrations, Conseil des impôts, Parlement, Conseil d'analyse économique, etc.

Si les travaux menés par les premières le sont le plus souvent dans la plus stricte confidentialité ou *ad usum delphini*, les investigations du **Conseil des impôts**, bien documentées et publiées, peuvent contribuer à l'évolution de la réflexion fiscale. Toutefois, le seul organisme chargé en France de l'évaluation de la politique fiscale fait l'objet de critiques. Sa composition est trop restreinte. Aucun représentant des contribuables ne siège *intuitu personae* ou *ès qualité*. Résultat : le point de vue des contribuables est parfois insuffisamment pris en considération, ce qui peut expliquer la polémique suscitée par le récent rapport sur la concurrence fiscale et l'entreprise. Cet organisme n'accorde de surcroît qu'une faible place aux études produites en dehors de l'administration. Ne disposant pas de canaux propres d'information, il s'appuie essentiellement sur des travaux de la DLF, de l'IGF ou de la Cour des comptes<sup>45</sup>.

Le Parlement produit également quelques études fiscales évaluatives. Historiquement rares, de tels rapports sont désormais plus réguliers, dans le cadre de la Mission d'évaluation et de contrôle (recouvrement de l'impôt, réforme de l'administration fiscale) ou des Commissions des finances de l'Assemblée (défiscalisation des investissements outre-mer, redevance audio-

---

45. En 2002 toutefois, le Conseil des impôts s'est appuyé sur un sondage BVA pour apprécier, dans le cadre de son rapport sur les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, l'opinion des Français imposables sur le projet de retenue à la source.

visuelle, relations entre l'administration fiscale et les contribuables) et du Sénat (fiscalité locale, fiscalité du patrimoine). Mais les Commissions des finances ne se sont pas mises en situation de procéder à une expertise fiscale approfondie tout au long de l'année.

Diffuse, l'évaluation fiscale « à la française » est **tout sauf obligatoire**. La pratique de l'évaluation ex post ne s'est donc pas véritablement imposée. Chez nos principaux partenaires, l'évaluation est plus répandue. Elle peut s'appuyer sur des organes parlementaires, comme le General Accounting Office aux États-Unis, ou des instances externes d'évaluation, comme l'Institute for fiscal studies en Grande-Bretagne (cf. **encadré 13**). En Allemagne, une association de contribuables influente, le Bund der Steuerzahler, ne se contente pas de formuler des revendications en faveur d'une baisse des prélèvements obligatoires, mais émet également des recommandations par l'intermédiaire de son organisme d'études, le Karl Bräuer Institut. L'influence de cet institut n'est pas négligeable, sans que l'on puisse cependant la comparer à l'IFS.

L'administration peut également jouer un rôle premier. Au Canada, un réexamen des principales mesures fiscales a lieu chaque année en même temps que celui des dépenses fiscales. Effectué par la Division de la politique fiscale intergouvernementale, de l'évaluation et de la recherche, il porte sur l'efficacité des mesures prises par rapport aux objectifs recherchés, notamment du point de vue économique. Aux Pays-Bas, les mesures fiscales font l'objet d'évaluations a posteriori depuis une date récente. Ainsi, la réforme de l'impôt sur le revenu de 2001 est actuellement évaluée au sein du ministère des Finances ; un rapport sera transmis au Parlement en 2005. En Allemagne, le ministère des Finances publie chaque année le *Finanzbericht*, qui présente un bilan officiel des réformes fiscales.

### **Encadré 13 - L'Institute for fiscal studies**

*L'IFS est un organisme de recherche indépendant du gouvernement, des partis politiques et autres groupes d'intérêt. Existant depuis une trentaine d'années, il exerce une influence importante par ses publications à la qualité reconnue, comme par ses contacts réguliers avec les médias et avec les hauts responsables de l'administration et des milieux politiques. Ses recherches portent sur le*

système fiscal britannique, et s'intéressent aux effets de la politique fiscale sur les différentes catégories de contribuables. La presse se réfère à ses travaux comme à une source de commentaires impartiaux et faisant autorité sur les questions fiscales.

Disposant d'un budget annuel de plus de 4 M€ financé sur fonds privés, il emploie environ 30 économistes à plein temps, ainsi que des collaborateurs occasionnels, répartis en trois secteurs de recherche : fiscalité d'entreprises ; fiscalité personnelle ; imposition de la consommation. Il s'appuie également sur des doctorants. Il constitue parfois des groupes de travail conjoints avec des conseillers fiscaux et des agents du ministère des Finances, à l'image du Tax Law Review Committee, mis en place pour délivrer des conseils quant à la simplification du droit fiscal.

Comment expliquer cette difficulté à intégrer l'évaluation à la conduite des politiques publiques ? Plusieurs raisons peuvent être avancées. En dehors de l'administration, il y a peu de capacité d'analyse en matière fiscale. De surcroît, les données utilisées par l'administration ne sont pas publiées, ce qui contraint singulièrement les velléités de contre-expertise réservées aux initiés<sup>46</sup>. Ce **manque de transparence** est d'autant plus choquant que la publicité de l'impôt est consacrée par le I de l'article L. 111 du LPF<sup>47</sup>. Des données individuelles sont donc disponibles, mais pas des données agrégées. La crainte des conséquences qui pourraient être tirées de l'évaluation freine enfin son développement. Le débat fiscal étant ainsi interdit, la fiscalité reste le terrain des fantasmagories ou des querelles de principes, et non de l'analyse critique. En l'absence de véritable évaluation, le système fiscal français peine à évoluer.

Les diverses anomalies relevées dans la pratique fiscale dessinent un environnement juridique peu propice à un plein épanouissement de l'esprit d'entreprise. « Causes de ridicule et de ressentiment »<sup>48</sup>, ces dysfonctionnements

46. Syndicat unifié des impôts, anciens fonctionnaires des impôts, etc.

47. Ainsi, les contribuables ont accès à la liste des contribuables assujettis à l'IS ou à l'IR dans le ressort de leur direction des services fiscaux. Pour ce dernier impôt, sont indiqués le nombre de parts de quotient familial, le revenu imposable et le montant de l'impôt dû.

48. La formule est de Ronald Reagan, à propos du code fiscal américain, avant la réforme entreprise en 1986.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

représentent malheureusement des coûts essentiellement cachés : chacun les déplore au niveau individuel ; rares sont ceux qui en prennent la mesure globale au niveau collectif. Une évaluation renforcée pourrait y contribuer.

# 3 PROPOSITIONS POUR UNE GOUVERNANCE FISCALE RÉNOVÉE

---

Notre voyage dans le labyrinthe de la décision fiscale et le dédale de son application aboutit à un constat incontestablement mitigé. La France est-elle encore capable d'une réforme fiscale ? Oui, certainement, pour peu qu'elle s'en donne les moyens.

Quelques principes directeurs permettraient de **rénover la gouvernance fiscale, aux trois stades où celle-ci semble aujourd'hui la plus fragile** : en amont de la décision, en développant la concertation ; au cours de la discussion parlementaire, grâce à une réhabilitation de la loi fiscale ; en aval de la décision, grâce à l'évaluation.

## 1. EN AMONT DE LA DÉCISION, FORMALISER LES PROCÉDURES DE CONCERTATION

Le recours à un **lieu permanent de concertation**, placé auprès du ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, pourrait être un signe symbolique de la volonté de l'Etat de mieux consulter les contribuables. Certains pays, comme le Canada ou l'Australie, ont pu expérimenter une telle démarche, qui n'est pourtant pas sans soulever des questions. Pour être représentatif, un tel organe devrait être largement ouvert à l'ensemble des milieux socio-professionnels. Mais pour être opérationnel, il aurait nécessairement besoin d'être relativement restreint. Dans le même temps, sur des points très techniques ou portant sur des matières spécifiques, il serait contre-productif de faire l'économie de la consultation des premiers intéressés. Plus fondamentalement, l'expérience mitigée des innombrables conseils et commissions qui gravitent autour de l'administration française témoigne des limites des saisines pour avis, devenues largement formelles, sinon inopérantes.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

Aussi semble-t-il préférable de **formaliser la pratique de la concertation**, en plaçant les contribuables au cœur du processus d'élaboration des décisions, à l'instar du modèle britannique. L'application du droit fiscal accorde déjà une place privilégiée aux représentants des contribuables désignés par des organismes professionnels, dans le cadre des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires par exemple, qui peuvent être saisies pour avis en cas de désaccord portant sur une question de fait dans le cadre d'un redressement. En revanche, en amont de la décision fiscale, l'informel règne.

A cet égard, la formalisation de la concertation devrait s'articuler autour des principes suivants :

- une concertation systématique sur tous les projets de textes législatifs et réglementaires, ainsi que sur les projets d'instruction fiscale ;
- une consultation large et ouverte, permettant à tous les acteurs intéressés de contribuer au débat ;
- une démarche engagée sur la base d'un projet précis, publiquement accessible ;
- une procédure garantissant un délai minimal de réflexion (au moins un mois).

Enfin, la concertation en amont de la décision fiscale gagnerait à pouvoir **s'appuyer sur des études d'impact rendues publiques**. L'évaluation ex ante d'une mesure fiscale constitue un instrument nécessaire à une démarche de concertation transparente. Elle devrait souligner les gains attendus, les coûts estimés et les risques potentiels de la proposition ; mettre en balance les avantages et inconvénients d'une intervention publique ; s'interroger sur la pertinence de l'outil fiscal au vu des objectifs fixés, par rapport à d'autres vecteurs de politique publique (réglementation, subvention) ; s'attacher, enfin, à comparer l'orientation envisagée avec les politiques menées par nos partenaires de l'OCDE en général, de l'Union européenne en particulier.

Pour mettre en œuvre ces deux recommandations, il serait préférable d'utiliser des vecteurs législatifs ou réglementaires, plutôt que de s'en remettre à l'affirmation d'un engagement de bonne gouvernance par les pouvoirs publics, moins solennel et plus aisé à contourner.



## 2. RÉHABILITER LA LOI FISCALE, AFIN DE CONSOLIDER LE « CONTRAT FISCAL »

La loi fiscale souffre de la concurrence des autres pouvoirs fiscaux, notamment l'administration. Elle est hermétique et sa sécurité juridique n'est pas pleinement garantie. Plusieurs pistes d'évolution sont envisageables au service d'une réhabilitation de la loi fiscale : conforter les principes fiscaux ; renforcer les contacts entre le Parlement et les autres acteurs de la fiscalité ; rénover la procédure budgétaire.

Le premier axe d'évolution à privilégier pourrait être la **définition d'un cadre de principes fiscaux**, qui aurait vocation à être introduit entre les grands principes constitutionnels et les dispositions techniques de chaque imposition, à l'instar des initiatives engagées en Italie ou en Espagne. Quelques principes simples pourraient former l'armature de ce cadre : sécurité juridique ; protection du principe de confiance légitime des contribuables ; accessibilité de la norme ; etc.

La principale piste en la matière serait de **mieux encadrer les conditions dans lesquelles la loi fiscale peut changer au cours du temps**, du fait de l'instabilité ou de la rétroactivité de ses dispositions. Deux options sont envisageables au plan formel.

La première, l'affirmation d'un engagement de bonne conduite par le gouvernement, ne nous semble pas de nature à restaurer à court terme la crédibilité de la politique fiscale. C'est pourtant, à ce stade, la voie privilégiée. Parmi les trente mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration, annoncées par le ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie le 3 novembre dernier, figure ainsi un engagement ne plus recourir, en matière fiscale, à des mesures dont la portée rétroactive pénalise le contribuable de bonne foi. De même, les dispositifs fiscaux incitatifs seraient limités à une durée maximum de cinq ans, au cours de laquelle ils ne pourront être remis en cause.

La seconde, plus solennelle, consisterait à adopter une loi supérieure à la loi ordinaire pour donner plus de force à cet engagement. Cette piste paraît plus adaptée pour lutter contre les travers de la gouvernance fiscale « à la française ». Deux évolutions sont proposées. Une révision de la Constitution devrait venir **encadrer le recours aux mesures fiscales**

**rétroactives.** Elle pourrait utilement s'inspirer des jurisprudences constitutionnelle et européenne. De même, une loi organique **devrait interdire la modification de dispositions fiscales incitatives avant le terme initialement prévu dans un sens défavorable au contribuable.** Des parlementaires, devenus ministres<sup>49</sup>, ont fait des propositions de loi ambitieuses en la matière. Le récent rapport Gibert procède d'une même démarche<sup>50</sup>.

La **simplification du système fiscal** participerait également de cette œuvre de réhabilitation. Il ne faut certes pas se méprendre sur l'objectif de simplicité. Le système fiscal, comme les dispositifs qui le composent, sont complexes par nature. Toutefois, il est des complications inutiles qui sont évitables. Sur ce point, au moins cinq gisements de gains potentiels mériteraient d'être exploités.

Premièrement, **clarifier** les textes fiscaux, notamment pour certains dispositifs, comme l'imposition des bénéficiaires ou le régime des stocks-options.

Deuxièmement, **revisiter** sur une base périodique les dépenses fiscales, afin de corriger les dispositifs qui le nécessitent et éliminer les mesures peu performantes ou devenues inutiles.

Troisièmement, **supprimer** les impôts, petits ou grands, dont le coût de gestion est prohibitif.

Quatrièmement, **alléger** les obligations déclaratives des contribuables, notamment pour les entreprises, qui assument une large part des coûts administratifs de la fiscalité pour le compte de l'Etat et de la Sécurité sociale. Les démarches engagées pour accélérer le remboursement des crédits de TVA aux entreprises ou faciliter le dédouanement du fret express soulignent les perspectives offertes par une réingénierie des processus administratifs.

---

49. On pense ici à MM. Alain Lambert et Nicolas Sarkozy, qui préconisaient l'adoption d'une loi organique encadrant la possibilité de recourir à la rétroactivité économique, c'est-à-dire à la remise en cause de dispositifs fiscaux incitatifs avant le délai initialement prévu.

50. Rapport au ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, établi par M. Bruno Gibert, Avocat associé, avec le concours de l'IGF, septembre 2004.

Enfin, **poursuivre la modernisation** de l'administration fiscale. L'administration de l'impôt participe tout autant de la gouvernance fiscale que la décision fiscale. Les efforts entrepris pour mettre en place un interlocuteur fiscal unique pour les entreprises, améliorer la qualité du service rendu aux contribuables, adapter les modes de communication autour de la fiscalité devront être poursuivis. Le dossier est important : ce n'est plus seulement de réforme fiscale qu'il est ici question, mais de réforme de l'Etat<sup>51</sup>. La perspective d'une administration fiscale unifiée doit être conservée.

Le deuxième axe d'évolution souhaitable repose sur le **renforcement des contacts entre les parlementaires et des autres acteurs de la fiscalité** : administrations, entreprises, contribuables individuels. Ceci exigerait, à tout le moins, une modification des pratiques actuelles vers plus de transparence et de rigueur dans les débats fiscaux. Le développement de la pratique des audits de praticiens pourrait y contribuer.

La mise en œuvre de la LOLF offre enfin l'opportunité d'une profonde **refonte de la procédure budgétaire**. En particulier, les acteurs du processus budgétaire auront à intégrer de nouvelles approches à leur démarche : justification au premier euro, contrôle de la performance, réflexion sur les dépenses fiscales au même titre que sur les dépenses budgétaires classiques pour chaque politique publique. De même, le volet « recettes » du budget devrait être arrêté de manière plus précoce. L'interpénétration des sujets budgétaires et fiscaux pourrait militer pour un pilotage unifié des finances publiques, par une administration intégrant les logiques budgétaires (direction du Budget), fiscales (DLF) et de performance (direction de la Réforme budgétaire).

D'autres évolutions sont concevables pour **réhabiliter la loi fiscale**. La première voie pourrait être de **réserver la matière fiscale à des lois spécifiquement fiscales ou à la loi de finances**. La cohérence du droit fiscal serait confortée par un moindre éparpillement des dispositions.

---

51. Cf. sur ce point, à trois ans d'intervalle, les points de vue de Thierry Bert sur la réforme, d'abord bloquée puis à pas comptés, de Bercy : « La réforme de Bercy : paralysie ou suicide collectif » in Roger Fauroux et Bernard Spitz, *Notre Etat – Le livre vérité de la fonction publique*, Robert Laffont, 2001 ; et « Bercy bouge » in Roger Fauroux et Bernard Spitz, *Etat d'urgence : réformer ou abdiquer, le choix français*, Robert Laffont, 2004.

Cependant, la codification rend désormais plus accessible la législation. Par ailleurs, il n'est pas inutile d'intégrer à des lois thématiques (entreprises, patrimoine, etc.), des dispositions de nature fiscale qui sont une forme parmi d'autres d'interventions publiques.

La deuxième consisterait à **soumettre pour avis au Conseil d'Etat les amendements fiscaux gouvernementaux** dont le contenu le justifierait. Les amendements rédactionnels ou de coordination ne seraient pas concernés. La norme y gagnerait en qualité. La confiance des citoyens dans la sécurité de leurs rapports fiscaux en sortirait grandie.

De même, on peut s'interroger sur une éventuelle **transmission pour avis aux Commissions des finances des instructions fiscales** qui précisent la volonté du législateur dans le silence de la loi. De la même façon que le législateur financier est désormais informé des modifications réglementaires de la loi de finances en cours d'année<sup>52</sup>, le législateur fiscal pourrait être associé aux mesures d'application de la loi fiscale. Une telle procédure n'est-elle pas toutefois de nature à introduire un mélange des genres entre la norme et la réglementation ?

Enfin, peut également être envisagée la **restauration du référé législatif** prévu par la loi des 16 et 24 août 1790, ainsi que par la Constitution du 3 septembre 1791. Il s'agirait de confier au législateur le soin d'interpréter les dispositions législatives qui soulèvent des difficultés lors de leur application par le juge fiscal<sup>53</sup>. Au même titre que les questions préjudicielles permettent à un juge de renvoyer une question à une autre, le référé législatif aurait le mérite de redonner au Parlement la maîtrise de l'interprétation de la loi dont il est la source. Une telle solution devrait être réservée aux questions les plus délicates. En outre, il reste à inventer un dispositif permettant de concilier ce référé législatif avec les exigences de sécurité fiscale des contribuables.

---

52. La LOLF prévoit l'information des Commissions des Finances sur les transferts, virements et annulations de crédits (art. 12 et 14). Les décrets d'avance sont pris après avis de ces Commissions (art. 13).

53. La mesure a été proposée par André Barilari (*L'Etat de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, LGDJ, 2000, coll. Systèmes et *Le Consentement à l'impôt*, Presses de Sciences, coll. La bibliothèque du citoyen, 2000).

### 3. EN AVAL DE LA DÉCISION, RÉNOVER LA DÉMARCHE D'ÉVALUATION, CLÉ D'UNE NOUVELLE GOUVERNANCE

**Réaffirmer la mission de contrôle du Parlement sur la norme fiscale** constitue un enjeu important. Le Parlement travaille essentiellement en amont de la loi fiscale : il délibère sur la loi, plus qu'il n'en contrôle l'application. Corollaire de la réhabilitation de la loi fiscale, l'accroissement des pouvoirs de contrôle du Parlement serait de nature à contrebalancer l'omnipotence de l'exécutif dans la procédure budgétaire et fiscale. La LOLF du 1<sup>er</sup> août 2001 a posé les bases juridiques de cette renaissance. La pratique parlementaire pourrait utilement modifier le déséquilibre actuel. Des premiers signes favorables sont déjà perceptibles, à l'image du débat, désormais annuel, sur les prélèvements obligatoires ou des réflexions en cours sur la gestion des plus-values de recettes (les fameuses « cagnottes fiscales ») en cas d'excédent de recettes par rapport aux prévisions initiales<sup>54</sup>.

D'autres changements sont possibles. Il n'existe pas, en France, de commission permanente d'audit fiscal et la Mission d'évaluation et de contrôle ne consacre que ponctuellement ses travaux au champ fiscal. Les offices parlementaires d'évaluation n'ayant pas réussi à trouver leur place au sein du Parlement, il serait opportun que les Commissions des finances des deux chambres reprennent directement à leur compte cette idée. Elles pourraient, par exemple, désigner des **rapporteurs spéciaux sur chacune des grandes impositions** : fiscalité des revenus, fiscalité de l'entreprise, fiscalité du patrimoine, fiscalité de la dépense, etc. Ceux-ci auraient vocation, sous l'impulsion du rapporteur général du Budget qui conserverait sa vision d'ensemble, à assurer un suivi permanent des questions fiscales, pendant la procédure budgétaire, comme le reste de l'année, à l'image des rapporteurs spéciaux sur le budget des ministères.

**L'évaluation des dispositifs fiscaux représente la clé de la nouvelle gouvernance fiscale.** Avant la décision fiscale, l'administration devrait élargir ses simulations fiscales à des considérations plus économiques, tandis que le Parlement devrait utiliser ses moyens pour recourir à des

---

54. Le 5 octobre 2004, a été déposé au Parlement un projet de loi organique ayant pour objet d'établir une obligation d'inscription en loi de finances d'une règle d'utilisation des éventuels excédents de recettes fiscales de l'année.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

expertises extérieures. Au stade de l'application de la norme fiscale, il serait souhaitable que l'administration, tout comme le Parlement, accordent plus d'importance au suivi régulier des mesures qu'elle propose et qu'il décide.

A cet égard, il pourrait être indiqué de **rendre obligatoire l'évaluation de toute réforme de la législation fiscale**, par exemple à l'horizon de trois ans. Le réexamen périodique d'un dispositif fiscal, après une première période de mise en œuvre, est un impératif ; pour tirer le bilan d'une mesure, en fonction de multiples critères : résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, impact sur l'allocation des ressources, équité dans la répartition, simplicité de gestion, bilan coût de perception/rendement fiscal, etc ; pour corriger, dans les meilleurs délais, ses éventuels dysfonctionnements ; pour adapter ses grandes lignes aux changements économiques et sociaux et à l'évolution du contexte international . pour la supprimer, le cas échéant.

Par ailleurs, **l'accès aux données fiscales devrait être facilité**, afin de permettre le développement d'expertises externes crédibles. Le secret fiscal n'interdit pas d'anonymiser des données ou de constituer des échantillons. Des garanties spécifiques pourront, le cas échéant, être prévues, sous l'œil vigilant des sages de la Commission nationale de l'informatique et des libertés.

La mise en œuvre des propositions sus-mentionnées relève très largement des pouvoirs publics : administration, gouvernement et Parlement. On ne peut qu'inciter les acteurs publics à s'emparer de ces recommandations. Mais il appartient également aux acteurs économiques, aux citoyens contribuables, comme aux universitaires de la sphère juridique et économique, de participer à l'évolution de notre gouvernance fiscale.

Pour répondre à cet objectif, il eût été concevable de prôner une rénovation du Conseil des impôts, basée notamment sur un élargissement de sa composition, un renforcement de l'indépendance de ses rapporteurs, et l'introduction d'une possibilité de saisine par le Parlement, comme le proposent certains parlementaires.

Cette voie ne semble néanmoins pas à la hauteur des défis à relever en matière d'indépendance des évaluations et de libre participation au débat fiscal public. Aussi est-il proposé la **création d'un Observatoire**

**indépendant de la fiscalité.** Ce pôle de référence en matière fiscale serait une initiative privée. Il aurait vocation à alimenter le débat public en fournissant aux décideurs, aux médias et aux citoyens une expertise indépendante sur les enjeux fiscaux ainsi que sur l'utilisation de l'outil fiscal à des fins de politique économique. Tourné vers l'action, il émettrait des propositions d'amélioration de la législation fiscale, sur le modèle de l'Institute for Fiscal Studies anglais.

Les quelques recommandations émises dans ce document pourraient constituer un ambitieux programme de travail pour un tel Observatoire.





# **ANNEXE I :**

## **BILAN DES SIMPLIFICATIONS FISCALES**

### **INTERVENUES ENTRE 1997 ET 2002<sup>55</sup>**

- Suppression du forfait et extension du régime micro ;
- Extension du régime simplifié d'imposition des revenus fonciers ;
- Suppression d'une soixantaine de droits de timbre et taxes diverses ;
- Baisse et unification à 4,80 % des droits de mutation à titre onéreux applicables aux cessions d'immeubles d'habitation et d'immeubles professionnels ;
- Suppression en deux ans de la taxe représentative du droit de bail ;
- Simplification de la taxe professionnelle, avec suppression de la part salariale de l'assiette ;
- Simplification de la taxe d'habitation (notamment unification et relèvement des dégrèvements) ;
- Simplification du régime d'imposition des plus-values mobilières des particuliers ;
- Unification des régimes de réduction d'impôt pour dons aux œuvres ;
- Suppression de la production systématique des certificats de scolarité ;
- Simplification du régime des fusions ;
- Suppression de l'imposition forfaitaire annuelle pour les plus petites sociétés ;
- Modulation des acomptes du régime simplifié de TVA pour les PME ;
- Exonération de taxe professionnelle des associations culturelles et entreprises de spectacle ;
- Unification des taux de la taxe forfaitaire sur les ventes de bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité ;

---

55. Bilan extrait du rapport d'information n°3664 déposé par la Commission des finances de l'Assemblée nationale en conclusion des travaux d'une mission d'évaluation et de contrôle, et présenté par M. Didier Migaud, rapporteur général, député, le 6 mars 2002.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

- Suppression de la vignette sur les véhicules des particuliers dès 2000 ;
- Harmonisation de l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations sociales ;
- Mise en place d'une franchise d'impôts commerciaux pour les associations sans but lucratif ;
- Adaptation des obligations de justification de versement des dons en cas de dépôt des déclarations de revenus par voie électronique ;
- Simplification des obligations déclaratives par les exploitants agricoles soumis au régime du forfait ;
- Harmonisation des durées et des délais d'option des petites entreprises pour un régime réel d'imposition ;
- Simplification des modalités de paiement de la TVA et de la taxe sur les salaires pour les très petites entreprises ;
- Simplification des obligations déclaratives à la charge des jeunes agriculteurs en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- Simplification de la procédure de sursis de paiement ;
- Simplification des modalités de paiement de certains impôts ;
- Suppression de la déclaration annuelle de taxe sur les salaires pour les associations et petites entreprises qui sont dispensées de son paiement.

## **ANNEXE 2 :**

# **LA RÉFORME DE LA TAXE PROFESSIONNELLE, UNE CRÉATION CONTINUE**

La loi du 29 juillet 1975 a supprimé la patente et a créé la taxe professionnelle. A peine votée, il a fallu la réformer constamment du fait, notamment, d'énormes transferts de charges, mal prévus, qui affectèrent les différentes catégories de redevables.

La loi du 28 décembre 1976 a ainsi disposé que les contribuables ne pourraient pas subir une augmentation supérieure à 70 % du montant de la patente acquittée en 1975.

La loi du 30 janvier 1979 a institué un plafonnement de la taxe due par rapport à la valeur ajoutée, dont le taux n'a pas cessé d'évoluer (8 % en 1979, 6 % en 1980, 5 % en 1985, 4,5 % en 1989, 4 % en 1990, 3,5 % en 1991, etc.).

La loi du 6 janvier 1980 a confié aux collectivités locales la responsabilité de voter les taux des impôts directs locaux, dont celui de la taxe professionnelle.

La loi du 28 juin 1982 a, tout à la fois, réduit de 20 à 18 % la part des salaires retenue dans le calcul des bases d'imposition, diminué la valeur locative des équipements et plafonné les taux.

La loi de finances pour 1983 a mis en place un mécanisme de lissage de la partie de l'assiette de la taxe professionnelle qui correspond aux équipements et biens mobiliers : il s'agit de la réduction pour investissements.

La loi du 8 juillet 1983 a institué la possibilité pour les collectivités locales d'exonérer pendant trois ans les établissements nouveaux ou repris à une entreprise en difficulté.

La loi du 29 décembre 1984 a instauré un dégrèvement d'office de 10 % des cotisations.

La loi du 30 décembre 1986 a, d'une part, réduit de 16 % les bases d'imposition, en supprimant le dégrèvement d'office de 10 % des cotisations

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

instauré en 1985 ; d'autre part, diminué de moitié le taux annuel de progression des bases d'imposition à compter de 1988.

De 1986 à 1990, la base de la taxe professionnelle a été réduite par l'application d'un coefficient déflateur (de l'ordre de 0,95). Celui-ci a permis d'atténuer pour les entreprises les effets défavorables de la conjonction du ralentissement de l'inflation et du décalage temporel sur les bases.

En 1988, le mécanisme de la réduction pour investissement a été étendu à l'ensemble de l'assiette de la taxe professionnelle : il s'agit de la réduction pour embauche et investissement.

La loi de finances pour 1996 a modifié la méthode de calcul du dégrèvement au titre du plafonnement par la valeur ajoutée : les entreprises supportent depuis lors la totalité des hausses de taux décidées par les collectivités locales à partir de 1996. Par ailleurs a été instituée une cotisation minimum de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée (0,35 %).

La loi de finances pour 1999 a prévu la suppression sur cinq ans (1999-2003) de la part «salaires et indemnités» de la taxe professionnelle.

Enfin, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004, une exonération de taxe professionnelle sur les investissements nouveaux a été instituée.

## **ANNEXE 3 :**

### **SYNTHÈSE DES PROPOSITIONS**

- **En amont de la décision, formaliser les procédures de concertation**
  1. Formaliser la pratique de la concertation en matière fiscale : une concertation systématique et ouverte, sur la base d'un projet précis, publiquement accessible et avec un délai minimal de réflexion (au moins un mois).
  2. Systématiser les études d'impact rendues publiques, dans une logique d'évaluation ex ante transparente des mesures fiscales.
  
- **Réhabiliter la loi fiscale, afin de consolider le « contrat fiscal »**
  3. Encadrer au plan juridique les conditions dans lesquelles la loi peut changer au cours du temps (rétroactivité ; instabilité des dispositifs incitatifs).
  4. Développer des contacts plus réguliers entre les membres des Commissions des finances et les acteurs de la fiscalité (administrations, entreprises, etc.).
  
- **En aval de la décision, rénover la démarche d'évaluation, clé d'une nouvelle gouvernance fiscale**
  5. Rendre obligatoire l'évaluation de toute réforme de la législation fiscale, par exemple à horizon trois ans.
  6. Faciliter l'accès aux données fiscales, afin de permettre le développement d'expertises externes crédibles en matière fiscale.

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

7. Créer un Observatoire indépendant de la fiscalité, qui aurait vocation à alimenter le débat public en fournissant une expertise indépendante sur les enjeux fiscaux ainsi que sur l'utilisation de l'outil fiscal à des fins de politique économique. Tourné vers l'action, il émettrait des propositions d'amélioration de la législation fiscale.

# COMPOSITION DE LA COMMISSION MODERNISATION DE LA FISCALITÉ DE L'INSTITUT DE L'ENTREPRISE

## Présidents :

**Gérard Mestrallet**, président-directeur général, Suez

**Michel Taly**, associé, Landwell & Associés

## Rapporteur :

**Julien Samson**

## Membres :

**Robert Baconnier**, président, Ansa

**Jean-Pierre Boisivon**, délégué général, Institut de l'entreprise

**Michel Bouvier**, professeur à l'Université de Paris I Panthéon-Sorbonne, directeur de la *Revue Française de Finances publiques*, président du Groupement européen de recherches sur les finances publiques (Gerfip)

**Marie-Christine Gabillaud-Wolf**, secrétaire générale, Institut de l'entreprise

**Christophe Heckly**, administrateur, OCDE

**Jean-Dominique Lafay**, vice-chancelier des Universités de Paris

## PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DE LA GOUVERNANCE FISCALE

**Hervé Lehérissel**, associé, E & Y Law

**Frédéric Lucet**, président, Actionsphère

**François Perrin-Pelletier**, président, Gaipare

**Jean-Damien Pô**, directeur des études, Institut de l'entreprise

**Philippe Thiria**, directeur du département Fiscalité, Unilever

**Gérard Thoris**, économiste, IEP de Paris

**Philippe Trainar**, directeur des affaires économiques, financières et internationales, Fédération française des sociétés d'assurances