

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance

Audrey Rosa

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

LE CONSENTEMENT À L'IMPÔT EN TEMPS DE CRISE : REPENSER LA CONFIANCE

Audrey ROSA

*Maître de conférences en Droit Public,
Centre « Droits et perspectives du droit », (CRDP|ERDP)
– ULR 4487, Université de Lille*

« Le consentement, fiction nécessaire à la légitimation politique de l'impôt, n'a pas d'efficacité performative immédiate » (1). Alors même que le consentement exprime l'adhésion et, par conséquent, la confiance des contribuables envers le pouvoir fiscal, cette notion est quelque peu équivoque. L'acceptation de l'impôt revêt en effet deux formes : le consentement *de* l'impôt et le consentement *à* l'impôt. Cette typologie d'origine doctrinale (2) permet d'affiner l'analyse de l'acceptation du sacrifice fiscal. Le consentement *de* l'impôt est d'ordre politique, il se rattache aux modalités juridiques formelles du prélèvement. Il fonde et modernise la légitimité politique de l'impôt (3). Ce consentement a une valeur constitutionnelle protégée par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et l'article 34 de la Constitution, plus précisément, « il suppose que soit explicitement acceptée la levée du prélèvement par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants ; il est avant tout de portée politique [...] et se traduit au plan des principes juridiques par celui de légalité fiscale » (4). Le second est une forme intime et première de l'acceptation de l'obligation fiscale : le consentement *à* l'impôt dépend des représentations construites à partir de phénomènes économiques, politiques, religieux et sociaux, il exprime notamment la légitimité sociale de l'impôt et renseigne sur le rapport du contribuable à l'impôt, lequel est traversé par trois sortes de rationalités :

(1) N. DELALANDE, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, 2009/2, n° 56-2, p. 136.

(2) A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, coll. Nouvelle Bibliothèque des thèses, Paris, Dalloz, 2015.

(3) M. BOUVIER, *Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 11^e éd., Paris, L.G.D.J., 2012, p. 173.

(4) J.-C. MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, thèse dactylographiée, p. 590.

BRUYLANT

utilitariste, axiologique et cognitive (5). La rationalité axiologique du contribuable interroge notamment la légitimité politique du pouvoir fiscal et l'adhésion du contribuable aux valeurs défendues par l'État qui le prélève (6).

De ce point de vue, analyser le rapport des contribuables à l'impôt en temps de crise implique-t-il nécessairement de privilégier ce type de rationalité et, partant, d'exclure le consentement *de* l'impôt au profit du consentement *à* l'impôt, ce dernier étant commandé par la confiance des contribuables envers le pouvoir qui les prélève. La confiance des contribuables peut être mesurée, d'une part, par le civisme fiscal et, d'autre part, par une démarche scientifique conjuguant les approches empiriques et les enquêtes sociologiques.

Sur le premier point, le civisme fiscal peut être caractérisé comme une vertu, certes individuelle, mais qui engage le collectif et mesure un comportement dans son rapport avec la norme (7). Le civisme fiscal est communément défini comme l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales (8). Par exemple, le taux de recouvrement des impôts en France est un bon indicateur du civisme fiscal dans un lieu donné à une époque donnée. Bien que primordiale, cette approche de droit fiscal ne renseigne que partiellement sur les rapports de défiance et de confiance que nourrissent les contribuables à l'endroit du pouvoir.

Aussi doit-elle être complétée, à l'instar de la démarche scientifique entreprise par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), par d'autres niveaux de compréhension. Ainsi, à l'appui des recherches universitaires les plus récentes, l'OCDE met-elle l'accent sur les facteurs sociologiques et psychologiques des comportements des contribuables potentiels. Elle identifie les six concepts qui influencent le civisme fiscal :

(5) M. LEROY, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, coll. « Logiques sociales », Paris, L'Harmattan, 1993, p. 144. Pour une autre approche, voy. A. K. BERNARD et A. SPIRE, « Les déterminants sociaux du sentiment de justice fiscale », *Revue de l'OFCE*, n° 161 (2019), p. 21. Les auteurs cherchent à démontrer que « le sentiment d'injustice fiscale renvoie à une capacité critique des contribuables qui dépend de caractéristiques sociales et de leurs connaissances du système fiscal et d'expériences pratiques accumulées au contact de l'administration ».

(6) A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 141.

(7) H. BELLANGER, *Civisme, vertu privée, d'utilité publique*, Autrement, 2009, p. 13.

(8) Rapport, Cour des comptes, « Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises », février 2012, p. 21.

- la dissuasion (les contrôles, la perception de la menace de détection de l'infraction, la sévérité des sanctions, etc.) ; – les normes individuelles et sociales de comportement ; – les possibilités d'incivisme (identification des dispositifs directement propices à l'évasion ou la fraude) ; – la confiance (celle accordée aux autorités politiques et administratives, mais aussi aux autres citoyens-contribuables) ; – les facteurs économiques ; – la loyauté et l'impartialité (« *fairness* ») du comportement de l'administration (9).

Du point de vue méthodologique cette démarche scientifique revêt un intérêt majeur lorsqu'il s'agit d'analyser le consentement à l'impôt, en ce qu'elle permet de mobiliser la théorie de l'impôt (10), laquelle autorise l'emprunt des apports des autres sciences sociales pour nourrir la réflexion sur l'obligation fiscale et ses fondements.

Si « la crise » s'entend comme une « situation troublée (souvent conflictuelle) qui, en raison de sa gravité, justifie des mesures d'exception » (11), on observe sans difficulté que l'association « impôt et crise » est très ancienne. Historiquement, en effet, la levée des ressources extraordinaires – les prélèvements fiscaux – du royaume se justifiait par la nécessité de la guerre (12). Au début du ^{xx}e siècle, après de longues années de lutte, la situation internationale et les besoins de financement liés à la préparation de la Première Guerre mondiale firent prendre conscience au Parlement de la nécessité d'accélérer la procédure d'adoption de l'impôt sur le revenu en France (13). Autre illustration de ce rapport étroit entre l'impôt et la « crise », le législateur a créé en 1976 « l'impôt sécheresse » pour lutter contre la « crise climatique » qui affectait le nord de la France. Loin d'être exhaustifs, ces quelques rappels montrent qu'il y a une sorte de « réflexe fiscal » à la survenue d'une crise.

L'impôt peut être, dans ce contexte, relativement bien « consenti », car les contribuables comprennent sa destination et son utilité – alors

(9) *Ibid.*

(10) La théorie de l'impôt, sous-catégorie de la science fiscale, « étudie, tout d'abord, le fait fiscal en lui-même, dans ses manifestations propres. Elle définit le concept d'impôt, [...] débouche sur une approche systémique de la fiscalité » : L. MEHL et P. BELTRAME, *Sciences et techniques fiscales*, Paris, PUF, 1984, p. 32.

(11) G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, coll. Quadrige, Paris, PUF, 2014, p. 288.

(12) G. ARDANT, *Histoire de l'impôt Livre I de l'Antiquité au XVII^e siècle*, Paris, Fayard, 1971, p. 12.

(13) A. ROSA, « Les différents projets Caillaux », *Revue française de finances publiques*, n° 140, novembre 2017, p. 197.

même que, paradoxalement, du point de vue juridique, l'essence de l'impôt repose sur l'absence de contrepartie directe à son paiement).

La crise sanitaire actuelle étant singulière et s'inscrivant dans un contexte très différent, le « réflexe fiscal » précité ne semble pas à première vue évident.

Le 30 mars 2020, en plein cœur de la crise sanitaire liée à l'épidémie de la Covid-19, et par anticipation de la crise économique et financière, le ministre de l'Action et des Comptes publics Gérard Darmanin a choisi de ne pas demander de nouvel effort fiscal aux Français. Le ministre a pris l'initiative de lancer un appel à la charité via une plateforme de dons en ligne. En outre, l'exécutif n'a cessé de répéter depuis qu'il n'y aurait aucune augmentation d'impôt. Cet appel au don en lieu et place de l'impôt a suscité une colère, voire une indignation, de la part de l'opposition politique qui n'a pas manqué de rappeler à l'auteur de l'appel la récente suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (14) par son gouvernement et plus largement la politique fiscale jugée orientée en faveur des plus aisés en raison de la théorie du ruissellement. Très critiquée politiquement, cette position mérite une attention particulière et interroge le civisme fiscal et la légitimité de l'impôt dans un contexte de relative défiance réelle ou supposée des contribuables-citoyens. Même si cette initiative a été très vite enterrée, dans ce contexte de crise sanitaire, l'appel au don en lieu et place de l'impôt questionne. Marque-t-il une préférence du pouvoir pour la charité (le don) au détriment de la solidarité (l'impôt) ? Tout invite à le penser, car, idéologiquement, politiquement et juridiquement, une telle substitution est loin d'être neutre. La charité relève en effet de l'ordre moral. Elle est souvent présentée comme une prescription religieuse et elle se matérialise par un devoir d'assistance (15) au sein d'une communauté. La charité est mise en œuvre entre personnes privées et dépend du bon vouloir de l'individu isolé. La solidarité est, quant à elle, différente. Pour le solidarisme du XIX^e siècle (16), la solidarité repose sur l'idée de dette sociale communément partagée entre

(14) L'impôt de solidarité sur la fortune a été supprimé au profit de l'impôt sur la fortune immobilière par les articles 31 et suivants de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

(15) « Par l'aumône individuelle, un lien moral s'établit entre les deux classes que tant d'intérêts et de passions concourent à séparer » : A. TOCQUEVILLE, *Mémoire sur le paupérisme*, 1835, cité par M.-C. BLAIS, *La solidarité, histoire d'une idée*, coll. Bibliothèque des idées, Paris, Gallimard, 2007, p. 59.

(16) A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit.

membres d'une même communauté, ces membres s'acquittent de la dette par leur sacrifice fiscal qui peut être inégal. Le solidarisme partait du fait naturel de l'interdépendance pour construire une théorie des droits et des devoirs. La solidarité « est née en tant que discours construit, en tant qu'idéologie [...] elle implique alors une représentation nouvelle du lien social et politique, qui débouche sur une transformation en profondeur des modes de gestion du social et des formes d'intervention publique » (17). La solidarité se présente comme une donnée singulièrement empirique et normative, elle est à la fois un fait d'interdépendance, une valeur, un principe d'action et le fondement du devoir fiscal partagé entre membres d'une même communauté, lesquels reconnaissent par ce geste la légitimité de leur participation financière aux charges de la collectivité. Ainsi, dans cette conception, la communauté d'être et d'avoirs des solidaristes pour laquelle on paie son juste tribut est tissée par des liens d'interdépendance, de confiance. Le geste fiscal est un fait fiscal, un fait social et conditionne le lien social (18). Au contraire, la charité exprime la défense et le choix d'intérêts privés, choisis, orientés, en dehors de toute redistribution opérée par la puissance publique.

Toutefois, une présentation qui présumerait une radicale opposition entre la charité et la solidarité pécherait par simplisme ou raccourci intellectuel malhonnête. Les rapports sont en réalité plus étroits. Le législateur fiscal encourage cette charité et, par son intervention, il la publicise. Différents dispositifs, notamment les réductions d'impôt pour les dons des particuliers prévues par l'article 200 du Code général des impôts, participent à la redistribution par le biais d'une subvention indirecte étatique. Il s'agit ici d'une sorte de charité « publicisée » par « l'intervention-abstention » de la puissance publique (19).

Mais, en réalité, c'est moins l'ambivalence du rapport solidarité/charité qui doit retenir l'attention du chercheur que cette volonté

(17) J. CHEVALLIER, « Présentation », in *La solidarité, un sentiment républicain ?*, Actes du colloque, Amiens, Direction régionale des affaires culturelles, 25 octobre 1991, Centre universitaire de recherches administratives et politiques de Picardie, CURAPP et l'Université de Paris 7, Paris, PUF, 1992, p. 5.

(18) A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit.

(19) « Intervention », d'une part, dans la mesure où c'est bien l'État, plus exactement le législateur fiscal, qui est à l'origine de l'incitation ; « abstention », d'autre part, car ce dernier renonce à une partie de ses recettes fiscales. Ainsi, en étudiant les dons faits aux associations et fondations, certains auteurs ont pu montrer que les 10 % des contribuables français les plus riches donnent en moyenne entre 0,2 % et 0,4 % de leur revenu. Voy., en ce sens, G. FACK, C. LANDAIS et A. MYCZKOWSKI, *Biens publics et charité privée. Comment l'État peut-il réguler le charity business ?*, éd. Rue d'ULM, CEPREMAP, 2018.

ferme, affichée et réitérée des pouvoirs publics, de ne pas recourir à la création ou l'augmentation d'impôt pour surmonter la crise économique et financière qui s'ajoute à la crise sanitaire. Quelques jours seulement après l'appel au don du ministre, le Premier ministre Édouard Philippe a estimé que « la pire des choses quand on s'apprête à faire redémarrer un pays serait d'augmenter les impôts » (20). De plus, le 4 décembre 2020, le gouvernement a installé une commission sur l'avenir des finances publiques, présidée par M. Jean Arthuis, spécialement créée pour apporter des pistes de réflexion afin de parvenir à un retour à l'équilibre des comptes. Il est explicitement indiqué dans sa feuille de route que ces travaux intègreront notamment « l'objectif de pérennisation des baisses de prélèvements obligatoires prévues au cours du quinquennat » (21).

Au regard de ce qui précède, de nombreux points posent question. Que traduit cette aversion manifeste des pouvoirs publics pour le recours à l'impôt ? Exprime-t-elle la crainte d'une méfiance des contribuables à leur endroit ? Des rapports de confiance rompus ? Une fragilisation telle du consentement à l'impôt que son non-recours est porté en étendard par un pouvoir politique qui cherche à rassurer sa population ? En d'autres termes, en quoi l'analyse de la politique fiscale en temps de crise nous renseigne-t-elle sur les rapports de confiance entre le pouvoir fiscal et les contribuables-citoyens ?

Le consentement à l'impôt peut paraître ébranlé en période de crise, ce qui implique le dépassement d'une supposée méfiance des contribuables-citoyens (Section 1). Pourtant, et dans le même temps, le consentement à l'impôt peut toutefois être renforcé, voire être repensé, pour restaurer la confiance des contribuables-citoyens (Section 2).

SECTION 1.

Le consentement à l'impôt ébranlé en période de crise : dépasser la supposée méfiance

Le refus du pouvoir de recourir à l'impôt pour surmonter la crise pourrait se comprendre par l'observation d'un rapport à l'impôt

(20) <https://www.franceculture.fr/economie/crise-du-covid-19-le-don-plutot-que-limpot>.

(21) Communiqué de presse, Service Communication, Hôtel de Matignon, 4 décembre 2020. <https://www.gouvernement.fr/espace-presse>.

contrarié des contribuables et ainsi une méfiance de ces derniers à l'endroit de toute initiative en la matière (§ 1), invitant dès lors les responsables politiques à explorer toutes alternatives (§ 2).

§ 1. L'ébranlement du consentement à l'impôt : la perte de confiance

Il faut rappeler ici que, si le consentement à l'impôt « sonne comme un oxymore tant l'impôt est assimilé à la contrainte » (22), il « repose finalement sur l'idée selon laquelle la nécessité des dépenses publiques puis leur financement par l'impôt doivent être collectivement acceptés, [...] parce que des contributions sont nécessaires, elles sont individuellement imposées aux contribuables après qu'elles ont été collectivement consenties » (23) ; l'impôt est essentiel au fonctionnement démocratique d'un État et conditionne le contrat social entre membres appartenant à une même communauté pour laquelle des charges publiques le rendent nécessaire.

L'altération du consentement doit être d'abord constaté avant d'avancer les causes de ce phénomène observable depuis plusieurs années. Les chercheurs en sciences sociales s'appuient sur plusieurs sources (24) pour observer qu'en cinq années, la situation s'est aggravée (25) mais pas de manière homogène. Elle diffère selon les catégories de contribuables identifiés par leur appartenance géographique, socioprofessionnelle ou encore politique.

Une première série d'informations nous renseigne sur la fragilisation du rapport entre le contribuable et le citoyen, en d'autres termes, sur la légitimité politique de l'impôt (26) reposant sur la rationalité axiologique du contribuable. D'abord, seule une faible majorité de Français juge faire un acte citoyen en payant des impôts (54 %), un chiffre en baisse de trois points par rapport au premier sondage de 2013. Ce sont les plus aisés qui ont l'impression la plus forte

(22) A. BARILARI, « Le consentement à l'impôt », *Revue française de finances publiques*, n° 147, septembre 2019, p. 191.

(23) A. MAÏTROT DE LA MOTTE, « Le consentement à l'impôt et les autorités européennes », *Revue française de finances publiques*, n° 150, mai 2020, p. 67.

(24) Notamment deux sondages IPSOS pour la Fondation internationale de finances publiques et deux publications du journal *Le Monde* daté de 2013 et 2018. Voy., en ce sens, F. PERROTIN, « Le rapport à l'impôt des Français », *Petites Aff.*, n° 225, décembre 2018, p. 4.

(25) F. PERROTIN, « Le rapport à l'impôt des Français », *op. cit.*

(26) « La fonction politique trouve sa pleine consécration comme contrat démocratique lorsqu'un compromis global est trouvé entre les grandes fonctions de l'État fiscal (et dépensier), et que ce compromis est soumis au consentement du peuple » : M. LEROY, « Justice sociale et impôt sur le revenu, une perspective sociologique », in L. VAPAILLE (dir.), *Refonder l'impôt sur le revenu ?*, Paris, L'Harmattan, 2013, p. 39.

d'accomplir un acte de civisme fiscal (68 %), les diplômés de l'enseignement supérieur (plus de 60 %) et les habitants des villes de plus de 100 000 habitants (59 %) (27). L'affaiblissement de consentement à l'impôt est particulièrement manifeste chez les moins de 45 ans, chez les habitants des communes de moins de 20 000 habitants, dans les catégories socioprofessionnelles des employés et ouvriers et chez les contribuables non assujettis à l'impôt sur le revenu. En outre, seul un sympathisant du Rassemblement national (RN) sur quatre adhère à la notion de civisme fiscal alors que cette notion concerne 86 % des sympathisants de La République en marche (86 %), 66 % de ceux du parti de gauche et 57 % de ceux du parti Les Républicains (57 %).

D'autres données nous informent sur l'affaiblissement de la légitimité sociale de l'impôt, reposant également sur la rationalité axiologique du contribuable. Ainsi, le sacrifice fiscal « semble moins perçu comme un des fondements de la démocratie que pensé comme le prix à acquitter pour les services rendus par l'État et les collectivités locales » (28). La volonté de maintenir un service public significatif dans des domaines comme l'éducation ou la santé remporte un maximum de suffrages. Elle est citée par 37 % des sondés, juste au-dessous de la volonté de maintenir un haut niveau de protection sociale (32 %). La nécessité de redistribuer les richesses des plus riches vers les plus pauvres ne convainc, quant à elle, que 23 % des sondés. Plus probant encore, pour près d'un sondé sur trois, ni le maintien d'un niveau élevé de services publics ni le haut niveau de protection sociale ou encore la redistribution des richesses ne justifient un haut niveau d'imposition. Toujours sur le plan de la légitimité/fonction sociale de l'impôt, la confiance est rompue en raison du sentiment d'injustice fiscale partagé par les assujettis. La conduite de la politique fiscale depuis l'élection présidentielle de 2017 est massivement perçue comme inégalitaire : seuls 16 % la perçoivent comme « juste », et respectivement 81 % et 76 % pensent qu'elle demande « plus d'efforts » aux retraités (94 %) et aux classes moyennes (84 %) qu'à l'ensemble des Français, alors que les catégories privilégiées sont considérées comme épargnées : 73 % des Français estiment que la politique du gouvernement leur demande moins d'efforts qu'à la moyenne. À tel point que 67 % des Français estiment que cette politique fiscale

(27) F. PERROTIN, « Le rapport à l'impôt des Français », *op. cit.*

(28) *Ibid.*

aggrave les inégalités, contre 54 % en 2013 (29). Par ailleurs, la légitimité financière de l'impôt n'est pas épargnée par le délitement du consentement à l'impôt. Le système fiscal, en effet, est perçu comme inefficace. Une très grande majorité des sondés estime que l'argent des impôts est mal utilisé (83 %). Plus significatif encore pour tenter de comprendre la résistance des pouvoirs publics à demander des efforts fiscaux supplémentaires aux contribuables-citoyens, une écrasante majorité (94 %) considère que, si la France devait réduire sa dette et ses déficits publics, elle devrait le faire principalement en réduisant fortement ses dépenses, notamment en matière de santé, d'éducation ou de prestations sociales, plutôt qu'en augmentant fortement les impôts, notamment la TVA, la contribution sociale généralisée (CSG) ou l'impôt sur le revenu !

S'attaquer aux causes de ce désenchantement n'est pas aisé, puisque ce dernier n'est pas uniforme pour l'ensemble des contribuables, mais cela trahit en tout état de cause une rupture dans l'adhésion et la confiance de ces derniers par rapport aux orientations de l'interventionnisme fiscal en France. De nombreux chercheurs montrent en effet que le consentement à l'impôt paraît troublé par un sentiment partagé d'injustice fiscale, un sentiment d'inégalité et une pression fiscale jugée trop forte en France (30). D'autres auteurs, constatant les manifestations de malaise fiscal qui peuvent même prendre la forme de mouvements collectifs de résistance à l'impôt (les pigeons, les poussins...), parfois très violents (bonnets rouges, refus de l'écotaxe...), et jugent que la « remise en cause du paradigme traditionnel du consentement à l'impôt résulte de différents phénomènes : la perception du faux-semblant de l'égalité par l'impôt, la reconstitution des privilèges ». Ces derniers sont le résultat d'une indiscipline fiscale (31) éprouvée par les États souverains dans la globalisation fiscale qui s'en émeuvent et s'en rendent pourtant complices (32).

(29) *Ibid.*

(30) M. FORSE et M. PARODI, « Les Français et la justice fiscale », *Revue de l'OCDE*, 2015, vol. 137, n° 1, pp. 97-132. Voy. également A. SPIRE, *Résistances à l'impôt. Attachement à l'État. Enquêtes sur les contribuables français*, Paris, Seuil, 2018.

(31) Généralisé par l'OCDE, ce concept s'avère plus pertinent lorsqu'on cherche à identifier tous les cas d'évitement de l'impôt. Il paraît suffisamment large pour intégrer les cas dans lesquels le contribuable semble respecter la lettre de la loi, mais contrevient à son esprit. De plus, cette idée d'indiscipline renvoie à l'idée de désobéissance qui interroge la relation étudiée ici entre le pouvoir fiscal et l'individu. En ce sens, voy. A. ROSA, *Impôt et solidarité. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, *op. cit.*, p. 148.

(32) A. SPIRE et K. WEIDENFELD, *L'impunité fiscale. Quand l'État brade sa souveraineté*, coll. L'horizon des possibles, Paris, La Découverte, 2015.

Dans ce contexte délicat, on comprend bien la frilosité du pouvoir fiscal ; dans la grande majorité d'entre eux, les contribuables sont en effet aussi des électeurs. Les pouvoirs publics en viennent à rechercher toutes autres alternatives possibles et crédibles, même si l'appel au don du ministre de l'Action et des Comptes publics n'aura pas résisté au flot de critiques.

§ 2. Tout sauf l'impôt : détourner la confiance, surmonter la méfiance

D'après un rapport de l'OCDE publié le 19 mai 2020 (33), l'épidémie de la Covid-19 conduit à une crise sanitaire et à un effondrement de l'activité économique sans précédent dans l'histoire récente, les mesures prises par les États pour contenir et atténuer la propagation du virus ayant des « répercussions économiques brutales et profondes » (34). Pour y faire face, la puissance publique dispose de plusieurs moyens et outils pour ne pas voir l'économie s'effondrer alors même qu'elle est placée dans un rapport d'interdépendance économique et financière en raison de son appartenance à un espace intégré, telle la France dans l'Union européenne. Il faut distinguer les mesures d'urgence prises au cours de l'année 2020, tant sur le plan national que sur le plan européen, des mesures envisagées à plus long terme par des instances nationales et supranationales.

Si la réponse fiscale (35) est à première vue fermement exclue, en raison de l'ébranlement du consentement à l'impôt et partant des rapports de méfiance entre les contribuables et le pouvoir fiscal, c'est inévitablement vers la dépense publique que le choix se porte, quitte à accroître considérablement le niveau de la dette publique, laquelle devra être « cantonnée, effacée ou mutualisée » (36). En tout état de cause, exclure l'outil fiscal implique nécessairement « le déploiement d'une action budgétaire et monétaire à la fois rapide et massive » (37).

(33) Rapport OCDE, « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus : accroître la confiance et la résilience », 19 mai 2020.

(34) Rapport OCDE, « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus : accroître la confiance et la résilience », *op. cit.*

(35) La France refuse ainsi de « fiscaliser » sa réponse, c'est-à-dire « soumettre à l'impôt » ou « financer par l'impôt », en créant de nouvelles assiettes ou en augmentant la rentabilité des impôts existants. En ce sens, voy. A. ROSA, « Fiscaliser », in *La dette publique (dossier)*, *Revue Gestion et Finances publiques*, n° 2, mars-avril 2018, p. 19.

(36) Voy. *supra*.

(37) M. COLLET, « Les mesures budgétaires et financières », *Rev. fr. dr. admin.*, 2020, p. 615.

D'abord, sur le plan national, par une succession de lois de finances rectificatives votées à partir de mars 2020 (38), des mesures d'urgence telles que la prise en charge du chômage partiel ou encore des fonds de solidarité en faveur des entreprises (39) sont venues soutenir les différents acteurs économiques pour pallier les pertes et le ralentissement dus à la crise sanitaire.

Ensuite, le plan de relance de 100 milliards d'euros annoncé le 3 septembre 2020 et le dépôt du projet de loi de finances initiale pour 2020 confirment la détermination des autorités à ne pas alourdir le sacrifice fiscal des contribuables-citoyens : « le budget 2021 amplifie et accélère la baisse des impôts engagée depuis 2017 [...] le taux de prélèvements obligatoires s'établira ainsi à 43,8 % de la richesse nationale en 2021, en baisse de 1 point par rapport à 2020 [...]. Cette baisse historique est confirmée dans le budget 2021, *traduisant l'engagement du Gouvernement d'exclure toute hausse d'impôts pour financer les dispositifs d'urgence et de relance* » (40). On peut – à tout le moins – louer la constance du gouvernement dans les orientations choisies pour contenir la crise économique et financière.

À l'échelle européenne, dès les prémices de la crise, les ministres des Finances de l'Union ont admis la suspension des contraintes budgétaires pesant sur les États de la Zone euro (41). La clause dite « dérogatoire » a, en effet, été activée. Elle permet d'assouplir les obligations du traité en cas de situation de crise, autorisant ainsi les institutions européennes à « geler » les règles préventives et correctives du Pacte de stabilité. À plus long terme, des voix s'élèvent et des instruments

(38) Ce premier projet de loi de finances rectificative (*LFR*) aura fait l'objet d'un débat et d'une adoption dans des délais records : seulement cinq jours, sans être déféré au Conseil constitutionnel. Elle prévoit la création d'une nouvelle mission au sein du budget de l'État « Plan d'urgence face à la crise sanitaire », dotée de deux « programmes ». Le programme 356 « Prise en charge du dispositif exceptionnel de chômage partiel à la suite de la crise sanitaire » ; le programme 357 « Fonds de solidarité pour les entreprises à la suite de la crise sanitaire (loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de finances rectificative pour 2020). Voy. M. COLLET, « Les mesures budgétaires et financières », *op. cit.*

(39) Le fonds de solidarité en faveur des entreprises est créé par l'État et les régions pour prévenir la cessation d'activités des très petites entreprises, micro-entrepreneurs, indépendants et professions libérales. Il permet de verser une aide directe aux entreprises. Il est financé par des contributions volontaires des personnes publiques et des personnes morales de droit privé (not. assurances). C'est un dispositif de soutien à la trésorerie, il complète d'autres mesures de soutien telles que l'indemnisation du chômage partiel des salariés, le report des charges, la garantie des prêts en trésorerie. Voy. FAQ Fonds de solidarité en faveur des entreprises, 18 novembre 2020, Economie.gouv.fr.

(40) Projet de loi de finances n° 3360 pour 2021.

(41) M. COLLET, « Les mesures budgétaires et financières » *op. cit.* Voy. également A. POTTEAU, « Le budget de l'Union européenne à la croisée des chemins. Une crise sanitaire puis économique révélatrice et inspiratrice », *Rev. trim. dr. eur.*, 2020, p. 567.

sont communément mis en place pour penser (panser) « le problème » des dettes souveraines, déjà identifié depuis la crise de 2008. La soutenabilité de la dette publique, c'est-à-dire « lorsque l'État est en capacité d'honorer ses obligations présentes et futures en menant des politiques économiquement faisables et politiquement réalistes » (42), est déjà (ré)interrogée. Bruno Le Maire, l'actuel ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance évoquait devant les représentants des citoyens la piste du « cantonnement » de la dette Covid en vue de permettre son amortissement (43). D'autres voix s'élèvent et plaident pour « une annulation » de la dette Covid (44), ou sa « conversion » en titres perpétuels à l'instar du ministre grec des finances Yanis Varoufakis qui avait suggéré de transformer la dette de son pays en « dette perpétuelle » (45). Une autre piste, jugée plus sérieuse, est en voie de concrétisation : « la mutualisation ». Le plan de relance européen de 750 milliards d'euros (46), initié par la Commission européenne et débattu tout au long de l'année 2020, a finalement trouvé une issue heureuse le 10 décembre 2020 lors du dernier Conseil européen de l'année en adoptant le NGEU (« Next-Generation EU »), dont la doctrine loue en particulier le caractère novateur et salvateur : « ce dispositif pourrait permettre de sortir, temporairement du moins, du cercle mortifère pour l'intégration européenne consistant à analyser le budget de l'UE comme un fardeau pour des budgets nationaux parfois sous tension, alors qu'au sein de l'Union économique et monétaire, il a, au contraire, vocation à constituer un instrument contribuant, aux côtés des finances nationales, à la relance de l'économie européenne et, par la voie de la mutualisation, à l'optimisation des ressources publiques » (47).

Que la dette publique soit cantonnée, mutualisée, mieux pilotée, redressée, qu'elle soit l'objet de toutes les mesures et discussions actuelles ne doit pas conduire à un raisonnement biaisé lorsque l'on s'interroge sur la confiance en temps de crise par le prisme du

(42) Rapport, Cour des comptes, *La situation et les perspectives des finances publiques*, juin 2020 p. 97.

(43) *Le Monde*, « Dette : la Cour des Comptes reste vigilante, l'État cherche des solutions », 30 juin 2020.

(44) *Le Monde*, « L'annulation de la dette publique détenue par la BCE libérerait les acteurs économiques de la crainte d'une future augmentation d'impôts », 26 mai 2020.

(45) M. COLLET, « Les mesures budgétaires et financières », *op. cit.*

(46) COM(2020) 442 final du 27 mai 2020, Communication de la Commission, *Budget de l'Union : moteur du plan de relance pour l'Europe*.

(47) A. POTTEAU, « Le budget de l'Union européenne à la croisée des chemins. Une crise sanitaire puis économique révélatrice et inspiratrice », *op. cit.*

consentement à l'impôt. En d'autres termes, le premier débat n'évince ni n'occulte l'autre, puisque la soutenabilité de la dette a toujours été et sera toujours liée à la capacité de l'État à lever l'impôt. Le pouvoir de lever l'impôt dont la puissance publique a le monopole peut être considéré comme un actif immatériel/incorporel de l'État par lequel sa souveraineté sera toujours valorisée, et qui rend l'État comme un débiteur particulier auprès des créanciers (48). Dès lors, contourner l'ébranlement du consentement à l'impôt en martelant son non-recours pour des raisons surtout politiques est au mieux contourner, au pire, détourner de sérieux enjeux démocratiques.

SECTION 2.

Le consentement à l'impôt renforcé et repensé en période de crise : restaurer la nécessaire confiance

La restauration de la confiance des contribuables en période de crise passe certainement par la représentation de l'administration fiscale comme une administration au service des contribuables-usagers « qui accompagne » (§ 1) et par un consentement à l'impôt « repensé » via la créativité du législateur fiscal (§ 2).

§ 1. Le consentement à l'impôt renforcé par le truchement de la légitimité gestionnaire de l'obligation fiscale

« La relation administration-administré, rationalisée dans un État de droit, se caractérise notamment par la confiance dans la légitimité et *in fine* dans la régularité de l'action administrative » (49). La récente adoption de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance en témoigne, même si ses apports ne peuvent être présentés comme révolutionnaires, tant la matière fiscale (50) était déjà empreinte de cette culture.

Si la confiance doit être établie dans toute relation entre administration et administrés, le champ du droit fiscal n'échappe pas à

(48) A. ROSA, « Fiscaliser », in « La dette, quelles solutions ? », *Revue Gestion et Finances publiques*, n° 2, mars-avril 2018.

(49) B. BONNET, « L'analyse des rapports entre administration et administrés au travers du prisme des principes de sécurité juridique et de confiance légitime », *Rev. fr. dr. admin.*, 2013, p. 718.

(50) J.-R. PELLAS, « La société de confiance, creuset d'une gouvernance fiscale revisitée ? », *Revue française de finances publiques*, n° 146, mai 2019, p. 239.

cette observation au point que l'évolution des rapports entre usagers-contribuables et administration fiscale témoigne d'un changement de paradigme ou du moins d'une variation de ce dernier dans la coconstruction du civisme fiscal. En effet, « à la différence du civisme fiscal classique fondé uniquement sur la confiance du contribuable dans le processus politique de décision fiscale, le nouveau civisme suppose en sus des rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration. Il en résulte un déplacement du consentement *de l'impôt* du cadre politique vers le cadre administratif » (51). Le fisc a progressivement abandonné la posture d'une administration de contrôle (52) pour se présenter comme une administration de services, (dé)laissant l'assujetti-obligé au profit du contribuable partenaire. On observe ce mouvement depuis le début des années 2000, lequel est mû par la nouvelle approche de la gestion fiscale, dans un contexte de modernisation du service public, mettant notamment l'accent sur la qualité du service (53). Dès lors, la volonté de transformer une relation traditionnelle de *défiance en relation de confiance* vise à la fois à assurer au mieux le recouvrement de l'impôt et à démontrer l'exemplarité de la nouvelle DGFIP dans la modernisation de l'État.

La Cour des comptes souligne le jeu d'équilibriste auquel doit s'adonner l'administration fiscale dans ses rapports avec les contribuables. Avec le mouvement de modernisation, cette dernière doit en effet prendre en compte trois dimensions de son public : « le citoyen qui déclare et pa[i]e ses impôts, est en même temps un contribuable qui aspire au bon emploi de sa contribution et un usager qui attend un niveau élevé de qualité de service » (54). De plus, ce mouvement emprunte différentes voies : la dématérialisation, la simplification et la contractualisation des rapports (55) ; aussi, l'administration fiscale s'est-elle engagée dans une mutation culturelle visant à fonder sur une plus grande confiance réciproque le consentement des contribuables à payer leurs impôts.

Cette mue n'est pas franco-française. L'adoption du Code européen des contribuables en novembre 2016 témoigne d'une certaine

(51) M. BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *Revue française de finances publiques*, n° 112, novembre 2010, p. 26.

(52) Ainsi, les administrations fiscales font partie des administrations de l'État dont les relations avec leurs usagers se sont longtemps exercées sur la base du principe d'autorité.

(53) Rapport, Cour des comptes, « Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises », février 2012, p. 21.

(54) *Ibid.*

(55) A. ROSA, « La contractualisation et le contribuable », in Dossier « La contractualisation en droit public : bilan et perspectives », *Rev. fr. dr. admin.*, n° 2, mars-avril 2018.

standardisation des pratiques et de l'importance accordée à la confiance et de sa fondamentale dans les rapports entre les contribuables-citoyens et les administrations fiscales. Le Code européen des contribuables est une norme, assimilable à du droit souple (56), qui repose « sur les grands principes généraux et les meilleures pratiques des États membres jugés utiles pour renforcer la *coopération* et la *confiance* entre les administrations fiscales et les contribuables » (57). Ce document promeut la réciprocité des droits et des devoirs des deux parties comme « base du respect des obligations » nécessaire à l'instauration d'une véritable relation de confiance entre l'administration et le contribuable (58).

Ces mouvements observés en France et plus largement dans les États membres de l'Union européenne traduisent finalement la faiblesse de la légitimité politique de l'impôt, laquelle se voit supplanter par une légitimité gestionnaire, administrative. En temps de crise, si la première paraît fragilisée, il semble plus opportun que jamais de renforcer la seconde afin de ne pas rompre la confiance des contribuables-citoyens et de ne pas aggraver l'ébranlement du consentement à l'impôt. Le législateur semble l'avoir bien compris, puisque, dès le début de la crise, il a pris des mesures « urgentes » afin d'accompagner les contribuables dans cette crise. On remarque que, sur le fond, les mesures prises ont vocation à soutenir les acteurs économiques via des reports, allègements ou exonérations fiscales. Sur la forme, l'administration se montre à l'écoute et multiplie les canaux de diffusion de l'information à l'endroit de tous les contribuables pour renforcer leur connaissance des règles nouvellement en vigueur et, partant, le fisc leur assure une certaine sécurité et confiance.

Ces mesures ont été précisées sur certains aspects par 4 des 25 ordonnances publiées au *Journal officiel* du 26 mars 2020, prises par le gouvernement habilité à légiférer par voie d'ordonnance par la loi d'habilitation n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19 (59).

Sur le premier point, sans être exhaustif, on peut citer le report pour une durée de trois des échéances fiscales des impôts directs, à

(56) Rapport, Conseil d'État, *Droit souple*, Étude annuelle 2013, La Documentation française, p. 70.

(57) A. ROSA, « La contractualisation et le contribuable », *op. cit.*

(58) A.G. HAMONIC-GAUX, « Les sources européennes du nouveau civisme fiscal : l'adoption d'un Code européen du contribuable », *Revue française de finances publiques*, n° 141, février 2018, p. 271.

(59) Loi n° 2020-289 du 23 mars 2020 de finances rectificative pour 2020, Loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19, *JORF*, N° 0072 du 24 mars 2020.

savoir notamment les acomptes d'impôt sur les sociétés (IS), la taxe sur les salaires et les acomptes de cotisation foncière des entreprises (CFE) et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). En outre, les entreprises peuvent demander à l'administration fiscale le remboursement par anticipation des crédits d'impôt comme le crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) et le crédit d'impôt recherche (CIR). Elles peuvent également demander le remboursement des crédits de TVA, laquelle reste en revanche exigible. Par ailleurs, les aides financières versées via le fonds de solidarité (60) sont exonérées d'impôt. Enfin, l'administration s'est engagée à ne pas prendre d'acte de procédure sur des contrôles fiscaux engagés à la date du 12 mars 2020 et à ne pas entreprendre de nouveaux contrôles. Logiquement, les délais de prescription de l'action en recouvrement des créances recouvrées par le comptable public sont prolongés, tandis que les contribuables qui rencontrent des difficultés financières liées à la pandémie peuvent demander soit des délais de paiement, soit la remise gracieuse de tout ou partie d'impôts (s'agissant d'impôts directs (61)) ou la remise des pénalités (s'agissant des impôts indirects) conformément au cadre légal en vigueur avant la crise.

Sur le second point, le gouvernement a multiplié les informations et publications à l'endroit des contribuables, notamment par le biais de Foires aux questions (FAQ) accessibles depuis le site du ministère, simple d'accès et très régulièrement mises à jour (62), afin non seulement de simplifier les rapports entre l'administration fiscale et ses usagers, mais également de les resserrer en période de crise.

Sur le plan international, les États ont adopté des stratégies comparables à court terme. Le rapport de l'OCDE précité indique en effet que le type de mesures fiscales le plus fréquemment utilisé par les pays de l'OCDE et du G20 afin de renforcer la trésorerie des entreprises a été le report du paiement des impôts, l'accélération des remboursements d'impôts (TVA et autres contributions) aux contribuables dont l'administration est débitrice. Mais, plus intéressants encore sont les travaux de l'OCDE lorsque ces derniers alertent sur la rupture totale de confiance et, partant, du consentement à l'impôt que la crise pourrait provoquer : « l'expérience porte à croire que la conformité fiscale peut se relâcher en temps de crise. Les contribuables qui subissent de fortes tensions

(60) Voy. *supra*.

(61) Art. 247 du Livre des procédures fiscales.

(62) Voy. p. ex. FAQ « Actions mises en œuvre par la DGFIP », mise à jour le 2 novembre 2011.

financières peuvent se sentir contraints de déroger à leurs obligations de déclaration et de paiement de l'impôt pour alléger ces pressions [...]. Les contribuables confrontés à des difficultés financières soudaines et profondes peuvent estimer ne pas avoir d'autre choix que de transférer leurs activités du secteur formel vers le secteur informel, en l'absence de réactions appropriées et ciblées de la part des pouvoirs publics » (63).

Ces mesures urgentes sont d'essence conjoncturelle. Structurellement, restaurer la nécessaire confiance des contribuables-citoyens peut se réaliser par une voie plus risquée, mais curieusement rendue possible par un contexte de crise : innover.

§ 2. Le consentement à l'impôt repensé : l'opportunité de la crise

La crise peut être présentée comme une opportunité pour adopter effectivement des mesures envisagées depuis plus longtemps, mais qui se heurtaient à des résistances, susceptibles de tomber face à l'urgence et l'ampleur du trouble provoqué : « le caractère sans précédent de la crise amène par exemple à s'interroger sur la possibilité de prendre des mesures exceptionnelles, comme ce fut le cas après les grandes guerres ou les grandes crises budgétaires » (64). Cela n'exclut pas de s'enquérir du consentement à l'impôt des contribuables, au contraire, la crise vient légitimer la réforme fiscale ou la création du prélèvement fiscal. En règle générale, trois possibilités sont ouvertement discutées par les responsables publics : créer de nouveaux impôts, réformer l'existant ou taxer les contribuables les plus aisés. Ces débats sont ouverts sur un plan national et supranational.

Au niveau national, certaines voix cherchent à faire admettre l'idée que la crise constitue une aubaine pour légitimer un alourdissement de la pression fiscale qui pèse sur les plus fortunés. Sur un plan politique, moins de trois mois après les prémices de la crise, une proposition de résolution parlementaire portée par le parti socialiste et républicain demandant au gouvernement de mettre en œuvre une imposition de solidarité sur le capital afin de renforcer la justice fiscale et sociale et de répondre au défi de financement de la crise sanitaire, économique et sociale de la Covid-19 (65) a été discutée, puis finalement rejetée.

(63) Rapport OCDE, « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus : accroître la confiance et la résilience », 19 mai 2020.

(64) *Ibid.*, p. 4.

(65) Texte n° 457 (2019-2020) de MM. P. KANNE, V. ÉBLE, Cl. RAYNAL, J. BIGOT et plusieurs de leurs collègues, déposé au Sénat le 25 mai 2020.

La lecture des travaux parlementaires montre le rapport étroit entre la taxation des plus aisés et le sentiment de justice fiscale, que la crise viendrait accroître mais pourrait – en partie – atténuer. Le sénateur Vincent Eble l'a exprimé en ces termes : « à la suite du “grand confinement” qu'a connu notre planète, les pouvoirs publics ont un besoin sans précédent de ressources. Or, dans les circonstances actuelles, seul le capital est mobilisable : ni les revenus ni la consommation ne le sont. Rejeter une réflexion sur l'imposition du capital, le stock plutôt que le flux, est un non-sens économique absolu. Ceux-là négligent au surplus la question pourtant essentielle en matière d'équité contributive des représentations symboliques, desquelles découle l'acceptabilité des dispositifs fiscaux » (66). Les responsables politiques qui ont soutenu cette proposition se sont également appuyés sur les travaux de chercheurs français qui ont proposé la création d'un impôt européen sur le patrimoine. Cet impôt progressif sur la fortune, qui serait limité dans le temps et à l'échelle européenne, s'appliquerait aux patrimoines de plus de 2 millions d'euros (67).

Au niveau supranational, l'OCDE s'estime « prête à envisager et à examiner de nouvelles idées, et à jeter un regard neuf sur celles qui existent, comme les taxes de solidarité ou la taxe carbone » (68). Si la taxation des plus riches est toujours sensible politiquement, les auteurs du rapport montrent que la deuxième option envisagée permettrait de concilier les objectifs de mobilisation des recettes avec une réforme structurelle, plus fondamentale, à long terme.

Enfin, l'organisation internationale ouvre des pistes qui ne sont pas nouvelles, en particulier pour l'Union européenne qui planche sur ces questions depuis quelques années : la taxation de l'économie numérique et la juste imposition des multinationales, c'est-à-dire faire en sorte que les entreprises multinationales acquittent un impôt minimal (69). Ces questions éminemment politiques ont été à nouveau débattues à l'occasion de l'adoption du Plan de relance européen. Il

(66) *Ibid.*

(67) Voy. not. *Le Monde*, « Rien n'empêche les États qui le souhaitent de taxer les grandes fortunes d'aujourd'hui », 12 février 2020 ; « La dette Covid relance le débat sur la taxation des plus riches », 11 novembre 2020.

(68) Rapport OCDE, « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus : accroître la confiance et la résilience », 19 mai 2020

(69) COM(2019) 8 final, Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, *Vers un processus décisionnel plus efficace et plus démocratique en matière de politique fiscale dans l'Union*. Voy. également. A. ROSA, « Existe-t-il un droit fiscal de l'Union européenne », *Revue Gestion et Finances publiques*, 2020, n° 4, p. 109.

est relativement peu aisé de se prononcer sur l'avenir de ces réformes, tant la matière fiscale ne se prête pas au jeu des prédictions, mais, à n'en pas douter, ces projets ne pourront aboutir sans la confiance des contribuables, laquelle est indispensable à la démocratie.

BRUYLANT