



L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale ?

Thierry Lambert

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2014/2 N° 126 , PAGES 39 À 49
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.126.0039

Date de mise en ligne : 05/08/2025

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2014-2-page-39?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

L'impôt sur la dépense peut-il fonder une politique fiscale ?

Thierry LAMBERT*

RÉSUMÉ

Des auteurs ont pensé que l'impôt unique sur la dépense pouvait, à lui seul, fonder une politique fiscale. C'était une utopie. Aujourd'hui, la TVA occupe une place centrale dans le système fiscal. Mais, à elle seule elle ne fonde pas une politique fiscale.

Autors have thought that the unique tax on the depends can, himself, a fiscal policy base. It was a utopia. Today, the VAT occupies a central place in the fiscal system. But, herself, she doesn't found a fiscal policy.

La politique fiscale reçoit des acceptions différentes¹, d'autant que l'impôt est le plus souvent instrumentalisé au service de politiques conjoncturelles ou sectorielles. Il semble difficile de soutenir que nous ayons une politique fiscale, alors que nous avons une politique agricole qui s'inscrit dans le cadre d'une politique agricole commune dans l'Union européenne ou une politique de défense dont un Livre blanc fixe les perspectives. Ce n'est pas parce que nous n'avons pas de politique fiscale qu'il n'existe pas pour autant un discours sur la fiscalité ou sur tel ou tel dispositif. Chacun a à l'esprit le discours convenu et régulièrement entendu sur « la hausse des impôts », « l'injustice fiscale », « la fuite

* Professeur à Aix-Marseille Université.

1. Bernard CASTAGNÈDE, *La politique fiscale*, PUF, coll. Que sais-je ?, 2008, 127 pages.

devant l'impôt », « le poids de l'impôt » qui pèserait sur les entreprises et les personnes physiques au point d'expliquer et de justifier « la fuite des cerveaux » ou encore « le renoncement des talents ».

Il semble difficile d'avoir une politique fiscale, c'est-à-dire un projet défini et assumé, qui s'inscrirait dans la durée pour trois raisons. La première tient au fait que face aux intérêts particuliers, qui savent s'organiser et se faire entendre, le législateur est conduit à adapter en permanence des dispositifs qui ont une portée générale. Il le fait en utilisant le plus souvent les lois de finances rectificatives qui viennent modifier des dispositifs à peine votés. La seconde raison, qu'il convient de ne pas négliger, est que le législateur n'est pas le seul maître à bord pour définir une politique fiscale, il lui faut tenir compte des contingences européennes et internationales qui en grande partie lui échappent mais qui s'imposent à lui. La concurrence fiscale², qui n'est pas un vain mot, fixe les limites entre le souhaitable et le possible. Enfin la troisième raison est peut-être liée à notre calendrier électoral, nous sommes toujours à la veille d'une « élection importante » qui semble tétaniser l'exécutif. Avoir une politique fiscale suppose que l'on ait du temps pour l'élaborer, la mettre en œuvre et en mesurer les effets. Le temps politique s'accommode assez mal de ces exigences.

Est-ce à dire, dans ces conditions, que l'impôt sur la dépense ne peut pas fonder une politique fiscale dont on voit mal ce qu'elle est ? Certains ont pensé, et théorisé, le fait que l'impôt sur la dépense puisse fonder une politique fiscale. Ce sont ces auteurs, qu'il nous faut revisiter, pour qui l'impôt sur la dépense paré de toutes les vertus pouvait être un impôt unique ou quasi unique. Aujourd'hui chacun a surmonté « le mythe de l'impôt unique »³, et considère que l'impôt sur la dépense peut très certainement être une pièce centrale d'une politique fiscale qui reste à définir. C'est du rôle de la TVA, à laquelle est ajouté le qualificatif de « sociale », dont il est question.

I. – LE MYTHE DE L'IMPÔT UNIQUE SUR LA DÉPENSE

Beaucoup ont recherché l'impôt parfait, qui serait le seul, l'unique, demandé aux citoyens. C'est-à-dire un impôt qui ne pénaliserait ni le

2. Thierry LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », Recueil Dalloz, 22 juillet 2010, 27, pp. 1733-1739.

3. Jacques GROSCLAUDE, Robert HERTZOG, « Le mythe de l'impôt unique », RFFP n° 29-1990, pp. 29-57.

travail, ni le capital et qui n'affecterait ni l'emploi ni la rente. Cet impôt devrait, en outre, assurer des rentrées budgétaires satisfaisantes, participer à la redistribution, respecter le principe d'égalité et contribuer à ce qu'il est convenu d'appeler, sans que l'on cherche à la définir, la justice sociale. Pour remplir ce cahier des charges la doctrine a été pour le moins divisée. Certains préféraient l'impôt unique sur le revenu⁴, d'autres l'impôt unique sur le capital⁵ et d'autres encore l'impôt unique sur la dépense.

Si l'on retient l'impôt unique sur la dépense, comme fondement d'une politique fiscale à définir, deux conceptions ont été envisagées : La première repose sur l'idée que l'on puisse avoir un impôt unique sur la dépense globale avec une variante qu'est l'impôt différencié sur la dépense. La seconde est un projet qui se voulait complètement novateur avec l'impôt sur l'énergie.

A. Variations doctrinales concernant l'impôt unique sur la dépense

Parmi les défenseurs de l'impôt unique sur la dépense Nicholas Kaldor et James Meade s'imposent. Leur projet fiscal s'inscrit dans un schéma, une pensée économique, que l'on ne saurait ignorer. Les propositions fiscales de ces auteurs ne s'inscrivent pas dans un objectif qui viserait à améliorer le système existant. L'ambition est de transformer les rapports que peuvent avoir les citoyens avec l'impôt. Les propositions de ces auteurs ont été reprises et quelque peu transformées par ceux, notamment André Margairaz, qui ont soutenu l'idée que l'on pouvait avoir un « impôt différencié » sur la dépense.

Le premier, Kaldor (1908-1986) est un économiste que l'on qualifie de post-keynésien, théoricien des cycles économiques, conseiller du chancelier de l'Échiquier sous deux gouvernements travaillistes (1964-1968 et 1974-1976), avant d'être pair à vie en 1974. Critique d'Hayek, Kaldor s'est intéressé aux phénomènes de croissance mais aussi de répartition, dans une perspective « post-keynésienne », c'est-à-dire qu'il adopte un point de vue critique à l'égard des théories néo-classiques et pense, comme Keynes, que le capitalisme conduit

4. Par exemple Léon FAUCHER, « De l'impôt sur le revenu », in *Mélanges d'Économie politique et des Finances*, Tome 1856, p. 11.

5. Par exemple Émile-Justin MENIER, *L'impôt sur le capital – son application, ses avantages, ses inconvénients*, Plon et Guillaumin, 1872, 360 pages, mais aussi un siècle plus tard Maurice ALLAIS, *L'impôt sur le capital et la réforme monétaire*, Éd. Hermann, 1988, 367 pages.

rarement au plein emploi ou à une croissance régulière. Son projet fiscal⁶ est à la fois simple à énoncer, et ambitieux. Il a pour objectif de faciliter la justice sociale et l'efficacité économique. À le suivre un seul impôt sur la dépense pourrait remplacer tous les autres. Pour ce faire il conviendrait de prendre en compte le flux de dépenses annuel qui dépasse le revenu imposable. Il serait nécessaire, pour chaque individu, de déterminer ses encaisses en début d'exercice qui peuvent être notamment de la monnaie, des gains, des profits et des emprunts, dont on retrancherait les remboursements et les investissements. Le solde serait en quelque sorte la dépense imposable sur laquelle serait calculé l'impôt. Pour cet auteur, le projet d'impôt serait réellement basé sur « le niveau de vie » et prendrait en compte tous les revenus en favorisant l'épargne et l'investissement qui échapperaient à l'impôt.

Le second, Meade (1907-1995) est lui aussi un économiste marqué par les travaux de Keynes. Il a fréquenté les organisations internationales et les allées du pouvoir avant d'être professeur d'économie. Dans une perspective de plein emploi, il a défendu avec constance le fait qu'il faille développer la coopération économique internationale, ce qui le conduit à faire l'examen des droits de douane, de traiter de l'union commerciale et d'accords commerciaux internationaux. Meade a eu l'opportunité de présider un comité chargé d'analyser le système fiscal britannique. À cette occasion, il propose de mettre en place un impôt direct et personnel⁷ qui remplacerait l'impôt sur le revenu, par l'affectation des revenus du contribuable à la consommation. Celui-ci ne devant pas être confondu avec la taxe sur la valeur ajoutée, impôt indirect et impersonnel sur la production de biens ou de services, supporté par le consommateur final. Toute épargne, investissement mobilier ou immobilier, tout prêt à autrui ou intérêt d'emprunt, cessant d'être disponible pour la consommation du contribuable est déductible de son revenu imposable. Mais, toute rentrée provenant de ces avoirs ou créances tels les loyers perçus ou les dividendes, ainsi que les sommes empruntées s'ajoutent au revenu imposable. Le système proposé vise à taxer dans la durée un niveau de vie, mesuré en déduisant des entrées quelle que soit leur origine les sorties soustraites à la consommation.

Les systèmes proposés par Kaldor et par Meade ne sont simples qu'en apparence. Pour aussi séduisante que puissent apparaître ces thèses, on voit mal comment les éléments fournis par le contribuable,

6. Nicholas KALDOR, *An expenditure tax*, London, George Allen and Unwin, 1956, 249 pages.

7. James Edward MEADE, "An expenditure tax", *The Institute for Fiscal Studies Newsletter*, February, 1990.

sous sa seule responsabilité pourraient être contrôlés, sauf à considérer qu'ils n'ont pas à l'être au motif que le contribuable serait vertueux.

À la suite des propositions de Kaldor et Meade, Firmin Oulès professeur d'économie politique à l'université de Lausanne et André Margairaz⁸ qui fut notamment contrôleur des impôts et maître de conférences à l'École supérieure des sciences fiscales de Bruxelles ont suggéré que l'on puisse installer un impôt « différencié » sur la dépense.

André Margairaz définit cet impôt comme étant « celui qui exonère les consommations de première nécessité et qui frappe les autres d'une manière progressive. Il atteint d'un taux très modéré les consommations courantes qui sont les plus nécessaires. Un taux un peu moins modéré est appliqué aux consommations de confort tandis qu'un taux élevé frappe les consommations de luxe et un taux très élevé les consommations de grand luxe ostentatoire »⁹. Cette proposition présente elle aussi quelques défauts. En effet l'impôt différencié est payé par le consommateur final et, il n'est pas neutre car son promoteur ne prévoit pas de droit à déduction. La question de la fraude toujours possible n'est pas envisagée et enfin rien ne prouve qu'il soit facile à gérer.

B. Une proposition originale : l'impôt sur l'énergie

On se souvient rarement qu'au début des années 1950 un débat assez vif opposait ceux qui envisageaient la mise en place d'une taxe sur la valeur ajoutée, au premier rang duquel se trouvait Maurice Lauré¹⁰ et ceux, tout aussi déterminés, qui préféraient un impôt unique sur l'énergie avec à leur tête Eugène Schueller. Pour cet auteur, comme pour d'autres, le système fiscal dans son ensemble n'est pas réformable, il est nécessaire d'inventer autre chose.

Schueller affirme que l'impôt sur l'énergie est la « seule fiscalité possible dans une civilisation énergétique », considérant que « parmi les matières premières, le charbon, l'électricité et les produits pétroliers sont les plus simples à taxer »¹¹. Mieux, il considère que l'impôt sur l'énergie est le « prélude à une réforme de nos structures et de nos

8. André MARGAIRAZ, Roger MERKLI, *La fuite devant l'impôt et les contrôles du fisc*, Éd. Servan fiduciaire, diff. Librairie Marguerat (Lausanne), 1985, 160 p.

9. André MARGAIRAZ, « L'impôt différencié sur la dépense », RFFP n° 1-1983, pp. 40-64.

10. Denys BRUNEL, *La TVA. Invention française révolution mondiale. L'aventure de Maurice Lauré*, Eyrolles, 2012, 227 p.

11. Eugène SCHUELLER, « L'impôt sur l'énergie », in *Faut-il supprimer les impôts ?*, (ouvrage collectif), Plon, coll. Tribune libre, 1957, pp. 1-135.

concepts »¹². C'est à un changement de civilisation que nous invite celui qui sera le fondateur de L'Oréal.

D'un point de vue technique la proposition qui consiste à taxer les sources d'énergie conduit à répercuter l'impôt dans les prix de vente, la taxation se fait « au moment où l'énergie s'incorpore à la production »¹³. L'assiette est tout simplement la quantité d'énergie consommée.

Schueller n'est pas seul. Il a des soutiens prestigieux qui ont un certain crédit dans la société. Alfred Coste-Floret, maître des requêtes au Conseil d'État et député de la Haute-Garonne considère que « quiconque se demande comment faire l'Europe unie doit inévitablement se rendre compte que l'impôt sur l'énergie est une des voies efficaces pour atteindre le but »¹⁴. Pour Gaston Tessier, président d'honneur très écouté de la confédération française des travailleurs chrétiens, l'impôt sur l'énergie agirait « comme un topique de nature à redonner aux Français le sens de la grandeur, de la générosité, du rayonnement »¹⁵. Gignoux, influent directeur de la *Revue des Deux Mondes*, qui dit avoir relu Adam Smith n'est pas en reste car à le suivre, l'impôt sur l'énergie est un « élément d'une recherche à la solution du problème fiscal »¹⁶. À la suite le rédacteur en chef de *La Vie française*, René Sédillot, affirme qu'il n'a « que mépris, bien sûr, pour notre actuel système fiscal, et que sympathie pour l'impôt sur l'énergie » et que « Eugène Schueller n'aura eu que le tort d'être venu trop tôt dans un monde qui n'était pas mûr pour ses audaces »¹⁷.

Les objections furent nombreuses. En effet l'impôt sur l'énergie peut être de nature à pénaliser les entreprises qui en consomment beaucoup et Schueller n'imagine pas qu'elles puissent être détaxées, sauf quand elles fabriquent à l'exportation. L'impôt étant calculé sur la consommation d'énergie, quand le prix de celle-ci augmente mécaniquement l'impôt suit le même mouvement et les prix, qui intègrent cet impôt, augmentent. Enfin l'impôt sur l'énergie n'est pas progressif et ne tient pas compte des facultés contributives.

L'opposition la plus déterminée et la plus argumentée viendra de l'administration fiscale qui dénoncera la grande faiblesse technique du

12. *Idem*.

13. *Idem*.

14. Alfred COSTE-FLORET, « Énergie, Europe et Fiscalité », in *Faut-il supprimer les impôts ?*, *op. cit.*, pp. 136-147.

15. Gaston TESSIER, « Remarques d'un syndicaliste », in *Faut-il supprimer les impôts ?*, *op. cit.*, pp. 148-158.

16. C.J. GIGNOUX, « L'impôt sur l'énergie. Éléments d'une recherche à la solution du problème fiscal », in *Faut-il supprimer les impôts ?*, *op. cit.*, pp. 159-172.

17. René SÉDILLOT, « Dialogue autour de l'impôt sur l'énergie », in *Faut-il supprimer les impôts ?*, *op. cit.*, pp. 173-188.

projet, soulignera les dysfonctionnements économiques qu'il est susceptible de générer. Plus grave aux yeux de l'administration, « la taxe sur l'énergie va donc à rebours de tous les efforts de modernisation entrepris depuis 1945 et est, à ce titre, sévèrement condamnée par l'administration fiscale devenue très attentive au développement de l'appareil productif. Le soutien qu'elle apporte à la TVA s'explique en effet principalement par ses effets positifs sur l'investissement industriel »¹⁸.

II. – L'IMPÔT SUR LA DÉPENSE : UNE PIÈCE PARMIS D'AUTRES

L'impôt sur la dépense en tant qu'impôt unique, que ce soit la TVA ou un autre impôt, ne peut pas fonder une politique fiscale. Par contre l'idée que l'impôt sur la dépense soit un élément parmi d'autres d'une politique fiscale, qui reste largement à définir, semble recevable. Cette affirmation ne règle pas la question de savoir quel doit être cet impôt sur la dépense, notamment au regard de sa nature et de la forme qu'il doit prendre, et le rendement budgétaire qu'il doit avoir. En outre on ne peut pas s'affranchir des contraintes que l'Union européenne fait peser, notamment du point de vue des exigences en matière d'harmonisation. Le débat, inachevé, relatif à la TVA sociale illustre parfaitement ces enjeux.

A. La problématique de la TVA sociale

Le discours ambiant vise à encourager la baisse du coût du travail pour améliorer la compétitivité des entreprises. La solution proposée consiste généralement à baisser les cotisations salariales et, corrélativement, à augmenter les taxes sur la consommation. C'est ce que proposait la Commission pour la libération de la croissance, présidée par Jacques Attali, avec la mise en place de la TVA sociale¹⁹. L'idée fut reprise par le commissaire général à l'investissement Louis Gallois quand celui-ci suggérait un transfert significatif des charges sociales vers la fiscalité et la réduction de la dépense publique²⁰.

18. Frédéric TRISTRAM, *Une fiscalité pour la croissance. La direction générale des impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, Éd. Comité pour l'Histoire économique et financière de la France, 2005, p. 278.

19. Droit fiscal, 2010, 45, comm. 435.

20. Droit fiscal, 2012, 46, comm. 446.

La TVA sociale, baptisée pour l'occasion « TVA anti-délocalisation », a été instituée par la première loi de finances rectificative pour 2012. Elle a été abrogée, par la nouvelle majorité, par la seconde loi de finances de la même année. Son mécanisme consistait à faire passer le taux normal de TVA (en métropole) de 19,6 % à 21,2 %. Ce 1,6 point supplémentaire aurait été reversé aux administrations sociales, et les cotisations sociales patronales auraient été réduites d'autant, ce qui aurait allégé le coût du travail. Chacun comprend que l'enjeu n'est pas seulement de faire baisser le coût du travail, c'est aussi de changer le mode de financement de la protection sociale. La chose est clairement dite dans la synthèse des tables rondes organisées par la commission des finances du Sénat le 14 mars 2007, qui s'inscrivaient à la suite du rapport d'information de la même assemblée consacré à la TVA sociale²¹.

Il faut être prudent car la baisse d'un prélèvement n'est pas toujours totalement répercutée dans les prix. Le Conseil des prélèvements obligatoires a montré qu'en 1987, le taux de TVA applicable aux ventes de véhicules est passé de 33,3 % à 18,6 % mais que seulement 77 % de cette baisse a été répercutée. Il nous montre aussi qu'en 1999, seulement 57 % de la baisse de 20,6 % à 5,5 % du taux de TVA sur les travaux et réparations immobilières ont été répercutées²². Enfin 60 % de la baisse de la TVA dans la restauration de 2009 a impacté les prix toutes taxes comprises²³. Rien de surprenant car, les entreprises peuvent fort bien maintenir leur prix et profiter de la baisse, de la TVA ou des cotisations sociales, pour augmenter leur taux de marge.

Il existe plusieurs variantes de la TVA sociale. L'une d'elles consisterait à combiner une baisse de la part patronale des cotisations sociales avec une baisse des cotisations salariales. L'avantage serait d'afficher une hausse du salaire net. Il est à craindre que cette dernière ne soit rapidement absorbée par une hausse des prix et que la baisse des coûts de production soit marginale. On peut aussi comme le suggèrent certains auteurs²⁴ basculer les cotisations sociales vers la CSG, qui touche tous les revenus, y compris ceux du capital, ou vers

21. Jean ARTUIS, « TVA sociale : comment redonner de la compétitivité à l'économie française », Rapport d'information n° 283 (2006-2007), Sénat, 29 mars 2007.

22. Conseil des prélèvements obligatoires, Prélèvements obligatoires sur les ménages, progressivité et effets redistributifs, mai 2011.

23. Rapport d'information de la Commission des finances du Sénat sur le bilan du taux réduit de TVA dans le secteur de la restauration, 13 octobre 2010.

24. Camille LANDAIS, Thomas PIKETTY, Emmanuel SAEZ, *Pour une révolution fiscale*, Seuil, coll. La République des idées, 2011, 137 pages.

une contribution patronale généralisée (CPG) assise à la fois sur les revenus d'activité et sur les revenus du capital.

L'évolution du débat sur ce sujet est intéressante. Il fut tout d'abord question d'une TVA sociale afin d'être plus compétitif et puis finalement un autre débat a été ouvert, celui du financement de la sécurité sociale.

Après les changements politiques intervenus en 2012, ne voulant pas réintroduire la TVA sociale l'exécutif a choisi de pratiquer, à compter du 1er janvier 2014, une hausse limitée du taux normal de TVA passant de 19,6 % à 20 %, une hausse non négligeable du taux intermédiaire qui sera de 10 % au lieu et place des 7 % et de ramener le taux réduit de 5,5 % à 5 %²⁵. Ce réaménagement des taux de TVA n'a d'autre objectif que de participer au redressement des finances publiques. Il est trop tôt pour en mesurer l'impact sur l'économie ainsi que sur le rendement budgétaire. Mais, à lui seul cet ajustement des taux ne fait pas une politique fiscale, tout au plus peut-il y contribuer.

B. Un cadre européen dans une économie mondialisée

L'article 99 (initial) du traité instituant la CEE, du 25 mars 1957, dispose que « le Conseil, statuant à l'unanimité (...) arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et aux autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur (...) ». L'idée d'une harmonisation fiscale en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, et par conséquent de la TVA, est contenue dans le texte fondateur de l'Union européenne. La généralisation de la TVA en France²⁶, son extension et son harmonisation au sein de l'Union européenne ont été la grande affaire des trente dernières années²⁷.

En 1985 la communauté européenne s'est engagée dans un projet ambitieux, la réalisation d'un grand marché intérieur. Ce sera chose faite au 1^{er} janvier 1993. Depuis cette date dans les échanges intracommunautaires, la réalisation du marché unique se traduit par la suppression des contrôles douaniers et des formalités fiscales lors du franchissement des frontières. Un assujetti se livrant à des opérations

25. Le Monde, 29 mars 2013.

26. Guy DELORME, *De Rivoli à Bercy. Souvenirs d'un inspecteur des finances 1952-1998*, Éd. Comité pour l'Histoire économique et financière de la France, 2000, pp. 83-111.

27. Jean-Jacques PHILIPPE, *La TVA à l'heure européenne*, Litec, 1993, 383 pages.

intracommunautaires est considéré, selon les cas, comme réalisant soit une acquisition intracommunautaire taxable dans l'État d'arrivée des biens, soit une livraison intracommunautaire qui, bien qu'entrant en principe dans le champ d'application de la TVA dans l'État de départ des biens, s'y trouve le plus souvent exonéré. La communautarisation de la TVA, notamment par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, est une réalité qui ne saurait nous échapper²⁸.

L'harmonisation de la TVA dans le cadre de l'Union européenne est une condition de la réalisation d'un marché intérieur sans frontière. Par conséquent, « dans le choix d'une fiscalité indirecte la plus neutre possible, la mise en place d'un système commun de taxes sur le chiffre d'affaires représente, tant en importance absolue qu'en importance relative, la partie la plus importante de l'harmonisation communautaire en matière de fiscalité indirecte et en matière fiscale tout court »²⁹. Il ne faut toutefois pas considérer que la solution appliquée dans l'Union européenne est sans nuages. Ainsi qu'il a été dit : « la TVA, avant harmonisation, ne prétendait pas à une limpidité absolue. Mais il est indéniable que la TVA harmonisée, surtout depuis l'institution du marché unique (1993), s'est sensiblement complexifiée »³⁰.

Malgré ses défauts et ses imperfections la TVA connaît un succès planétaire. L'introduction de la TVA en Afrique est généralement une condition posée, notamment par le Fonds monétaire international, dans le cadre des programmes d'ajustement structurel. Sa neutralité, son rendement budgétaire, son coût du point de vue de sa gestion sont très certainement des éléments qui contribuent à son succès.

Des travaux de l'OCDE montrent qu'il existe sur ce sujet deux groupes de pays, au sein des pays développés, ceux qui ont une TVA sur la base du modèle français, qui est devenu en grande partie celui de l'Europe, et ceux qui ont un modèle différent³¹. Les premiers ont des taux réduits et un taux normal mais, la base du taux normal est réduite. Les seconds, parmi lesquels le Canada, l'Afrique du Sud ou Singapour ont peu ou pas de taux réduit, par contre ils ont une base d'imposition au taux normal dite « large ». À l'intérieur de ce groupe certains pays

28. La chose avait déjà été soulignée dans le dix-neuvième rapport au président de la République du Conseil des impôts, consacré à la taxe sur la valeur ajoutée, Éd. des Journaux officiels, 2001, 379 pages.

29. Dominique BERLIN, *Politique fiscale*, Volume I, Éd. de l'Université de Bruxelles, 2012, p. 109.

30. Jean-Jacques PHILIPPE, « Cinquante ans de TVA : de sa préhistoire à son actualité », *Droit fiscal*, 2005, 7, pp. 382-386.

31. Alain CHARLET, Jeffrey OWENS, « Une perspective internationale sur la TVA », *Droit fiscal*, 2010, 39, pp. 9-17.

évoluent. la Suisse, par exemple, où la TVA a été introduite en 1995 est très certainement marquée par le modèle communautaire, elle évolue vers un système à taux unique avec une base large. Pour l'OCDE un système avec une base large à laquelle on applique un taux unique serait souhaitable.

Chacun sait que la TVA n'est pas un outil efficace de redistribution. Toutefois, les revenus supplémentaires procurés par une TVA à base large peuvent aussi financer des politiques sociales. Par exemple la réforme de la TVA, en 1986, en Nouvelle Zélande a semble-t-il permis de verser des allocations supplémentaires et des prestations sociales³².

La TVA qui occupe une place singulière du point de vue de son rendement budgétaire ne peut pas fonder une politique fiscale car, malgré toutes les vertus dont on la pare parfois, elle ne tient nullement compte des facultés contributives. L'argument est connu mais il est nécessaire de le répéter, les contribuables qui ne disposent pas de moyens suffisants pour vivre n'ont pas d'autre choix que de consommer la totalité de leur revenu. Le pourcentage de la TVA qu'ils acquittent par rapport au revenu est bien supérieur au pourcentage de TVA rapporté à des revenus plus aisés³³.

*
* *

L'impôt unique sur la dépense était une utopie qui n'était pas de nature à fonder une politique fiscale. La TVA, qui n'est pas un impôt unique sur la dépense, ne fonde pas non plus une politique fiscale. Ce qui importe, et qui n'est pas fait, c'est de définir une politique fiscale et de s'interroger sur le point de savoir qu'elles sont les ressources fiscales à mobiliser pour atteindre les objectifs fixés par cette politique. Tout ceci est de la responsabilité de ceux qui ont une légitimité pour le faire, c'est-à-dire les responsables politiques.

32. *Idem*.

33. INSEE, *Économie et statistiques*, 413, novembre 2008.