

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



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

Civisme fiscal vs éthique fiscale : Quel(s) devoir(s) du contribuable ?

Audrey Rosa

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

Civisme fiscal vs éthique fiscale : Quel(s) devoir(s) du contribuable ?

Audrey ROSA

Maître de conférences, IRDEIC, UT1 Capitole.

« L'impôt devrait être compris et accepté par les citoyens, car il est l'un des instruments qui permettent de concilier la puissance de l'Etat et la liberté de l'individu »¹. S'interroger sur les rapports entre la notion de civisme fiscal et celle d'éthique fiscale implique nécessairement de s'intéresser à ceux des contribuables envers leur devoir fiscal.

D'abord, le civisme fiscal s'appréhende comme une « attitude d'adhésion, le civisme valorise des aspects de l'intérêt général pour mobiliser la capacité de participation (le vote) la capacité de contribuable (l'impôt), et la capacité de réciprocité des personnes »². La notion de « civisme »³ est distincte de la notion de citoyenneté. Cette dernière est une notion juridique, rattachée à la nationalité et consacre un ensemble de droits et devoirs. Le civisme relève plutôt de l'exercice de la citoyenneté, il n'est pas proprement juridique, pourtant il engage le droit dans son élaboration⁴, sa réception et son exécution en effet : « le civisme constitue certes une vertu individuelle, mais qui engage le collectif et mesure un comportement dans son rapport avec la norme »⁵. En ce sens, la notion de civisme intéresse les intérêts particuliers et l'intérêt général en ce qu'elle permet d'apprécier comment les premiers accomplissent leurs devoirs au nom du second⁶.

La notion de civisme fiscal est qualifiée par la doctrine comme « une forme de soutien à l'équipe au pouvoir (...) et traduit un engagement en faveur du régime politique »⁷ et par les institutions comme « la propension de chaque contribuable à s'acquitter de la contrainte fiscale »⁸. On l'observe, l'appréhension du civisme fiscal permet et même commande d'aller au-delà du simple consentement de l'impôt formalisé à l'article 14 de la Déclaration des Droits de

¹ L. MEHL, P. BELTRAME, *Science et technique fiscale*, Paris, PUF, 1984, p.28.

² H. BELLANGER, *Civisme, vertu privée, d'utilité publique*, Éditions Autrement, 2009, p.13.

³ « Au sens romain du mot civis : expression qui désigne précisément le lien social qui, par-dessus tous les rapports particuliers et tous leurs groupements partiels, rattache tous les membres de la nation à un corps unique de société politique » Raymond CARRE DE MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'État*, Paris, 1920, CNRS, 1969, tome I, p.3. Cité par J-C DUCROS, *Sociologie financière*, Thémis, PUF, 1982, p.144.

⁴ Voir en ce sens, G. ORSONI, « La réactivité de la gestion, facteur de lisibilité de l'impôt ? », *RFFP*, n°112, 2010, p.47-54.

⁵ H. BELLANGER, *Civisme, vertu privée, d'utilité publique*, *op.cit.* p.13.

⁶ « Le civisme est classiquement donné comme le sens des responsabilités et des devoirs envers la cité, c'est-à-dire la société organisée (...) la tendance à conformer les comportements, individuels aussi bien que collectifs, à l'intérêt général ». J-C DUCROS, *Sociologie financière*, *op.cit.* p.144.

⁷ M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p.107, p.244.

⁸ Etude, Baromètre des prélèvements obligatoires en France, Première édition 2021, Conseil des prélèvements obligatoires, février 2022, p.2.

l'Homme et du Citoyen de 1789. Ce dernier, de portée politique et juridique, ne renseigne que partiellement sur l'accomplissement du devoir fiscal puisqu'il procède d'une conception qui « considère le citoyen comme un être raisonnable, soucieux du bien commun et conscient qu'au travers du consentement de l'impôt exprimé par ses représentants, c'est bien son propre consentement qu'il exprime »⁹.

L'enjeu ici est primordial, puisque l'acceptation politique de l'impôt est étroitement liée à la nature démocratique du pouvoir qui impose mais une telle définition du consentement ne suffit pas à rendre compte de la réalité -notamment sociologique- des rapports que les citoyens entretiennent avec l'impôt et les contribuables envers leur devoir.

Dès lors, c'est vers le consentement à l'impôt, forme intime et première de consentement, dans lequel est notamment engagé l'aspect sociologique du sacrifice fiscal¹⁰ que le civisme fiscal trouve son utilité et sa pertinence pour les champs disciplinaires qui investissent la question de la légitimité politique et sociale de l'obligation fiscale.

Si l'appréhension de la notion de civisme fiscal invite à aller au-delà d'une approche purement positiviste en mobilisant des résultats produits par d'autres sciences sociales ; il en est de même pour l'approche de l'éthique qui paraît embarrasser une partie de la communauté scientifique: « l'abondance des réflexions consacrées à l'argument éthique et la diversité des positionnements laissent entrevoir une incapacité de la communauté scientifique à se référer à une approche unique qui ferait autorité »¹¹. L'éthique, dans son sens commun, renvoie à une science de la morale et à l'art de diriger une conduite¹². La proximité des notions d'éthique et de morale s'observe par leurs racines : éthique vient du grec « ethos » qui signifie relatif aux mœurs », la morale vient du latin « mores », qui renvoie à « mœurs ». Un consensus semblerait adopté par une grande majorité des auteurs selon lequel « la morale commande, l'éthique recommande »¹³. L'éthique relève et révèle la moralité d'un comportement.

⁹M. BOUVIER, *L'impôt sans le citoyen ?* LGDJ, 2019, p.23.

¹⁰A. ROSA, *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Collection Bibliothèque parlementaire et constitutionnelle, 2015.

¹¹K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n°1, 2020 pp-129-143.

¹²T. LAMBERT « Ethique et fiscalité », *Petites affiches*, n°239, déc 2011.

¹³A. ETCHEGOYEN, *La valse des éthiques*, ed. Bourin, 1991, p. 60. Cité par K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *op.cit.*, p.136. Toutefois, ce consensus est relativisé par une partie des philosophes qui considèrent « qu'il est probablement impossible de proposer un critère précis de délimitation du domaine moral ou éthique qui fasse l'unanimité ». R. OGIEN, C. TAPPOLET, *Les concepts de l'éthique, faut-il être conséquentialiste ?* Hermann, 2009, p.23.

La réflexion doctrinale sur le rapport entre l'éthique et la fiscalité n'est pas nouvelle, en témoigne une manifestation scientifique organisée à Aix-en-Provence, logiquement pluridisciplinaire, intitulée « Ethique et fiscalité », dont les actes ont été publiés en 2011¹⁴. On observe ici la prudence avec laquelle les auteurs manient ce concept qui dérouté quelque peu les juristes accoutumés à considérer plutôt la norme et l'obligation juridique. Cette réflexion doctrinale a accompagné -ou anticipé- l'essor médiatique de la notion d'éthique fiscale depuis une dizaine d'années, laquelle est associée au comportement supposé « exemplaire » ou « citoyen » des grandes entreprises, en particulier concernant leur contribution à l'impôt sur les sociétés dans une économie globalisée¹⁵.

L'émergence de la notion d'éthique fiscale s'invitant dans les réflexions connues mais nourries sur la justice fiscale et les phénomènes de résistance à l'impôt¹⁶, suscite un certain nombre de questionnements. Si on la compare, voire la confronte à la notion de civisme fiscal, quels enseignements peut-on en tirer sur le comportement du contribuable ? L'intérêt (re) marqué pour la notion d'éthique fiscale rend-il obsolète celle de civisme fiscal lorsqu'il s'agit de saisir le devoir du contribuable ? Quels rapports entretiennent l'éthique fiscale et le civisme fiscal ?

L'éthique fiscale et le civisme fiscal désignent un rapport du contribuable à la norme qui diffère (I), ce qui n'est pas sans conséquence sur la question fondamentale de la légitimité du devoir fiscal (II).

I. Civisme fiscal vs éthique fiscale : le rapport du contribuable à la norme

Le civisme fiscal est d'abord un instrument qui permet de jauger et d'apprécier le comportement du contribuable face un ensemble d'obligations fiscales (A), alors que la mobilisation de l'éthique fiscale pour comprendre le comportement du contribuable est la marque certaine d'un mouvement de moralisation du rapport du contribuable à la norme fiscale (B).

¹⁴ *Ethique et fiscalité*, Centre de Recherche en Ethique Economique et des affaires, PUAM, 2011.

¹⁵ Voir notamment « Fiscalité, éthique, réputation : vers une nouvelle ère ? » publié par le journal Le Monde, le 14 octobre 2014 à et mis à jour le 19 août 2019, dans lequel les auteurs interrogent cet essor « L'éthique serait-elle en train de prendre le pas sur la légalité dans les politiques fiscales des entreprises, faisant passer la fiscalité d'un sujet technique à un sujet stratégique impactant directement l'image de l'entreprise ? Manifestement, observés à la loupe « éthique » les échanges intragroupe et donc les prix de transfert deviennent sources des principales crises d'image liées à la fiscalité et donc plus encore des sujets stratégiques pour l'entreprise ».

¹⁶ « L'impôt est lié à des enjeux de souveraineté, à des conceptions collectives de ce qui est juste ou pas, de ce qu'on doit au corps politique dont on est membre. Parler de l'éthique, c'est précisément nous interroger sur le caractère plus ou moins juste des institutions dans lesquelles nous vivons, qu'elles soient politiques, socio-économiques, éducatives ou autres » G. MONSELLATO, C. RENOARD « Ethique et fiscalité », *Géoéconomie*, 2016/4 n° 8, p. 33-46.

A. Le civisme fiscal, instrument de mesure et d'appréciation du comportement des contribuables face à leurs obligations fiscales.

Le civisme fiscal est communément défini comme l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales¹⁷. Cet accomplissement se mesure (1) et matérialise un acte de volonté (2).

1) Le civisme fiscal comme instrument de mesure du comportement des contribuables

La notion de civisme fiscal est la traduction française de « voluntary compliance » utilisée par l'OCDE et le FMI¹⁸. Si l'accomplissement volontaire des obligations fiscales résulte d'un comportement civique, son inexécution ou exécution entachée d'erreurs sont évidemment sanctionnées par le droit. Dès lors, le prononcé de sanctions fiscales de nature administrative et pénale renseigne assurément sur le niveau du civisme fiscal dans un lieu donné et à un moment déterminé.

Sur le niveau de connaissance du civisme fiscal, le législateur organique a souhaité pousser les investigations et précisé les données disponibles. Un rapport de la Cour des comptes de 2012¹⁹ indiquait déjà que le passage à la culture initiée par la LOLF n'avait pas remis en cause le processus de modernisation de l'administration fiscale car « l'objectif énoncé de promouvoir le civisme fiscal et renforcer la lutte contre la fraude est décliné par des indicateurs qui reprennent les points de vue du citoyen (indicateurs d'efficacité), de l'usager (indicateurs de qualité) et du contribuable (indicateurs d'efficience) ». Lors de l'adoption de la loi de finances pour 2006, à la mission « gestion et contrôle des finances publiques » correspondait un programme « gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local » avec comme premier objectif le « civisme fiscal ». On pouvait observer que les trois indicateurs tels que le respect du délai légal de paiement par les entreprises, le respect des obligations à l'IR, le taux de recouvrement des impôts sur rôle étaient relativement perfectibles²⁰. Cette démarche de performance laquelle permet la mesure du civisme fiscal, a été poursuivie par les lois de finances successives. Ainsi, dans le programme n°156 « gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local » du projet annuel de performance annexé à la mission « Gestion des finances publiques » pour le projet de loi de finances 2023, on observe la constance de cette préoccupation : « le

¹⁷ Cour des Comptes, « *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises* », février 2012, p.21.

¹⁸ Rapport précité, p.19.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ M. LEROY, « Sociologie de l'administration fiscale » in *L'administration de l'impôt en France et dans le Monde*, sous la direction de M. LEROY, L'Harmattan 2008, p.25.

recouvrement des recettes publiques s'appuie notamment sur le développement du civisme fiscal, lequel s'exprime par l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs démarches et obligations fiscales. Il constitue un enjeu stratégique pour la DGFIP. Il concerne en premier lieu le civisme déclaratif, mais aussi le civisme de paiement, garant du niveau et de la régularité des rentrées fiscales²¹.

Si ces éléments sont précieux pour jauger du niveau de civisme fiscal en France, ils n'éclairent que partiellement sur le rapport des contribuables à leur devoir fiscal.

2) Le civisme fiscal et les déterminants de l'acceptation de l'impôt

La notion de civisme fiscal permet d'aller plus loin que la seule mesure de l'accomplissement des obligations, elle interroge la volonté du contribuable. Cela implique d'écarter une seule lecture positiviste et d'adopter, à l'instar des sociologues, une démarche empirique. En ce sens, il faut saluer une initiative récente du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) qui a commandité un sondage et l'a publié en février 2022 : « Le baromètre des prélèvements obligatoires » réalisé auprès d'un échantillon représentatif de la population française. Ce dernier a vocation à mesurer périodiquement la perception qu'ont les Français des prélèvements fiscaux et sociaux et ainsi à éclairer les pouvoirs publics sur l'état et l'évolution de l'opinion dans ce domaine²². Cette démarche « poursuit l'ambition d'œuvrer à la consolidation du civisme fiscal et à la bonne acceptation des prélèvements obligatoires »²³. L'objet essentiel du « baromètre de l'impôt » est d'étudier l'évolution et les déterminants de l'acceptation de l'impôt. Cette étude est riche d'enseignements sur le civisme fiscal, par conséquent sur le rapport des contribuables à la norme. D'abord, l'analyse met en perspective les facteurs de blocage tels que la méconnaissance ou la mauvaise compréhension du système fiscal, lesquels peuvent déprécier le niveau d'adhésion au système fiscal, « puisqu'un contribuable qui connaît mal le système fiscal ou qui ne comprend pas les mécanismes en jeu a plus de chance d'être critique vis-à-vis de l'impôt »²⁴. En outre, la perception d'un système fiscal injuste, soit parce qu'il met trop à

²¹ Pour l'indicateur 1.2 « Taux de déclaration et de recouvrement spontané », on trouve notamment le taux d'utilisateurs respectant leurs obligations déclaratives (99% en 2021), taux brut de recouvrement des impôts professionnels hors CF (99,49% en 2021), taux de paiement des amendes (61,96% en 2021) ;

²² Le baromètre s'inscrit dans la mission du CPO, qui est chargé « d'apprécier l'évolution et l'impact économique, social et budgétaire de l'ensemble des prélèvements obligatoires ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative à ces prélèvements » (loi n° 2005-358 du 20 avril 2005).

²³ Etude, Harris interactive pour le Conseil des prélèvements obligatoires « Les français et les prélèvements fiscaux et sociaux », Septembre 2021. Baromètre des prélèvements obligatoires en France, première édition 2021, février 2022, p.1.

²⁴ Par exemple, 15 % des Français ne savent pas s'ils payent la CSG ou pas, et parmi ceux qui affirment la payer, 45 % ne connaissent pas son taux.

contribution les plus aisés, soit parce qu'il ne le fait pas assez, affecte négativement l'acceptation des prélèvements. A contrario, on observe que, plus l'opinion sur l'utilisation de l'argent public est positive, plus l'acceptation du prélèvement est élevée. Une analyse statistique montre que la satisfaction vis-à-vis de l'utilisation de l'argent public est un des ressorts les plus importants de l'acceptation de l'impôt, et ce, quelle que soit la mesure de l'acceptation utilisée.

Les auteurs de l'étude tirent des conclusions qui témoignent d'une certaine solidité de l'acceptation du principe de l'imposition : « 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 »²⁵.

Ainsi, la notion de civisme fiscal revêt une double fonction et à ce titre présente un double intérêt. Mobiliser le civisme fiscal permet aux chercheurs en sciences sociales -et aux pouvoirs publics- non seulement de mesurer, dans une démarche quantitative, le niveau d'acceptation de l'effort fiscal des contribuables ; et dans une démarche qualitative, de comprendre et connaître le sentiment des contribuables face à leur devoir fiscal. Il s'agit là d'une première et majeure différence avec la notion d'éthique fiscale.

B. L'éthique fiscale, un processus de moralisation du rapport du contribuable à l'obligation fiscale

Si le civisme fiscal est une notion relativement bien connue et employée lorsqu'il s'agit de s'intéresser au devoir fiscal, tel n'est pas le cas de la notion d'éthique fiscale qui doit être contextualisée (1) laquelle entraîne un processus de moralisation (2).

1) L'essor de l'éthique fiscale

Peu maniée par les juristes, l'éthique fiscale a connu un essor médiatique et s'est déployée dans le débat public lorsque la fiscalité -en particulier celle qui frappe les entreprises- est progressivement devenu un enjeu de la globalisation économique, laquelle n'est pas sans incidence sur la répartition du « fardeau fiscal » entre les différentes catégories de contribuables. Ainsi, « les médias et les ONG sont devenus parties prenantes du débat fiscal au point qu'il est devenu un réel sujet de préoccupation et de réputation pour les entreprises. La fiscalité (...) constitue désormais un enjeu politique pour les entreprises appelées à justifier leur

²⁵ Etude précitée p.5.

politique fiscale »²⁶. L'émergence de l'éthique fiscale est intimement liée à la promotion d'une gouvernance fiscale plus prudente et transparente pour les (grandes) entreprises, il s'agit d'une « exigence forte que l'on ne peut ignorer, car elle traduit cette volonté manifeste de moraliser l'activité économique de l'entreprise »²⁷. Ici, le jugement porté sur le comportement de l'entreprise se déplace du terrain de la légalité vers celui de la moralité.

2) La moralisation du comportement fiscal des entreprises

Il s'agit alors d'apprécier « collectivement » si l'entreprise adopte un comportement irréprochable, de juger ses choix sur le plan de la fiscalité. Il n'est plus question d'examiner l'accomplissement volontaires de ses obligations fiscales comme l'exige le civisme fiscal ; mais de connaître son rapport à la norme fiscale dans un Etat où elle exerce ses activités et réalise tout ou partie de ses bénéfices. Ainsi, « l'enjeu crucial d'un débat sur les liens entre éthique et fiscalité consiste à faire émerger davantage les points de convergence entre les logiques financières et fiscales d'un côté, et les questions extra financières de l'autre. L'objet est donc bien de réfléchir à la manière dont les acteurs économiques prennent en compte les conséquences de leurs décisions, à différentes échelles – de temps et d'espace »²⁸.

Cette première observation appelle deux séries de remarques.

La première est que la mobilisation de l'argument éthique ne semble concerner que l'appréciation du caractère moral ou non du comportement fiscal d'une partie des contribuables. Il s'agit en effet d'interroger les pratiques des contribuables entreprises plutôt que celles des contribuables particuliers, ce qui pourrait s'expliquer au regard de l'impératif de transparence qui pèse en particulier sur cette catégorie de contribuables : « la transparence fiscale est en fait une méta-norme dont l'objectif revendiqué est de structurer la nouvelle gouvernance fiscale afin d'éliminer l'opacité d'un système fiscal »²⁹. Le comportement des entreprises est rendu public par un procédé de publicisation de leurs pratiques qui deviennent un objet de débat public, alors que les comportements des contribuables particuliers restent sinon dans l'ombre, du moins à l'abri du jugement moral que pourrait porter l'opinion publique.

La seconde remarque, plus théorique, consiste à relever que l'émergence de l'éthique fiscale n'est pas neutre sur le plan des idées politiques et philosophiques et traduit peut-être et

²⁶ G. MONSELLATO, C. RENOARD « Ethique et fiscalité », *op.cit.*

²⁷ K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *op.cit.*, p.

²⁸ G. MONSELLATO, C. RENOARD « Ethique et fiscalité », *op.cit.*

²⁹ J-R PELLAS « La transparence du contribuable : l'éloge d'une norme éthique », *RFFP*, n°140, nov. 2017, p.75

paradoxalement une régression sur le plan de la justice : « cette offensive de la morale en fiscalité représente à cet égard le triomphe du libéralisme. Vouloir transférer la fiscalité du droit vers la morale, c'est en supprimer le caractère normatif, c'est en faire une notion subjective, par essence inégalitaire »³⁰.

Alors que le civisme fiscal permet au législateur et aux chercheurs d'apprécier le respect des obligations fiscales par l'ensemble des contribuables et leurs sentiments par rapport au devoir fiscal ; l'éthique fiscale se place a priori en dehors du droit et semble concerner qu'une partie des contribuables lesquels -par leurs pratiques - sont soumis soit à l'opprobre de l'opinion publique soit à son acclamation.

Il s'agit d'interroger désormais si ces différences majeures entre le civisme fiscal et l'éthique fiscale subsistent lorsque l'on interroge le rapport du contribuable à son devoir.

II. Civisme fiscal vs éthique fiscale : le rapport du contribuable à la légitimité du devoir fiscal

Le civisme fiscal entretient avec la légitimité de l'impôt des rapports étroits. Plus le prélèvement fiscal est considéré comme légitime et plus le civisme fiscal est élevé, raison pour laquelle le consentement à l'impôt éclaire et nourrit ce rapport (A). L'éthique fiscale entretient avec la légitimité de l'impôt un rapport plus singulier, son évocation sert d'abord à démontrer l'accomplissement d'un devoir fiscal (B).

A. Le civisme fiscal ou l'acceptation du devoir fiscal

L'accomplissement volontaire des obligations fiscales implique que le contribuable accepte son effort fiscal, qu'il le juge légitime et nécessaire au maintien du lien social. Aussi, la notion de civisme fiscal résulte-t-elle d'un construit social. L'acceptation de l'impôt peut être abordée selon deux approches parfaitement complémentaires. D'abord, les représentations de l'impôt ont été élaborées pour justifier et fonder le sacrifice fiscal, pour légitimer l'impôt auprès des contribuables puisque « la justification de l'impôt ne peut se réduire à son assise légale, à la seule équation souveraineté-consentement, il lui faut une justification finaliste »³¹. Ensuite, la sociologie de l'impôt renseigne sur les différentes rationalités du contribuable face à son devoir

³⁰ G. MONSELLATO, C. RENOARD « Ethique et fiscalité », *op.cit.*

³¹ J-B. GEFFROY, « Impôt », in *Dictionnaire de la culture juridique*, sous la direction de D. ALLAND, S. RIALS, Quadriga, Lamy-PUF, 2003, p.806p.808.

fiscal. L'ensemble de ces éléments concourent à comprendre et consolider le civisme fiscal comme en appelle de ses vœux le Conseil des prélèvements obligatoires.

1) Un devoir fiscal fondé

Les fondements et les représentations de l'obligation fiscale renseignent sur les rapports que l'impôt articule entre l'individu, la communauté sociale et politique à laquelle il appartient et le pouvoir fiscal. Dès lors, pour fonder le sacrifice fiscal et le rendre plus acceptable auprès de ceux qui subissent le fardeau fiscal, deux grandes théories peuvent être brièvement présentées : la théorie de l'impôt-échange et la théorie de l'impôt solidarité³².

La théorie de l'impôt-échange est née au XVIII^{ème} siècle, elle limitait l'obligation fiscale à un rapport consenti et marchand entre l'assujetti et l'État limité à ses fonctions régaliennes. Dans ce cadre, l'impôt n'était « qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social »³³. Il était justifié par les contreparties que le contribuable pouvait recevoir en échange, c'est-à-dire sa protection et sécurité, les services assurés par la puissance publique. Ainsi, « un pacte aurait été conclu de manière tacite entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de liberté en échange d'une garantie de sécurité »³⁴.

La théorie de l'impôt-solidarité apparut au XIX^{ème} siècle grâce au succès de la pensée solidariste. Ce courant fit de l'impôt à la fois un objet et un rapport de solidarité³⁵. La représentation³⁶ solidariste de l'obligation fiscale, s'inscrit dans la conception communautaire³⁷ ou communautariste³⁸ de l'impôt. Cette doctrine considérait « l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement du lien social »³⁹, s'appuyait sur « le principe selon lequel chaque individu appartenant à une collectivité, il doit, en raison des liens qui l'unissent à cette communauté, participer aux charges qu'il engendre »⁴⁰, et admettait un sacrifice fiscal inégal des contribuables, dépendant de leurs facultés contributives.

³² A. ROSA, *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op.cit.

³³ MIRABEAU, *Théorie de l'impôt*, 1761, cité par L. MEHL, P. BELTRAME, op.cit, p.54.

³⁴ M. BOUVIER, op.cit, p.29.

³⁵ A. ROSA « Solidarité de Léon Bourgeois, ou l'apport de la pensée solidariste en sciences fiscales », *R.E.I.D.F.*, n° 3, 2019, p.353-358.

³⁶ C'est-à-dire la recherche symbolique, figurée d'un objet, une idée ou un phénomène. « Étudier la relation de l'individu à l'impôt suppose de définir une approche de la rationalité du contribuable pour spécifier ensuite les déterminants sociaux, économiques et politiques de la représentation de l'impôt » M. LEROY, *La sociologie de l'impôt*, Que-sais-je ? PUF, 2002, p.51.

³⁷ L. MEHL, P. BELTRAME, op.cit, p.57.

³⁸ M. BOUVIER, « Les cadres conceptuels de la justice fiscale » in *Refonder l'impôt sur le revenu ?* Colloque du 20 janvier 2012, CERAP, Sous la direction de Laurence VAPAILLE, L'Harmattan, 2013, p.26.

³⁹ M. BOUVIER, *ibidem*.

⁴⁰ J-B. GEFFROY, op.cit, p.809.

D'autres représentations de l'obligation fiscale ont été construites pour légitimer le devoir fiscal. Il a été d'abord pensé comme une offrande, un sacrifice fait à Dieu puis à la cité, à un prix, une prime d'assurance en contrepartie des services de l'Etat, pour être ensuite présenté comme le paiement de la dette sociale en raison de la solidarité érigée en valeur qui se déploie au sein d'une communauté d'êtres et d'intérêts. La doctrine catholique sur l'impôt largement fondée sur le thomisme, fondait le devoir de payer l'impôt sur le bien commun, tendant vers la justice⁴¹. Enfin le devoir fiscal est valorisé depuis la fin du XX^{ème} siècle comme un acte citoyen, une contribution qui matérialise la participation du citoyen aux dépenses d'intérêt général

2) Un devoir fiscal rationalisé

La démarche intellectuelle et l'attitude du contribuable lorsqu'il est confronté à son obligation fiscale peut s'étudier sous l'angle de la rationalité. La rationalité du contribuable⁴² peut être de trois sortes : utilitariste, axiologique et cognitive. A chaque type de rationalité correspond un élément déterminant. L'approche de la première pose la question de l'intérêt économique du contribuable et permet de le positionner par rapport à l'évitement de l'impôt. La deuxième approche interroge la légitimité politique du pouvoir fiscal et l'adhésion du contribuable aux valeurs défendues par l'État qui le prélève enfin, la rationalité cognitive intéresse la raison logique du contribuable.

La première rationalité de type utilitariste est marquée par une approche libérale. Dans cette optique, le contribuable opère un calcul optimal censé être objectif. Cette première rationalité déterminée principalement par l'intérêt économique du contribuable est le résultat de plusieurs théories analysées par Marc Leroy. L'une d'entre elles se base sur les facteurs suivants (qui influencent la décision du contribuable) : le taux d'imposition, la probabilité d'être contrôlé, celle d'être pris et la sévérité de la législation en vigueur. La deuxième rationalité est de type axiologique⁴³ et s'appuie sur la légitimité politique de l'impôt. Elle complète la rationalité

⁴¹ « La doctrine sociale papale a repris trois règles : le respect du droit de propriété, la prise en compte des capacités contributives et l'utilité-équité économique des mesures fiscales » F. BIN, « Religion et impôt, la doctrine catholique de l'obéissance à l'impôt : une éthique du contribuable au service du bien commun » in *Ethique et fiscalité*, Centre de recherche en éthique économique et des affaires et déontologie professionnelle, PUAM, 2011, p.80.

⁴² Marc LEROY emprunte ici une notion modélisée par le sociologue Raymond BOUDON. Ce dernier a rappelé dans ses travaux que « l'idée que la raison est le traitement distinctif de l'homme est commune à la philosophie grecque et au christianisme. Aristote fait de la raison la faculté qui permet à l'être humain d'accéder à des représentations fondées du réel et de le guider dans son action. (...). La notion de rationalité est plus tardive. C'est seulement au XX^{ème} siècle qu'elle devient courante. Elle plonge ses racines dans les tentatives qui se développent à partir surtout du XVII^{ème} et du XVIII^{ème} siècle pour étudier la logique du comportement humain dans un esprit scientifique. » R. BOUDON, *La rationalité*, Que sais-je ? Presses Universitaires de France, 2009, p.3.

⁴³ Au sens de M. WEBER, précise Marc LEROY.

utilitariste. Au-delà des intérêts du contribuable, elle implique la légitimité politique de l'impôt et les valeurs du contribuable. Si le système dans lequel est situé le contribuable est considéré par ce dernier comme légitime, alors il remplit son devoir de manière quasi-indifférente. Une troisième rationalité vient combler les lacunes des deux autres évoquées ci-dessus, il s'agit de la rationalité cognitive du contribuable. Celle-ci, en plus d'intégrer l'intérêt et les valeurs, comprend l'attitude du contribuable conditionnée par la connaissance qu'il a des données objectives⁴⁴, telle a été la démarche, semble-t-il du CPO lors de la réalisation du baromètre des prélèvements obligatoires.

L'ensemble de ces éléments paraissent ignorés de la notion d'éthique fiscale laquelle, lorsqu'elle est mobilisée, s'attache moins à légitimer l'impôt qu'à faire connaître son acquittement.

B. L'éthique fiscale ou la démonstration du devoir fiscal

« L'éthique fiscale » est une exigence que l'on associe à la Responsabilité Sociale des Entreprise (1) qui promeut un devoir fiscal « juste ». Cette exigence éthique s'est progressivement durcie pour certaines d'entre elles, en une véritable obligation (2).

1) L'éthique fiscale ou la responsabilité de l'entreprise

La norme ISO 26000 a été conçue en 2010 comme un standard international en matière de Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE). Elle est le résultat d'un consensus mondial, elle repose sur des principes de responsabilité sociétale et sur des lignes directrices. Ses trois grands piliers sont le pilier environnemental, le pilier social et le pilier économique. Dans ce cadre, les entreprises sont invitées à adopter un « comportement éthique, fondé sur les exigences d'honnêteté, d'équité et d'intégrité et sur la notion d'entreprise « citoyenne », entreprise qui paye, bien entendu, l'intégralité de ses impôts »⁴⁵. Ainsi, l'exigence d'un comportement éthique en matière fiscale requise de la part des entreprises s'insère dans une conduite plus globale, matérialisée par la RSE : « l'entreprise aurait une responsabilité envers les parties prenantes, voire à l'égard de la société civile par l'entremise de l'intérêt général »⁴⁶. Avec l'adoption de la LOI n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises,

⁴⁴ M. LEROY, *op.cit*, p.245.

⁴⁵ C. NEAU-LEDUC « L'impact de la RSE sur le droit positif », Colloques - *La responsabilité sociale des entreprises : un nouvel enjeu fiscal* - Etude par D. GUTMANN et C. NEAU-LEDUC et A. COURET, *Droit fiscal* n°6, février 2012, 131.

⁴⁶ K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *op.cit*,

autrement désignée « la Loi PACTE », le Code civil a été modifié pour obliger les entreprises à intégrer les enjeux sociaux et environnementaux dans leur stratégie⁴⁷. Par l'entremise de la RSE, l'éthique a vocation à se trouver au cœur de la stratégie fiscale d'entreprise⁴⁸.

L'entreprise doit désormais s'engager -au-delà- des prescriptions légales et sous la pression des organisations internationales et de l'opinion publique, à s'acquitter de sa « juste part d'imposition », faisant ainsi la démonstration de son éthique dans l'accomplissement de son devoir fiscal.

L'expression « juste part d'imposition » trouble les frontières déterminées par le législateur entre les comportements qui relèvent de la légalité et ceux qui s'inscrivent dans l'illégalité, démontrant ainsi la difficulté avec laquelle l'éthique s'invite dans le rapport du contribuable à son devoir. Le législateur a tracé les limites entre la fraude fiscale, l'évasion fiscale qui peut être légale ou illégale⁴⁹, l'abus de droit, l'optimisation ou l'habileté fiscale qui demeure légale.

S'acquitter « de sa juste part d'imposition », ne renvoie pas nécessairement à la dette légale. Cette expression est à relier avec celle introduite notamment par les instances européennes « la planification fiscale agressive ». Le Parlement européen a en effet tiré les conséquences de l'incapacité des définitions juridiques de la fraude et de l'évasion à qualifier des situations complexes et a proposé ce concept de planification ou d'optimisation fiscale agressive pour qualifier les comportements des entreprises qui visent « à optimiser la situation fiscale en utilisant les failles des systèmes fiscaux ainsi que les différences entre les régimes applicables aux activités transfrontalières des multinationales y recourant (...)elle comprend différentes facettes: une organisation complexe à cheval sur plusieurs États, l'utilisation de la concurrence fiscale, un agencement des activités et flux financiers fondé sur des motivations fiscales de réduction de l'impôt.

⁴⁷ Article 1833 du code civil « Toute société doit avoir un objet licite et être constituée dans l'intérêt commun des associés. La société est gérée dans son intérêt social, en prenant en considération les enjeux sociaux et environnementaux de son activité ».

⁴⁸ K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *op.cit.*

⁴⁹ Dans sa communication du 18 mars 2015 sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la Commission souligne que, contrairement à la fraude fiscale, qui est illégale, l'évasion fiscale s'inscrit généralement dans les limites fixées par la loi. De nombreuses formes d'évasion fiscale sont toutefois contraires à l'esprit de la loi, s'appuyant sur une interprétation très extensive de ce qui est "légal" pour réduire au minimum la contribution fiscale globale d'une entreprise. Recourant à des techniques de planification fiscale agressive, certaines sociétés exploitent les failles juridiques des systèmes fiscaux et les asymétries qui existent entre les règles nationales pour éluder le paiement de leur juste part de l'impôt.

La planification fiscale organisée à des fins fiscales dominantes voire exclusives, dont l'élaboration a créé un marché du conseil en la matière, évaluée à l'aune de son effectivité et de ses modalités, peut être qualifiée d'agressive au cas par cas »⁵⁰.

Dans une communication du 18 mai 2021 sur la Fiscalité des entreprises pour le XXI^{ème} siècle, la Commission européenne établit un parfait rapport entre l'exigence éthique, l'impératif de transparence et la pression exercée par l'opinion publique et les organes représentatifs réclamant un système fiscal plus juste au sein des Etats-membres de l'Union européenne : « la première étape vers un système fiscal plus équitable est de parvenir à une plus grande transparence publique concernant les impôts payés par les grands acteurs économiques. Les citoyens et les organisations de la société civile sont de plus en plus nombreux à demander à la fois une plus grande transparence et davantage d'équité en ce qui concerne la fiscalité des entreprises, en particulier pour ce qui est de l'imposition des sociétés »⁵¹.

Pour une catégorie spécifique de contribuables, la mobilisation de l'argument éthique n'a pas semblé suffire et a finalement pénétré le droit pour s'ériger en une obligation de transparence.

2) L'éthique fiscale ou la marque du devoir accompli

L'argument éthique se conjugue nécessairement avec l'impératif de transparence. Les entreprises contribuables ont compris que leur comportement, leur responsabilité fiscale et la gestion du risque fiscal, en d'autres termes leur réputation fiscale⁵², constitue un enjeu majeur pour leur viabilité financière. La réputation fiscale d'une entreprise que la presse relaie à l'occasion des scandales⁵³ influence les comportements des consommateurs lesquels sont parfois amenés à boycotter des biens et services proposés par une entreprise qui soit ferait l'objet d'une condamnation soit ne serait pas irréprochables. De nombreux de groupes internationaux ont pris l'initiative de communiquer de manière volontaire et spontanée sur certains aspects de leur politique fiscale, l'image fiscale renvoyée par l'entreprise est devenue une variable d'ajustement de sa stratégie globale⁵⁴. La mobilisation de l'éthique fiscale est au

⁵⁰ Définition explicitée par le Parlement européen en 2015, reprise sur le site du ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. <https://www.economie.gouv.fr/node/33900>.

⁵¹ COM (2021) 251 final. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil « Fiscalité des entreprises pour le XXI^e siècle », 18 mai 2021.

⁵² K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *op.cit*

⁵³ Offshore leaks (avril 2013), Lux Leaks (novembre 2014), Swiss Leaks (février 2015), Panama Papers (avril 2015), Bahamas Leaks (septembre 2016), Football Leaks I (novembre 2016), Paradise Papers (novembre 2017), Dubai Papers (septembre 2018), Football Leaks II (novembre 2018), Cum-Ex Files (novembre 2018).

⁵⁴ K. JESTIN « De la perception du concept de Responsabilité Sociétale de l'Entreprise (RSE) à sa transposition dans le domaine fiscal, réflexions sur les frontières de la responsabilité fiscale de l'entreprise », *op.cit*

service de la réputation des entreprises contribuables lesquelles prouvent en communiquant sur leur stratégie fiscale l'accomplissement de leur devoir. Pour certaines d'entre elles, ce témoignage public du devoir accompli s'est progressivement transformé en obligation juridique et a fini par pénétrer la frontière du droit. Cela, sous certaines conditions limitant la diffusion de l'information mais participant à la lutte contre la planification fiscale agressive. Sans prétendre à l'exhaustivité des mesures engagées, on peut citer d'abord, l'action 13 du plan d'action contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) qui est venue consacrer l'obligation pour les groupes internationaux de fournir à l'administration fiscale une déclaration pays par pays des impôts acquittés dans les différents Etats d'implantation⁵⁵.

Le législateur français a souhaité approfondir le dispositif en prévoyant la publicité de ces déclarations pays par pays, ces dispositions de la loi « Sapin 2 » du 9 décembre 2016, n'ont pourtant pas échappées à la censure du juge constitutionnel, en ce qu'elles soumettaient les entreprises françaises à des obligations auxquelles les sociétés étrangères n'étaient pas assujetties⁵⁶.

En raison du volontarisme affiché par la Commission européenne depuis quelques années sur la nécessité de réformer -notamment- l'imposition des sociétés au sein de l'Union européenne, le législateur européen a adopté la directive n° 2021/2101 du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE « en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés »⁵⁷, laquelle « était attendue depuis longtemps »⁵⁸. Les objectifs et les enjeux en termes de transparence et de publicisation des pratiques sont clairement indiqués « il est nécessaire de renforcer *le contrôle*

⁵⁵ Le Plan d'Action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« Plan d'action BEPS ») a identifié 15 actions à mener pour traiter le sujet de BEPS de manière globale et coordonnée. Le paquet BEPS, approuvé par les ministres des Finances des pays du G20 en Octobre 2015, inclut notamment le Rapport sur l'Action 13. L'objectif de la déclaration pays par pays est de donner aux administrations fiscales une vue d'ensemble des activités et du profil de risque fiscal des plus grands groupes d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays concerne les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur ou égal à 750 millions EUR (ou son équivalent proche dans la monnaie locale) au cours de l'exercice fiscal précédent.

⁵⁶ Cons. const. 8 déc. 2016, n° 2016-741 DC, *Loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique*. V. B. Lecourt., « Transparence fiscale des grandes entreprises : censure, par le Conseil constitutionnel, des dispositions de la loi Sapin 2 qui anticipaient la transposition des futures dispositions européennes », *Revue des sociétés* 2017. 121.

⁵⁷ Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés.

⁵⁸ B. Lecourt « Transparence fiscale : directive n° 2021/2101 du 24 novembre 2021 sur la publication d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés » *Revue des sociétés*, 2022 p.119.

par le public de l'impôt sur les revenus des sociétés supporté par les entreprises multinationales exerçant des activités dans l'Union, afin d'encourager davantage la transparence et la responsabilité des entreprises, et de contribuer ainsi à la prospérité de nos sociétés. Un tel contrôle est également nécessaire pour favoriser un débat public plus éclairé concernant en particulier le niveau de respect des obligations fiscales de certaines entreprises multinationales actives dans l'Union et l'incidence du respect des obligations fiscales sur l'économie réelle »⁵⁹.

Les obligations de transparence mises à la charge des entreprises visées par la directive sont plus étendues et leur comportement plus largement « publicisé ». En effet, l'objet de cette nouvelle directive est de donner un aperçu des impôts dus par les multinationales dans les différents pays, les obligations de déclaration s'imposant aussi aux entreprises multinationales non européennes qui ont des activités en Europe, *via* leurs succursales. Les entreprises visées désormais sont contraintes de publier dans un rapport annuel, ainsi que sur leur site internet, des informations clés pour chaque État membre où elles exercent leurs activités, notamment, le montant du chiffre d'affaires net, le montant des bénéfices et le montant de l'impôt sur les revenus des sociétés dans le pays au titre des bénéfices réalisés pendant l'exercice concerné. Pour les pays tiers, les informations ne pourront être fournies que de manière agrégée, c'est-à-dire sous une forme globale, et non pas pays par pays.

Au terme de l'analyse, on observe que l'émergence de l'éthique fiscale n'a pas eu pour effet de rendre obsolète celle de civisme fiscal, laquelle conserve toute sa pertinence lorsqu'il s'agit d'informer non seulement sur le niveau d'acceptation de l'impôt et sur les rapports des contribuables à leur devoir fiscal. La mobilisation de l'éthique fiscale donne à voir et à faire savoir l'accomplissement du devoir. Ainsi, ces deux notions paraissent complémentaires même si l'étude met en évidence une « inégalité d'intérêt » au profit du civisme fiscal.

⁵⁹ Directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés.