

Quelques réflexions sur l'évolution du rôle économique de l'impôt

Bernard JURION

Professeur ordinaire à l'Université de Liège

Président de la section « Fiscalité et Parafiscalité »

Table des matières

1	Un impôt redistributif procurant aux pouvoirs publics les moyens nécessaires pour mener à bien leur politique	20
2	D'un impôt incitatif à un impôt intégrant les coûts externes dans le calcul économique	21
2.1	Les dépenses fiscales	22
2.2	La fiscalité environnementale	22
2.3	Un prélèvement de stabilité financière	23
3	Allocation des ressources et redistribution des revenus	25
4	Théorie économique et aspects opérationnels de l'impôt	26
5	Les « effets de retour » et la neutralité budgétaire de l'impôt	27
6	Evolution des techniques et tarification des services collectifs	28
7	Références bibliographiques	29

Pour rédiger cette intervention, j'ai relu les principales conclusions des Rapports et Avis, des dix dernières années, de la section « Fiscalité et Parafiscalité » du Conseil supérieur des Finances.

On observe, me semble-t-il, au cours de cette période, une évolution progressive des objectifs de la fiscalité et, plus précisément, du rôle économique de l'impôt.

D'une fiscalité qu'on a longtemps considérée essentiellement comme un instrument procurant aux pouvoirs publics les moyens financiers nécessaires pour mener à bien leur politique (ce qu'elle reste bien entendu), on est passé progressivement vers une fiscalité incitative amenant les contribuables à modifier leur comportement dans le sens voulu par le Législateur ou à intégrer les coûts externes dans le calcul économique amenant ainsi à de meilleures décisions tant en terme de production que de consommation. Nous l'illustrerons par plusieurs exemples. Ce sera aussi l'occasion de revenir quelques instants sur des thèmes tels que l'opposition apparaissant entre les objectifs d'allocation des ressources et de redistribution des revenus, les aspects opérationnels de l'impôt, les « effets de retour » et la neutralité budgétaire ou les nouveaux modes de tarification des services collectifs.

1

Un impôt redistributif procurant aux pouvoirs publics les moyens nécessaires pour mener à bien leur politique

Longtemps, l'impôt fut considéré uniquement comme un instrument de redistribution des revenus et comme un moyen, pour les pouvoirs publics, d'obtenir les ressources nécessaires au financement de leur politique. Il devait permettre de couvrir le coût des services collectifs et être prélevé avec équité.

Cette conception, aujourd'hui fort restrictive, de l'impôt nous conduit à nous interroger sur l'évolution, dans le temps, des besoins des autorités publiques, ainsi que sur la définition la plus pertinente de l'équité.

Lorsqu'on analyse les données statistiques sur une longue période, on observe que les dépenses publiques s'accroissent régulièrement, au cours du temps, en pourcentage du produit intérieur brut. Encore faut-il se demander si les dépenses publiques pourront, éternellement, augmenter à un rythme plus rapide que celui de la production intérieure. Répondre à cette question revient à mettre en balance les conséquences de l'accroissement des prélèvements fiscaux et l'opportunité d'améliorer continuellement l'offre de services collectifs à la population. Lorsque, sur base d'une analyse économique objective, on plaide pour une réduction des taux (ou de la base imposable) de certains impôts, la contrepartie ne doit pas être nécessairement d'accroître le rendement d'autres impôts. Elle peut être aussi de diminuer certaines composantes des dépenses publiques.

La conception de l'équité la plus largement répandue dans la littérature économique repose sur la mesure de la capacité fiscale du contribuable même si, pour certains auteurs, un lien devrait s'établir entre le montant de l'impôt payé par ce contribuable et sa consommation de biens et de services collectifs. Si l'on retient le revenu du contribuable comme le meilleur indicateur de sa capacité fiscale et si l'on admet que l'utilité marginale retirée du revenu diminue lorsque celui-ci augmente, on est alors amené à plaider en faveur de la progressivité de l'impôt. On ne peut toutefois s'abstenir de noter l'éclosion récente de « flat taxes » dans les pays de l'Est de l'Europe. Par opposition à l'impôt progressif, cette « flat tax » est proportionnelle (généralement au-delà d'une quotité de revenu exonérée d'impôt) et applique un même taux (marginal) de taxation à tous les revenus imposables. Elle met fin ainsi à toute discrimination que ce soit en fonction de la nature des revenus, de la composition du ménage ou pour d'autres raisons encore.

La théorie économique reconnaît cependant que, sous certaines hypothèses tout au moins, le contribuable va modifier son comportement du fait de l'impôt, en déplaçant, par conséquent, une partie de la charge de celui-ci vers d'autres agents économiques. Ce serait le cas d'une hausse des prix ou d'une baisse de l'emploi qui résulteraient d'une augmentation du taux de l'impôt sur le profit

des entreprises ou celui de l'influence de l'écart entre le taux de salaire brut et le taux de salaire net sur le résultat des négociations salariales.

Généralement, ces changements de comportement ne sont pas souhaités et se traduisent par une baisse du niveau de bien-être collectif. Des taux marginaux de taxation du revenu trop élevés incitent certains travailleurs à réduire leur niveau d'activité et réduisent donc l'offre de travail. Ou des pièges à l'emploi apparaissent, pour les titulaires de certaines qualifications professionnelles, en raison d'un écart trop faible entre le montant de la rémunération du travail et celui du revenu de remplacement. De nombreux autres exemples peuvent être cités pour illustrer ceci.

Il n'est d'ailleurs pas exclu – c'est l'objet de la courbe de Laffer – que des taux de taxation trop élevés se traduisent, pour certains impôts, par une réduction des recettes qu'ils procurent. La base taxable se réduirait alors de façon proportionnellement plus importante que l'augmentation des taux, sans que ce soit nécessairement la conséquence d'une plus grande propension des contribuables à la fraude ou à l'évasion fiscale.

2 D'un impôt incitatif à un impôt intégrant les coûts externes dans le calcul économique

Dans la majorité des cas, la perception d'un impôt ou l'augmentation de son taux, abstraction faite des services collectifs qu'il sert à financer, se traduit par une baisse du niveau de bien-être collectif. Il n'y a, cependant, qu'un pas à franchir pour imaginer que, dans certaines circonstances, l'impôt peut permettre de modifier le comportement des contribuables dans le sens voulu par le Législateur en contribuant à accroître ainsi le bien-être de la collectivité.

C'est le cas, essentiellement, lorsque le comportement de certains agents économiques entraîne des coûts pour d'autres agents économiques (coûts externes) qui, devant l'impossibilité d'établir des droits de propriété, ne sont pas pris en compte dans le calcul économique. On montre alors qu'en ajoutant au coût marginal privé, une taxe fixe par unité de produit convenablement calculée (la taxe « pigouvienne »), on amène l'agent économique taxé à évaluer le prix au coût marginal social.

Dans l'hypothèse inverse, où le comportement de certains influencerait favorablement le niveau de satisfaction d'autres agents économiques (bénéfices externes), il conviendrait, pour améliorer les décisions économiques, de recourir à l'octroi de subventions ou de réductions d'impôt (les dépenses fiscales).

Trois exemples vont venir illustrer notre propos : les dépenses fiscales, la fiscalité environnementale et un éventuel prélèvement de stabilité financière.

2.1 Les dépenses fiscales

Il s'agit des réductions et des exonérations d'impôt dont bénéficient certains contribuables en fonction de leur comportement ou de l'origine de leurs revenus. Elles visent ainsi, en incitant ces contribuables à modifier leur comportement, à corriger l'allocation des ressources qui est faite par le marché. Il n'est toutefois pas ouvertement question ici d'intégrer les bénéfices et les coûts externes dans le calcul économique, sauf éventuellement pour la partie de ces dépenses fiscales destinée à améliorer la protection de l'environnement.

Les dépenses fiscales ont différents objectifs. Il peut s'agir d'amener les ménages à augmenter leur taux d'épargne afin d'assurer la sécurité des vieux jours ou d'encourager, en tant que bien méritoire, l'acquisition d'un logement personnel. Il peut s'agir aussi d'aider les familles à financer la garde de leurs enfants en bas âge ou d'intégrer des objectifs environnementaux dans les choix individuels.

Encore faut-il justifier l'intervention publique dans ces domaines et, plus particulièrement, le recours à l'instrument fiscal. On se demandera notamment si une politique de dépenses fiscales permettra de rencontrer l'objectif fixé à moindre coût ou, en tout cas, à un coût inférieur à celui d'une politique de subvention directe.

En toute hypothèse, sans négliger les effets différents de ces politiques sur la répartition des revenus après impôt, on observera que l'effet d'aubaine peut survenir dans les deux cas. On entend simplement par là que, dans certaines circonstances, un agent économique qui bénéficie d'une subvention ou d'une réduction d'impôt en raison du comportement qu'il a adopté, aurait, de toute façon, agi ainsi même si l'avantage n'avait pas été accordé. Ce qui rend finalement le coût de ces politiques élevé compte tenu du résultat obtenu.

2.2 La fiscalité environnementale

Dans son rapport sur la politique fiscale et l'environnement, la section « Fiscalité et Parafiscalité » note que « *l'impôt apparaît comme un des instruments principaux de la politique de l'environnement. Il a la particularité – partagée avec les permis négociables – de modifier les prix et de pouvoir y intégrer les coûts externes* ». Et elle ajoute que « *la taxe environnementale lorsqu'elle est ainsi conçue – on parle alors de taxe « pigouvienne » – a la particularité de générer des recettes publiques sans créer de*

perte de bien-être: les activités qu'elle rend non rentables sur le plan privé sont celles qui étaient rentables sur le plan privé sans l'être sur le plan collectif ».

Comme nous l'avons déjà souligné, en n'intégrant pas les coûts externes dans leurs décisions de production et de consommation, les entreprises et les ménages ne contribuent pas à la réalisation d'une bonne allocation des ressources. Dans cette perspective, la fiscalité environnementale procure un double dividende sous la forme de recettes additionnelles pour les pouvoirs publics (ces recettes pourraient se substituer à celles d'autres impôts dont on déciderait de réduire la charge) et sous celle de comportements économiques mieux adaptés à la satisfaction du bien-être collectif.

Encore faut-il admettre que toute activité polluante ne doit pas être exclue pour autant. La préoccupation rencontrée ici est celle d'intégrer les coûts externes dans le calcul économique, pas de les éliminer. En d'autres mots, il ne faudrait pas empêcher une activité parce qu'elle entraîne des coûts externes sauf ... si ces coûts sont particulièrement élevés. Comme le souligne la section, *« la pertinence des instruments économiques repose sur la connaissance des coûts externes. Celle-ci reste entourée de zones d'incertitude mais on dispose de suffisamment d'évaluations fiables qui indiquent une direction et des ordres de grandeurs ».*

Une tendance existe aujourd'hui à taxer directement la « production » d'émissions polluantes. C'est l'objet, notamment, de la taxe carbone qui a été envisagée dans plusieurs pays. On fixerait le taux de la taxe de façon à égaliser le coût marginal de pollution (ce que coûte à la collectivité, en termes de coûts externes, la « production » d'une unité supplémentaire d'émissions polluantes) et le coût marginal de dépollution (ce que coûte, aux agents économiques, la réduction d'une unité de leurs émissions polluantes). Au-delà des difficultés liées à l'évaluation de ces coûts marginaux et à la rationalité des agents économiques devant la perception de cette taxe, il faudrait s'interroger – nous le ferons plus loin – sur la faisabilité d'une telle démarche si elle devait conduire à taxer chaque type d'émissions polluantes à un taux distinct.

2.3 Un prélèvement de stabilité financière

Un tel prélèvement peut avoir plusieurs objectifs:

- ▶ participer à la constitution d'un fonds de garantie en contrepartie de la protection des dépôts bancaires par les pouvoirs publics;
- ▶ compenser partiellement les coûts de la dernière crise pour les pouvoirs publics ou participer à la création d'un fonds suffisamment élevé pour permettre aux pouvoirs publics de faire face à une éventuelle nouvelle

crise (amener le secteur bancaire à contribuer à financer, dans l'avenir, les coûts liés à la gestion d'une crise);

- ▶ amener les banques à adopter des comportements moins risqués en intégrant le coût social du risque dans leur calcul économique.

Si on privilégie ce dernier objectif, le prélèvement de stabilité financière serait de même nature qu'une taxe environnementale. Il serait destiné à améliorer les décisions économiques en prenant en compte les coûts externes qu'elles entraînent. L'idée est simple: on pénaliserait certaines classes du passif ou certaines conduites des banques pour les amener à adopter des comportements moins risqués. En d'autres mots, dans l'objectif de réduire les externalités négatives d'une crise, on intégrerait le coût social du risque dans le calcul économique.

Encore faudrait-il voir quelle serait la complexité d'un tel impôt (la détermination de la base imposable et la structure des taux) s'il répondait parfaitement aux coûts externes de chaque type de risque assumé par les organismes financiers. Il serait certainement plus aisé, quoique moins performant sur le plan allocatif, de privilégier une évaluation globale du risque pris par ce secteur.

3 Allocation des ressources et redistribution des revenus

Jusqu'à présent, nous avons privilégié la fonction d'allocation des ressources de la fiscalité en admettant que l'impôt doit être calculé de façon à obtenir des décisions des agents économiques conformes à l'intérêt général. Nous avons cependant négligé l'impact de ces taxes sur la répartition des revenus entre les différents groupes de contribuables.

Les deux exemples suivants montrent clairement l'opposition qui peut exister entre les objectifs allocatif et redistributif :

- ▶ les dépenses fiscales, sauf lorsqu'elles donnent droit à un crédit d'impôt remboursable au contribuable, ne bénéficient pas aux contribuables à bas revenus qui ne paient pas d'impôt. D'autre part, même si les différentes réductions d'impôt possibles sont plafonnées, les dépenses amenant à une réduction d'impôt augmentent généralement avec le revenu du contribuable;
- ▶ la taxe « pigouvienne » est une taxe fixe, indépendante du prix, par unité de produit vendue. Une éventuelle taxe sur les émissions polluantes serait également une taxe fixe, prélevée par unité d'émissions polluantes « produite ». De telles taxes frapperaient plus fortement les ménages à bas revenus qui consacrent une part plus importante de leur budget au chauffage, à l'éclairage ou aux déplacements.

A plusieurs reprises, la section « Fiscalité et Parafiscalité » a été sensible aux conflits qui peuvent surgir entre l'objectif allocatif et d'autres objectifs de la politique fiscale :

- ▶ dans son Avis portant sur les déductions à l'impôt des personnes physiques, elle note que « il a également semblé important d'évaluer l'impact des actuelles déductions et dépenses fiscales sur la distribution des revenus, tant dans une optique annuelle que dans une optique de plus long terme qui tente d'approcher leur effet sur le revenu de l'ensemble du cycle de vie »;
- ▶ dans son rapport sur la politique fiscale et l'environnement, elle reconnaît que tout « en privilégiant l'objectif allocatif, la section doit traiter les conflits avec d'autres objectifs, dont la compétitivité et l'équité ». « Si on estime qu'une politique de compensation est nécessaire, celle-ci ne doit pas toucher au signal-prix et doit donc éviter toute proportionnalité avec la charge supplémentaire ». Par exemple, la taxation du chauffage domestique permettrait l'intégration des coûts externes dans le calcul économique et procurerait des rentrées importantes aux pouvoirs publics (double dividende de la fiscalité environnementale). Sa mise en œuvre demanderait toutefois des

mesures compensatoires pour les titulaires de bas revenus, ce qui en réduirait le rendement budgétaire.

4 Théorie économique et aspects opérationnels de l'impôt

Se conformer strictement, dans tous les cas, aux conclusions de l'analyse économique conduirait à adopter des systèmes fiscaux entraînant des coûts de perception élevés tant pour l'administration que pour les contribuables. En voici quelques exemples:

- ▶ dans le cadre de la théorie de la taxation indirecte optimale, en retenant l'hypothèse de la pure efficacité et en tenant compte d'une contrainte budgétaire que les pouvoirs publics auraient à respecter, la loi de Ramsey conduit à la conclusion que chaque bien devrait être taxé à un taux distinct, inversement proportionnel à l'élasticité-prix de la demande. De façon plus générale, un système optimal de taxes sur les ventes rencontrant les objectifs d'équité et d'efficacité devrait faire intervenir un grand nombre de catégories distinctes de produits auxquelles seraient appliqués des taux de taxation différents. Est-il cependant possible de mettre en œuvre un tel système sans coûts excessifs?;
- ▶ un ensemble de taxes environnementales frappant les produits ou, directement, les émissions polluantes serait inévitablement complexe. En effet, les coûts externes liés à la production et à l'élimination de chaque bien sont différents tandis que la comparaison des coûts marginaux de pollution et de dépollution devrait, vraisemblablement, conduire à taxer chaque type d'émissions polluantes à un taux distinct;
- ▶ nous avons souligné plus haut, en privilégiant une évaluation globale du risque, les difficultés pratiques de mettre en œuvre un ensemble de taxes qui intégrerait chaque type de risque lié aux activités du secteur financier.

Plus une structure fiscale est complexe, plus les coûts qui y sont associés sont élevés. Il peut s'agir de coûts administratifs (recrutement de fonctionnaires, coûts de fonctionnement des bureaux, ...) ou de coûts, souvent implicites, supportés par les contribuables (temps nécessaire à la recherche des informations demandées, ...).

Il s'agit surtout de coûts directement liés à la possibilité donnée aux contribuables d'éviter facilement l'impôt. Les bases imposables devraient donc, idéale-

ment, être choisies de façon à réduire autant que possible cette possibilité d'évasion fiscale.

En conclusion, tout en intégrant les recommandations de la théorie économique, les décisions politiques en matière de fiscalité devraient conduire à une structure fiscale « gérable » par l'administration, n'imposant pas aux contribuables des coûts trop élevés de recherche de l'information et ne leur permettant pas d'éluder facilement l'impôt.

5 Les « effets de retour » et la neutralité budgétaire de l'impôt

Certaines réformes fiscales doivent être entreprises dans un cadre budgétaire neutre. De façon plus large, lors de toute réforme, le gouvernement s'interroge normalement sur son coût ou sur son rendement.

Comme l'a souligné, plusieurs fois, la section « Fiscalité et Parafiscalité », ce type d'évaluation est effectué dans l'hypothèse où les comportements des agents économiques restent inchangés.

Dans son Avis portant sur les déductions à l'impôt des personnes physiques, elle note que « *les coûts budgétaires des éventuelles modifications de comportement qu'induiraient les regroupements proposés ne sont pas pris en compte. Ces modifications de comportement sont cependant hautement probables* » et elle ajoute que « *l'hypothèse de travail à 'comportements inchangés' correspond cependant à celle qui est traditionnellement utilisée pour estimer les effets budgétaires des mesures fiscales* ».

Cette attitude est d'autant plus problématique que l'on reconnaît un rôle incitatif à l'impôt et qu'en intégrant les coûts externes dans le calcul économique, il est destiné à amener les agents économiques à modifier leur comportement. A l'encontre du critère de neutralité économique qui était recommandé jadis, la fiscalité évolue, aujourd'hui, vers des impôts destinés à modifier les choix économiques.

Ceci doit nous amener à nous réinterroger sur la signification de la « neutralité budgétaire » d'une politique fiscale et à rechercher ce que recouvre effectivement cette notion:

- ▶ de façon très restrictive, il pourrait s'agir de compenser, à comportements constants, la baisse du rendement d'un impôt par une augmentation de

celui d'un autre ou même, plus simplement, de compenser la variation du taux d'un impôt par une modification de la base imposable de façon à en maintenir le rendement inchangé. Dans cette hypothèse, la réforme entreprise aurait seulement un effet redistributif. Certains contribuables paieraient moins d'impôt, d'autres en paieraient plus. Comme le souligne la section, « dans toute réforme fiscale qui doit être neutre sur le plan budgétaire, il est inévitable qu'il y ait des gagnants et des perdants : il s'agit là d'une loi d'airain que le pouvoir politique, qui a imposé cette contrainte, doit assumer »;

- ▶ de façon plus souple, on devrait prendre en compte les « effets de retour » liés au changement de comportement des contribuables. Une diminution de la pression fiscale sur le travail ou sur les entreprises pourrait parfaitement se traduire par de nouvelles recettes fiscales issues de revenus ou de profits plus élevés. Se pose, évidemment, la question de l'importance de ces « effets de retour » et celle de leur évaluation. Une prudence excessive, nous conduisant à admettre qu'ils sont nuls, nous ramènerait, bien entendu, à notre première hypothèse.

6 Evolution des techniques et tarification des services collectifs

La théorie économique explique le recours à des mécanismes de choix collectifs et donc l'offre de services collectifs par les pouvoirs publics par le comportement de passager clandestin des agents économiques. Lorsque, pour un bien ou un service donné, il n'est pas possible de prélever un prix auprès des utilisateurs, ceux-ci ne sont pas amenés à révéler leurs préférences et le marché est, par conséquent, défaillant. L'offre de services gratuits peut toutefois induire des comportements non optimaux.

Aujourd'hui, l'évolution des techniques permet, dans certains domaines, de mettre en œuvre des systèmes de prix là où ils étaient jadis impossibles. S'il est possible de prélever un prix économiquement pertinent et socialement acceptable, chacun sera amené à mieux évaluer le coût des services dont il bénéficie et à effectuer ses choix en toute connaissance de cause.

Cette évolution technologique ouvre, notamment, la porte à de nouveaux modes de financement des services publics locaux. Il sera plus facile, dans l'avenir, de faire supporter leurs coûts par les utilisateurs (prix de l'enlèvement des déchets en fonction de leur poids, tarification du parking urbain, coût réel de la délivrance des documents administratifs, ...).

Les mêmes arguments peuvent être utilisés pour justifier la tarification de l'utilisation du réseau routier ou autoroutier (la section privilégie cet instrument, dans une petite économie ouverte, à la taxation des achats de carburant dans la mesure où il n'est possible d'en éluder la charge en s'approvisionnant en dehors du territoire national), celle de l'accès au centre de certaines grandes villes (le prix perçu devrait inclure, à la fois, les coûts environnementaux et les coûts de congestion) ou celle de certaines émissions de télévision.

7 Références bibliographiques

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, La réforme de l'impôt des sociétés : le cadre, les enjeux et les scénarios possibles, section « Fiscalité et Parafiscalité », 2001.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, Avis sur les déductions à l'impôt des personnes physiques, section « Fiscalité et Parafiscalité », 2002.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, Taxation du travail, emploi et compétitivité, section « Fiscalité et Parafiscalité », 2007.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, La politique fiscale et l'environnement, section « Fiscalité et Parafiscalité », 2009.

JURION Bernard, Autonomie fiscale, péréquation et contrainte budgétaire des communes : de la théorie à la pratique, *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2008, n° 4, pp. 5-14.

MUSGRAVE Richard A. et MUSGRAVE Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, New York, Mc Graw Hill, 1989.

ROSEN Harvey S. et GAYER Ted, *Public Finance*, New York, Mc Graw Hill Irwin, 2008.

