

# La « non-réforme » fiscale ou la stratégie de l'échec

Tax "Non-Reform" or a Strategy of Failure



Audrey ROSA

*Maître de conférences, IRDEIC, UT Capitole*

L'analyse porte sur les échecs des réformes fiscales, en soulignant d'abord la part de responsabilité des responsables politiques qui peuvent agir comme moteurs de la réforme avortée et en s'intéressant ensuite à la responsabilité des contribuables comme destinataires de la réforme rejetée. Il s'agit d'interroger les raisons pour lesquelles ces deux acteurs mettent en œuvre volontairement ou non des obstacles de nature à tenir en échec l'application d'une réforme fiscale et d'entrevoir les effets.

*The analysis focuses on the failures of tax reforms, firstly highlighting the responsibility of politicians, who may act as the driving force behind the aborted reform, and secondly looking at the responsibility of taxpayers as the recipients of the rejected reform. The aim is to examine the reasons why these two players voluntarily or involuntarily set up obstacles that may prevent the implementation of a tax reform, and to foresee the effects of such obstacles.*

« La réforme fiscale serait-elle devenue le mythe de Sisyphe des temps moderne ? »<sup>1</sup>.

La réforme fiscale se définit comme la « modification délibérée du système fiscal existant, en vue de satisfaire à des objectifs nouveaux ou modifiés, ou en réponse à des contraintes nouvelles »<sup>2</sup>. La littérature fiscale relative à ce thème souligne un paradoxe apparent qui caractérise le système fiscal français : « il n'est pas certain que le droit fiscal français ait trouvé un équilibre entre l'impossible immobilisme et la nécessaire adaptabilité de la règle [...] la réforme fiscale serait impossible; elle serait pourtant nécessaire »<sup>3</sup>. La réforme fiscale est progressivement devenue une problématique aussi récurrente que stigmatisée.

On observerait alors, en dépit des grandes réformes bien connues de notre système fiscal moderne<sup>4</sup>, l'impuissance ou la grande difficulté du législateur à mettre effectivement en œuvre une réforme fiscale.

La réforme est soit unanimement admise par les acteurs institutionnels du processus fiscal mais l'opinion publique est rétive, soit la réforme en question est demandée, mais le pouvoir politique se montre réservé. Or réformer, c'est décider, c'est un acte politique qui exige la prise en compte d'un nombre importants de facteurs; en effet « la pérennité de tout système fiscal exige, qu'à tout moment, il réponde à deux exigences contradictoires : une adaptation nécessaire aux modifications de son environnement politique, économique et social et une stabilité suffisante pour que les citoyens et les agents économiques aient le temps de modifier au mieux leur comportement en réponse aux contraintes imposées par les dispositions fiscales »<sup>5</sup>. Le législateur doit réaliser ses réformes conformément aux buts assignés aux dites réformes, lesquels ne sont pas toujours explicités<sup>6</sup>. Ces changements de l'ordonnement juridique doivent eux-mêmes répondre aux trois grands objectifs du système fiscal tels que l'efficacité, la rentabilité et la redistribution<sup>7</sup>. C'est par conséquent

1. P. AUBERGER « L'impossible réforme fiscale? », *Commentaires*, 1993/1, n° 61 pp. 89-97.

2. G. GILBERT, « Réforme fiscale », in L. PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, t. 2, Paris, Economica, 1991, p. 1310. La définition disparaît lors de la deuxième édition de l'ouvrage en 2017.

3. G. MESTRALET, M. TALY et J. SAMSON, *La réforme de la gouvernance fiscale*, Paris, LGDJ, 2005, p. 101.

4. Telles que l'introduction de l'IRPP, de la TVA, l'IGE, la CSG.

5. G. GILBERT, « Réforme fiscale », *op. cit.*

6. G. MESTRALET, M. TALY et J. SAMSON, *La réforme de la gouvernance fiscale*, *op. cit.*

7. Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, *Prélèvements obligatoires pesant sur les ménages : progressivité et effets redistributifs*, La Documentation française, mai 2011.

moins la définition de la réforme que sa mise en œuvre qui pose un certain nombre de difficultés. S'interroger sur la « non-réforme » en matière fiscale commande d'abord un effort de conceptualisation, pour tenter ensuite de déceler certaines causes et d'en montrer les effets.

Sur le premier point, si la réforme s'entend comme la modification délibérée du système fiscal, alors la non-réforme présentée comme son antithèse peut s'appréhender comme l'absence de modification délibérée du système fiscal ou l'immobilité certaine et résolue de la législation fiscale en vigueur. Il peut s'agir sur un plan juridique d'une réforme du législateur entrée en vigueur puis rapidement abrogée, d'une disposition votée mais censurée ou encore d'une disposition votée mais qui ne pénètre pas l'ordonnement juridique faute de promulgation, il peut s'agir de : « réformes avortées, repoussées »<sup>8</sup>; ou de « réformes urgentes ou en état de projet »<sup>9</sup>, ou encore de réformes fiscales « dans l'impasse »<sup>10</sup>.

Sur le second point, s'intéresser au sujet de la « non-réforme » engage naturellement une réflexion sur les entraves aux changements, ce qui implique, sur un plan méthodologique, de mobiliser d'autres apports des sciences humaines et sociales tels que la sociologie et l'histoire de l'impôt, ou la science politique. Limiter l'analyse à la seule étude du droit positif s'avérerait nécessairement lacunaire et nous renseignerait peu sur la non-réforme. Évidemment, les entraves ou obstacles normatifs à la réforme fiscale sont connus. Les contraintes les plus manifestes pour le juriste sont logiquement les grands principes que le législateur doit respecter, au premier rang desquels le principe d'égalité qui reçoit un double fondement, ou deux branches<sup>11</sup>, le principe d'égalité devant la loi fiscale (article 6 de la DDHC de 1789) et le principe d'égalité devant les charges publiques (article 13 de la DDHC de 1789). La littérature qui porte sur le contrôle opéré par le juge constitutionnel, dont la jurisprudence est qualifiée de « constructive et audacieuse »<sup>12</sup> et sur la marge de manœuvre laissée au législateur (lequel se voit assigner une obligation de sincérité et de cohérence<sup>13</sup>) est relativement

abondante<sup>14</sup>, en particulier lorsqu'il s'est agi, à propos de réforme fiscale, d'analyser la décision taxe carbone<sup>15</sup> et celle relative à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus de 75 %<sup>16</sup>. De même, de nombreux travaux rendent compte des limites européennes et internationales à la volonté réformatrice du législateur français<sup>17</sup>.

Identifier les motifs de rejet de la réforme fiscale s'avère être un exercice délicat. En dehors du cadre normatif susceptible de limiter les ambitions novatrices du législateur, certains auteurs ont pu identifier quatre raisons principales au phénomène d'immobilisme. En premier lieu, l'inertie réformatrice proviendrait de « la tyrannie du *statu quo* »<sup>18</sup> qui anime les groupes d'intérêts. Identifiés comme des groupes « socio-économiques » par les sociologues, ces derniers ont pu démontrer que leur pouvoir d'empêcher l'application d'une réforme fiscale dépend de leur accès aux institutions, de leur poids économique, de leurs idées ou valeurs : « en pratique le processus de décision fonctionne comme un marchandage permanent entre groupes de pression dont les plus réduits, ceux qui ne représentent pas l'intérêt général sont les plus organisés, les plus actifs »<sup>19</sup>. Ainsi, dans la conception marxiste, un groupe dominant voit ses intérêts surreprésentés alors que l'école des choix publics (*public choice*) montre que ces groupes constitués cherchent à faire financer par tous les contribuables inorganisés les services qui profitent au premier<sup>20</sup>. Ensuite, la « non-réforme » pourrait

14. Pour une vue d'ensemble, voy. : L. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel. Évolution d'une jurisprudence*, Paris, Economica, 2014; voy. égal. le dossier « Constitution(s) et impôt(s) : approche comparée : Allemagne, Espagne, France, Italie », *R.E.I.D.F.*, 2020/1.

15. Décision du Conseil constitutionnel n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, *J.O.*, 31 décembre 2009, p. 22995; *Rec.* p. 218. Notes W. MASTOR, « La contribution carbone à la lumière de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2009 : chronique d'une mort – et d'une renaissance? – annoncée », *AJDA*, 2010, pp. 277-282; M. BAZEX, « Le rôle du Conseil constitutionnel », *Dr. adm.*, 3, pp. 38-40.

16. Décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, *J.O.*, 30 décembre 2012, p. 20966; *Rec.* p. 724. Notes : A. MANGIAVILLANO, « Inconstitutionnalité de la taxe à 75 % : chronique d'une inégalité », *D.*, 2013, p. 19; A. BARILARI, « Donner et retenir ne vaut », *Constitutions*, 2013, p. 89; E. DE CROUY-CHANEL, « Fiscalité des personnes, chronique de l'année 2012 », *Dr. fisc.*, 28 février 2012, n° 9, pp. 15-17. E. OLIVA « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *R.F.D.A.*, 2013, n° 6, pp. 1273-1290.

17. Voy. not. : C. VISSANT, « Les contournements du droit fiscal national. Un souverain sans pouvoir fiscal? », *R.F.F.P.*, 2021, n° 155, p. 75; J. BUISSON, « Impôt et souveraineté », *Arch. phil. droit*, 2002, n° 46, pp. 25-31; B. DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *R.F.F.P.*, 2014, n° 126, p. 51.

18. M. FRIEDMAN, cités par G. MESTRALET, M. TALY et J. SAMSON, *La réforme de la gouvernance fiscale*, *op. cit.*

19. A. BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *op. cit.*

20. M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p. 178.

8. A. BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *R.F.F.P.*, 2011, n° 116, p. 11.

9. M. BOUVIER, « Inventer la fiscalité du XXI<sup>e</sup> siècle : pour un débat public transnational », *R.F.F.P.*, 2011, n° 116, p. 3.

10. K. WEIDENFELD, « La réforme fiscale dans l'impasse », *GRIEF*, 2014/1, pp. 154-160.

11. O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, n° 33.

12. M. COLLET, « Réforme fiscale : la contrainte constitutionnelle », *R.F.F.P.*, 2011, n° 116, p. 19.

13. *Ibid.*

s'expliquer par les craintes des élus face à d'éventuels transferts de charge qu'engagerait une réforme fiscale. Troisièmement, les auteurs soulignent les contraintes budgétaires jugées incompatibles avec des changements fiscaux structurels. Enfin, la « non-réforme » serait « la marque des contradictions internes qui caractérisent le débat fiscal ; prérogatives de l'administration et droits du contribuable, cohérence du système fiscal et nécessaire adaptation aux spécificités des différents acteurs économiques ; réforme politiquement possible et réforme économiquement ou socialement nécessaire, etc. »<sup>21</sup>.

Les deux premières raisons suggérées sur la prudence ou l'impuissance des élus et la mobilisation par les groupes de pression de leur capacité de blocage peuvent être approfondies. Il s'agit alors de concentrer l'étude sur deux des principaux acteurs de la réforme fiscale, les responsables politiques comme moteurs de la réforme avortée et les contribuables-citoyens comme destinataires de la réforme rejetée.

Il s'agit à travers des exemples français, contemporains et non exhaustifs, d'interroger les raisons pour lesquelles ces deux acteurs mettent en œuvre volontairement ou non des obstacles de nature à tenir en échec l'application d'une réforme fiscale et d'entrevoir les effets.

## I. Les réformes fiscales inachevées

En s'intéressant aux responsables politiques comme acteurs des réformes inabouties plusieurs cas de figure apparaissent. L'échec de la réforme peut s'expliquer par certaines promesses des candidats à une élection présidentielle non tenues (A) ou par la prudence de ces derniers face à leurs électeurs (B).

### A. Les promesses de réformes fiscales non tenues

Le proverbe « chose promise, chose due » exprime bien les attentes morales, partagées dans toutes les sociétés humaines, à l'égard des promesses. En tant qu'acte de langage portant sur une action future, la promesse constitue le principe même de la moralité, à tel point qu'il n'existerait pas d'éthique sans promesse [...]. Le fonctionnement du gouvernement représentatif repose en effet sur la connexion entre promesses électorales et politiques gouvernementales<sup>22</sup>. Or, il n'est pas rare d'observer en matière

fiscale que certaines promesses ne soient pas tenues, tenant inexorablement la réforme fiscale en échec. Les blocages peuvent être de différentes natures, les exemples choisis permettent de mettre en perspective trois causes supposées extérieures à la volonté réformatrice. Il peut s'agir d'une mise en échec par un adversaire politique, par le juge constitutionnel, ou par un contexte économique jugé peu propice. La volonté du président Nicolas Sarkozy, président sortant et candidat à sa succession, de mettre en place une TVA sociale fut formalisée par une promesse de campagne particulièrement prégnante lors de l'entre-deux tours de l'élection présidentielle de 2012. Instituée par la première loi de finances rectificative de 2012, cette « réforme miracle »<sup>23</sup> visant à encourager la baisse du coût du travail pour améliorer la compétitivité des entreprises<sup>24</sup>, a été abrogée par son adversaire politique et vainqueur de l'élection, François Hollande, dès son accession au pouvoir et sa majorité nouvellement élue<sup>25</sup>. Ce dernier, à l'occasion de la même campagne présidentielle, avait exprimé sa volonté de frapper les très hauts revenus par la création d'une « contribution exceptionnelle de solidarité ». L'exposé des motifs dans le PLF en précisait ses contours « le présent article prévoit une participation exceptionnelle des bénéficiaires de très hauts revenus d'activité à l'effort de réduction des déficits publics demandé à l'ensemble des Français en portant la taxation marginale de ces revenus à 75 % »<sup>26</sup>. Cette mesure n'a pas échappé à la censure du Conseil constitutionnel. Les juges ont déclaré contraire à la Constitution l'article 12 de loi de finances pour 2013 en raison de l'absence de prise en compte du foyer fiscal. Le Conseil estime que le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives, et par conséquent le principe d'égalité devant les charges publiques (articles 6 et 13 de la DDHC)<sup>27</sup>. Abondamment commentée, la décision du juge constitutionnel a suscité une forme

21. G. MESTRALET, M. TALY et J. SAMSON, *La réforme de la gouvernance fiscale*, op. cit., p. 147.

22. I. GUINAUDEAU et S. PERSICO, « Tenir promesse, les conditions de réalisations des programmes électoraux », *Revue Française de Sciences Politiques*, 2018, vol. 68, pp. 215-237.

23. H. STERDYNIAK, « La TVA sociale encore... », *R.F.F.P.*, 2016, n° 136, p. 173.

24. T. LAMBERT, « L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale », *R.F.F.P.*, 2014, n° 126, p. 39.

25. Les députés, examinant le projet de loi de finances rectificative pour 2012, ont abrogé le 17 juillet la TVA sociale instaurée par Nicolas Sarkozy juste avant sa défaite électorale et qui devait s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2012. Ils ont adopté par 61 voix contre 48 l'article premier du collectif budgétaire abrogeant cette hausse de la TVA de 19,6 à 21,2 % votée par la précédente majorité le 14 mars, dans le cadre d'un précédent projet de loi de finances rectificative. (« Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 », *Le Monde*, 17 juillet 2012).

26. Projet de loi de finances pour 2013, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 28 septembre 2012, n° 235, exposé général des motifs, p. 8.

27. Décision du Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, précitée.

de validation par une partie de la doctrine<sup>28</sup>, elle a nourri certains regrets sur le fait que le Conseil constitutionnel n'ait pas eu à se prononcer sur le caractère confiscatoire de l'imposition d'un revenu au taux de 75 %, puis a provoqué une forme de suspicion, le Gouvernement étant accusé d'avoir sciemment « saboté » cette mesure ambitieuse<sup>29</sup>. Quelques mois plus tard, sur fond de « remise à plat » de la fiscalité, Jean-Marc Ayrault a ressuscité une promesse de campagne du candidat Hollande finalement très vite enterrée : « la contribution de chacun sera rendue plus équitable par une grande réforme permettant la fusion à terme de l'IR et la CSG ».

Envisagée depuis 2020 par Gérald Darmanin, alors ministre en charge du Budget, la réforme des droits de mutation à titre gratuit (droits de succession et droits de donation) apparaissait de plus en plus nécessaire<sup>30</sup>, au point de se transformer en promesse de campagne en 2022 du président sortant et candidat à sa succession, Emmanuel Macron. Ce dernier l'avait inscrite dans son programme « transmettre le fruit de son travail : aucun impôt sur les successions jusqu'à 150.000 euros par enfant, aucun impôt jusqu'à 100.000 euros transmis aux autres membres de la famille (petits-enfants, neveux, nièces, etc.) ». Cette promesse a été tenue en échec dès les premières discussions relatives au premier budget du nouveau mandat et semble progressivement enterrée en raison du contexte économique<sup>31</sup>, au regret du député Renaissance Mathieu Lefèvre, qui avait milité pour que la réforme soit adoptée à l'automne 2022<sup>32</sup>. Une autre promesse de l'ancien candidat Emmanuel Macron pour la campagne 2022 vient de connaître un retournement de situation de nature à attiser la colère de certains. La suppression de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) promise par le président sortant a d'abord été adoptée lors du PLF 2023, puis finalement repoussée par le PLF 2024 en 2027. Au-delà des aspects de prévisibilité économique et de sécurité juridique que ce renoncement pose, ce recul fait naître de sérieux mécontentements, à l'instar du président du MEDEF : « ça nous pose d'abord un problème de principe, qui est celui de la fiabilité de la parole de l'État », alors que le secrétaire général de la CPME rappelle à toutes fins utiles que :

« quand un engagement est pris et annoncé, il est impératif qu'il soit respecté »<sup>33</sup>.

Les promesses trahies, même si les échecs paraissent imputables à un élément extérieur à la volonté de ceux qui les tiennent, provoquent inlassablement les mêmes effets : une rupture de confiance entre l'auteur de la promesse et son destinataire qui, à long terme, fragilise inévitablement le consentement de l'impôt et le consentement à l'impôt<sup>34</sup>.

Ces premières observations seraient peut-être de nature à expliquer la prudence ou l'hésitation des responsables politiques à mettre en œuvre des réformes fiscales craignant ainsi le mécontentement de leurs électeurs.

## B. Les réformes fiscales (trop) sensibles

Dans cette deuxième série d'analyses, les motifs qui empêchent la réforme fiscale d'aboutir semblent intrinsèques à la volonté des responsables politiques, se montrant parfois prudents, parfois hésitants, face aux électeurs-contribuables.

Dans la première hypothèse (prudence), le pouvoir juge la réforme fiscale trop risquée, notamment lorsque celle-ci impliquerait un effort fiscal notable et « ressenti » par les contribuables<sup>35</sup>. Pour une illustration récente de cette « paralysie fiscale », il suffit d'évoquer le très étonnant appel à la charité via une plate-forme de dons en ligne, en plein cœur de la crise sanitaire par l'ancien ministre de l'Action et des comptes publics, Gérald Darmanin. Cet appel au don en lieu et place de l'impôt a suscité une colère et une indignation de la part de l'opposition politique et une partie de l'opinion publique. Cette réserve à user de l'outil fiscal en période de crise est assez singulière<sup>36</sup> et témoigne peut-être d'une supposée aversion du contribuable réfutant toute augmentation de son sacrifice fiscal. Il faut toutefois rappeler qu'en s'appropriant un discours antifiscal, les responsables politiques contournent l'ébranlement du consentement à l'impôt en martelant son non-recours pour des raisons économiques et surtout

28. A. MANGIAVILLANO, « Inconstitutionnalité de la taxe à 75 % : chronique d'une inégalité », *D.*, 2013, p. 19.

29. F. ROME, « Liberté, égalité, fiscalité ! », *D.*, 2013, p. 1.

30. O. NÉGRIN, « Une construction fiscale indéterminée », *Gestion et Finances publiques*, n° 4, juillet-août 2021, p. 29.

31. La mesure est chiffrée à trois milliards d'euros.

32. *Le Monde*, 3 avril 2023.

33. *Le Monde*, 22 août 2023.

34. A. ROSA « Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance », in E. BERNARD et F. GRABIAS (dir.), *La confiance en temps de crise*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 127-145.

35. « La pathologie de l'impuissance en matière de réforme fiscale conduit à toujours s'orienter vers des réformes dont l'acceptabilité est payée par des pertes de recette. [...] les augmentations de recettes se réalisent en catimini, par ajustements d'impôts existants, si possible prélevés à la source et non emblématiques », A. BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *op. cit.*, p. 11.

36. A. ROSA, « Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance », *op. cit.*, p. 128.



politiques, détournant ainsi les citoyens de sérieux enjeux démocratiques.

Dans la seconde hypothèse (hésitation ou tergiversation), les responsables politiques redoutent le transfert de charges provoqué par la réforme envisagée et parfois attendue, ou plus largement le mécontentement des contribuables, ce qu'André Barilari nomme « la pathologie de l'impuissance ». Elle est « caractérisée quand il y a un consensus sur la nécessité de mener à bien une réforme et même sur ses grandes lignes et modalités mais qu'aucun gouvernement ne se risque à franchir le pas »<sup>37</sup>. L'auteur évoque ainsi un exemple « typique », celui de la révision générale des bases des contributions directes locales, réforme tenue en échec pendant de très nombreuses années<sup>38</sup>, alors que la fiscalité locale était jugée archaïque, déconnectée de la réalité économique et inégalitaire. Ainsi, la réforme des valeurs locatives des taxes foncières a connu de nombreuses tergiversations : organisée par la loi de 2010 qui a, elle-même, abrogé les dispositions d'une loi de 1990 qui poursuivait le même objectif mais qui n'est jamais entrée en vigueur – en raison des transferts de charge entre catégories de contribuables –, et qui devrait trouver application en 2016 après une phase d'expérimentation en 2011, une phase de généralisation en 2012 et 2013 et un établissement définitif des nouvelles bases en 2014<sup>39</sup> ! Toutefois, après de longues années d'errance législative, la révision des valeurs locatives des locaux professionnels est intégrée dans les bases à partir de 2017, alors que la révision des valeurs des locaux d'habitation était reprogrammée pour 2026 avant son report à 2028 par loi de finances pour 2023. En outre, la loi de finances initiale pour 2020 avait prévu la remise d'un rapport au parlement, au plus tard le 1<sup>er</sup> septembre 2024, consacré aux conséquences de la révision des valeurs locatives cadastrales des locaux d'habitation. Ce rapport a été reporté à 2026 par la loi de finances pour 2023, car ce rapport parlementaire devra aborder notamment les transferts de fiscalité entre les catégories de contribuables<sup>40</sup>.

37. A. BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *op. cit.*, p. 11.

38. Michel Leclainche rappelle utilement que « les nouvelles taxes foncières et taxes d'habitation prévues en 1959 ne seront effectivement créées que par une loi du 31 décembre 1973 complétée par une loi du 18 juillet 1974 qui prévoit une mise à jour régulière des valeurs locatives », M. LECLAINCHE, *Les réformes administratives et financières en France (1972-2022)*, Bruxelles, Bruylant, 2023, p. 413.

39. E. KORNPROBST, « Les réformes fiscales. Entre effets d'annonce, effets d'aubaine, effets de choc et effet de surprise », *R.D.I.*, 2013, p. 1.

40. Cour des comptes, « Les taxes foncières. Observations définitives, exercice 2016-2021 », publiées le 9 janvier 2023.

Le frein que constitue l'important transfert de charges entre catégories de contribuables à la mise en œuvre d'une réforme fiscale explique sans nul doute les attermoissements du pouvoir à réformer ou « raboter » le niveau jugé unanimement trop important des dépenses fiscales en France, en dépit des progrès entrepris sur leur nécessaire évaluation<sup>41</sup>. La Cour des comptes l'admet elle-même : « malgré de nombreuses tentatives pour en maîtriser le coût et le nombre, leur montant a augmenté de plus de 16 % en euros constants en dix ans, entre 2013 et 2022. Des mécanismes correctifs existent, mais la volonté politique nécessaire à leur activation a manqué »<sup>42</sup>.

Qu'il s'agisse de raisons extérieures ou propres à la volonté du pouvoir, les réformes inachevées, avortées, inabouties et censurées ne sont pas sans incidence sur le rapport des contribuables à leurs obligations fiscales.

## II. Les réformes fiscales mal consenties

Les contribuables-citoyens peuvent être appréhendés comme des acteurs de la réforme fiscale rejetée lorsqu'ils sont à l'origine du retrait d'une réforme fiscale ou de l'abandon de la réforme fiscale pourtant défendue par leurs représentants ou le Gouvernement. Les contribuables-citoyens, par le blocage de la réforme, expriment leurs refus catégoriques et surtout catégoriels, même s'il arrive également qu'une réforme soit rejetée de manière plus massive (A). Certains changements peuvent être envisagés afin de renforcer l'acceptabilité de la réforme et partant, le consentement à l'impôt (B).

### A. Les réformes fiscales freinées ou retirées

La résistance à l'impôt a nourri une littérature très abondante. Il n'est évidemment pas question de retracer tous les mouvements de révoltes fiscales, mais de s'attarder sur quelques exemples illustrant la détermination des contribuables-citoyens à freiner ou empêcher l'entrée en vigueur d'une réforme fiscale.

Durant le XIX<sup>e</sup> siècle, les révoltes fiscales visaient essentiellement les droits d'octroi et ceux sur les boissons. Ces résistances à l'impôt s'enracinaient localement, créant une solidarité à l'intérieur de groupes géographiquement situés, contre l'État

41. Les lois de programmation des finances publiques prescrivent en principe des évaluations périodiques de toutes les dépenses fiscales.

42. Cour des comptes, notes thématiques, « Piloter et évaluer les dépenses fiscales », juillet 2023, p. 4.

centralisateur<sup>43</sup>. Lorsque, sous la monarchie de Juillet, une autre révolte éclata dans le Midi de la France, les contribuables-citoyens craignaient de voir créer un nouvel impôt lors d'un recensement sur les propriétés bâties demandé par le ministre des Finances<sup>44</sup>. Les notables et les assujettis aux contributions directes s'associèrent avec vigueur pour défendre leurs intérêts convergents, car les premiers virent dans l'appui des révoltes leurs intérêts protégés.

Un siècle plus tard, c'est la douloureuse et difficile mise en œuvre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui fait figure d'exemple topique. Pour s'opposer à la réforme discutée depuis de nombreuses années par leurs représentants<sup>45</sup>, les contribuables-citoyens se mobilisèrent et s'organisèrent en associations et groupes de pression tels que : l'association d'études fiscales et sociales en 1907 qui devint l'association de défense des classes moyennes en 1908, elle dénonçait cet impôt comme instrument de spoliation. En 1909, la « ligue contre l'impôt sur le revenu et l'inquisition fiscale » menée par Paul Fournier se constitua, de sorte que « via les associations et les organisations, et leurs campagnes d'information et de persuasion de l'opinion publique participent d'un processus conflictuel de construction et d'expression des intérêts »<sup>46</sup>.

Au siècle suivant, ce sont les réformes entreprises en matière de fiscalité environnementale qui ont soulevé une forte désapprobation de la part des contribuables-citoyens, au point d'en obtenir le spectaculaire retrait : « peu d'instruments de politique environnementale semblent susciter aujourd'hui autant de résistances que la fiscalité environnementale. Les deux mouvements sociaux les plus inhabituels – et les plus coûteux pour les finances publiques – de la décennie 2010 en France, celui des Bonnets rouges de 2013 et celui des Gilets jaunes de 2018, ont mobilisé des formes de contestation inédites dans le but de bloquer des taxes environnementales, l'écotaxe poids lourds dans le premier cas, les taxes entrant dans le prix des carburants à la pompe dans le second, même si ce n'étaient pas les seuls motifs de mobilisation »<sup>47</sup>.

Créée par l'article 153 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008, l'adoption de cet article provoqua, deux mois plus tard, une manifestation, qui réunit un millier de personnes au péage autoroutier de la Gravelle en Bretagne, mais qui passe inaperçue<sup>48</sup>. Au cours de l'année 2012, paraissait un décret d'application n° 2012-670 du 6 mai 2012, des reports successifs sont annoncés au 1<sup>er</sup> janvier 2013 (LFR pour 2012), au 1<sup>er</sup> octobre 2013 (communiqué du 28 février 2013) puis au 1<sup>er</sup> janvier 2014 (communiqué du 3 septembre 2013). Ces nombreux renvois pourraient s'interpréter comme une forme de tâtonnement ou d'indécision ou de la part des responsables politiques, comme s'ils avaient en quelque sorte redouté voire anticipé la fronde à venir. En raison d'un climat économique et social délétère<sup>49</sup>, au moment de la mise en œuvre concrète de la réforme, une réaction violente apparut et de véritables émeutes opposèrent les « Bonnets rouges » aux forces de l'ordre. Face à ces événements, la réforme fut d'abord « suspendue » en octobre 2014, puis abandonnée deux ans plus tard par le vote d'un amendement au PLF 2017<sup>50</sup>.

Quelques années après ces événements, les contribuables-citoyens ont manifesté la même résistance à une autre réforme tendant à verdir la fiscalité<sup>51</sup>. L'augmentation de la fiscalité qui frappe les carburants a été à l'origine de la révolte des « Gilets jaunes » lesquels, s'ils n'ont pas vu toutes leurs doléances – qui s'étendaient bien au-delà de cette seule question – acceptées, sont toutefois parvenus à se soustraire à l'effort supplémentaire qu'exigeait l'augmentation de la taxe sur les carburants. Or, ce gel de la composante carbone des taxes intérieures de consommation à son niveau de 2018 (44,6 euros/tCO<sub>2</sub>), depuis ce mouvement, constitue un coup d'arrêt majeur aux

crise sanitaire», février 2022, p. 71.

48. M. LECLAINCHE, « L'écotaxe poids lourds en France (2007-2017), l'échec d'une innovation fiscale », *Gestion et Finances Publiques*, 2019, n° 2, pp. 98-108.

49. L'auteur évoque notamment : la révolte des pigeons en septembre 2012 contre l'imposition des plus-values mobilières au barème de l'impôt sur le revenu ; refus du Conseil constitutionnel d'avaliser la taxe à 75 % sur les hauts revenus en décembre 2012 ; affaire *Cabuzac* à partir de décembre 2012 ; reconnaissance du sentiment de ras-le-bol des Français par le ministre des Finances Pierre Moscovici en août 2013. (M. LECLAINCHE, « L'écotaxe poids lourds en France (2007-2017), l'échec d'une innovation fiscale », *op. cit.*, p. 13).

50. Voy. l'analyse sévère de la Cour des comptes « L'écotaxe poids lourds, un échec stratégique, un abandon coûteux », Rapport public annuel 2017, février 2017.

51. Pour une analyse de systèmes comparés, voy. le rapport du CPO « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire », précité, p. 75.

43. N. DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, 2011, p. 41.

44. *Ibid.*

45. A. ROSA, « Les différents projets Caillaux », *R.F.F.P.*, 2017, n° 140, p. 197.

46. N. DELALANDE, « La réforme fiscale et l'invention des classes moyennes, l'exemple de la création de l'impôt sur le revenu », in P. BEZES et A. SINÉ (dir.), *Gouverner (par), les finances publiques*, Paris, Sciences Po, 2011, p. 117. Voy. égal. : G. ARDANT, *Histoire de l'impôt. Du XVIII<sup>e</sup> au XXI<sup>e</sup> siècle*, livre 2, Paris, Fayard, 1972.

47. Rapport du CPO « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de

ambitions des pouvoirs publics en matière de fiscalité énergétique incitative<sup>52</sup>.

Pour une partie de la doctrine, un des problèmes sous-jacents à ces blocages proviendrait de l'insuffisante prise en compte du citoyen « lambda »<sup>53</sup>. Ainsi les chances de succès ou de survie d'une réforme fiscale passeraient par un « raffermissement de la citoyenneté. En termes théoriques, les exigences contradictoires de l'usager qui demande toujours plus à la collectivité, du contribuable qui voudrait toujours contribuer moins, ne sont pas convenablement arbitrées par le citoyen. Il y a une difficulté spécifique des démocraties modernes à équilibrer cette "trinité" qui doit vivre dans chaque personne »<sup>54</sup>.

## B. La réforme fiscale à repenser

« Navigant à vue dans le brouillard du système fiscal et social, la plupart de nos concitoyens sont incapables de faire la balance entre ce qu'il leur coûte et ce qu'il leur rapporte. Ils mesurent bien ce qu'ils auraient à perdre si telle ou telle prestation, la santé, l'éducation, la retraite, était remise en question, mais doutent que leur contribution en serait allégée »<sup>55</sup>. Si la réaction du contribuable-citoyen semble redoutée à l'occasion de réformes fiscales impliquant une augmentation de son sacrifice fiscal, si son assentiment est déterminant pour la survie d'une réforme, on peut observer que sa rationalité et sa capacité à en saisir les enjeux sont parfois sous-estimées. Sa faculté contributive est relativement bien mesurée à l'occasion de la préparation d'une réforme fiscale, mais sa faculté cognitive demeure secondaire. Le contribuable-citoyen est appréhendé comme un être égoïste, doté de sa seule rationalité utilitariste<sup>56</sup>, fondant ainsi son rapport à son devoir fiscal uniquement sur ses intérêts économiques, ce qui tendrait à expliquer les différents refus catégoriels qui ont tenu en échec ou ralenti plusieurs réformes fiscales.

Or, le Conseil des prélèvements obligatoires, dans la première édition de son baromètre des prélèvements obligatoires, sondage réalisé auprès d'un échantillon représentatif de la population française visant à mieux connaître l'appréciation du système fiscal, rapporte une réalité quelque plus nuancée. En effet, les

résultats de cette démarche empirique montrent que l'acceptation des contribuables « reste particulièrement solide. Près de huit Français sur dix considèrent le paiement des impôts comme un acte citoyen, notamment parce qu'il permet de participer à la vie du pays en finançant divers services publics et aides sociales. Ce chiffre élevé traduit la force du civisme fiscal et une large adhésion au principe de l'imposition. Celle-ci a été renforcée récemment par des réformes fiscales ayant eu pour effet de simplifier le paiement de l'impôt, comme la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu »<sup>57</sup>. Alors qu'elle a été discutée pendant de nombreuses années et à plusieurs reprises repoussée<sup>58</sup>, la réforme du prélèvement à la source entrée en application en janvier 2019 est jugée par près de huit contribuables sur dix comme étant une bonne réforme, puisqu'elle permet une simplification du paiement de l'impôt et facilite la gestion quotidienne des budgets des foyers fiscaux. Alors qu'elle faisait l'objet de tergiversations de la part des responsables politiques, cette réforme – presque contre toute attente – a rencontré son succès auprès de ses destinataires.

S'agissant ensuite, de la fiscalité environnementale qui a connu un certain nombre de réformes censurées par le juge ou retirées en raison de la gronde des contribuables, elle concentre aujourd'hui le plus « d'enjeux d'acceptabilité politique »<sup>59</sup>. Le CPO en appelle à favoriser le consentement à la fiscalité sur l'énergie. Pour cela, il identifie utilement trois facteurs de blocages et propose ensuite quelques recommandations à l'endroit des prochaines aspirations réformatrices des responsables politiques et représentants des contribuables-citoyens. Sur le premier point, il consacre de longs développements pour retracer l'impopularité de la fiscalité indirecte, désormais accentuée par l'attribution d'un rôle incitatif à la fiscalité énergétique en sus de sa fonction de rendement. Le deuxième facteur de blocage est le poids relativement inégal que faisait peser ce type de fiscalité sur les contribuables. Enfin le troisième facteur réside dans l'ambiguïté des objectifs poursuivis<sup>60</sup>, qui fragilise inévitablement son acceptabilité et constitue un frein important au succès

52. *Ibid.*, p. 71.

53. M. LECLAINCHE, « L'écotaxe poids lourds en France (2007-2017), l'échec d'une innovation fiscale », *op. cit.*, p. 13.

54. A. BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *R.F.F.P.*, *op. cit.*, p. 13.

55. V. LEVY-GARBOUA et G. MAAREK, *Impôts, le grand désordre*, Paris, Presses universitaires de France, 2020, p. 259.

56. Sur les différents types de rationalité du contribuable, voy. M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, *op. cit.*, p. 239.

57. Étude du Conseil des prélèvements obligatoires, *Baromètre des prélèvements obligatoires en France*, février 2022, p. 5.

58. M. WOLF, « Le prélèvement à la source de l'IR 2018 : un aboutissement ou une étape ? », *R.F.F.P.*, 2020, n° 49, p. 69.

59. Rapport du CPO, « Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire », précité, p. 71.

60. Selon l'institution, l'accusation de visée de rendement ne peut être démentie par la rédaction des documents budgétaires qui n'est pas exempte d'ambiguïtés, ainsi : la justification du projet de loi révèle donc en creux une conception essentiellement axée sur le rendement budgétaire de la taxe, et non sur l'effet comportemental recherché de sa composante carbone », Rapport du CPO,

des réformes souhaitées. Les auteurs du rapport résumant assez bien une problématique générale que l'on peut appliquer à la grande majorité des réformes rejetées par les contribuables-citoyens : « le problème socialement sensible de la fiscalité énergétique aurait servi de révélateur à une crise de légitimité du politique en général, explicable notamment par un double sentiment de délaissement et d'impuissance chez les contribuables, n'ayant pas leur mot à dire sur les nouvelles recettes prélevées par un pouvoir éloigné de leurs préoccupations »<sup>61</sup>.

Le CPO recommande alors une plus grande transparence et de meilleurs choix politiques dans l'affectation des recettes de la fiscalité environnementale pour améliorer son acceptabilité, et l'intégration par la politique des trois blocages désormais identifiés. Enfin, parmi les pistes d'amélioration de l'acceptabilité des prochaines réformes, en sus des pistes de compensation, d'aménagements ou d'exonérations ciblées ou transitoires, d'atténuation des différences de traitement ; lorsque les cibles de la résistance s'avèrent être certains ménages, donc des citoyens « lambda », le Conseil préconise une meilleure information, communication et participation des citoyens. Deux moyens juridiques sont à la disposition des responsables politiques pour ce faire.

Premièrement, le Conseil invite « à la prise en compte systématique des incidences sociales et environnementales dans les études d'impact des projets de

réforme fiscales (qui) apparaît comme un minimum nécessaire »<sup>62</sup>.

Deuxièmement, pour pallier les failles du système représentatif, on peut imaginer le recours à des outils de démocratie directe, à l'instar d'André Barilari qui formule ce vœu : « il faut tenter de développer plus de démocratie directe en matière fiscale [...] en liant les questions des ressources à celle des moyens des politiques publiques, en préparant convenablement les esprits, en innovant sur les processus (choix de types d'alternatives par des jurys citoyens tirés au sort éclairés par des experts...), il serait utile de tenter plus de démocratie directe dans le domaine fiscal. Les citoyens eux-mêmes sont généralement plus enclins à la modération, à la compréhension que leurs représentants qui se croient obligés d'adopter une attitude de revendication ou de refus systématique »<sup>63</sup>. Sur ce point, la décision n° 2022-3 RIP du 25 octobre 2022 du Conseil constitutionnel a été interprétée comme n'écartant pas les lois fiscales du champ du référendum<sup>64</sup>.

À propos des échecs des réformes imputables aux contribuables-citoyens, il est peut-être temps d'arrêter de les sous-estimer, de mieux les informer et de leur accorder la confiance que l'on exige d'eux et qui conditionne le consentement à l'impôt. Consentement à l'impôt qui pourrait se voir consolider par la nette diminution des promesses trahies et autres tergiversations des responsables politiques.

« Redistribution, innovation, lutte contre le changement climatique : trois enjeux fiscaux majeurs en sortie de crise sanitaire », précité, p. 85.

<sup>61</sup>. *Ibid.*

<sup>62</sup>. *Ibid.*, p. 104.

<sup>63</sup>. A. BARILARI, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *op. cit.*, p. 13.

<sup>64</sup>. R. RAMBAUD, « Le Conseil constitutionnel n'écarte pas les lois fiscales du champ du référendum », *AJDA*, 2023, p. 40.