



Éditorial : Société sans impôt, société sans État ?

Michel Bouvier

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2019/1 N° 145 , PAGES V À XVIII
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.145.0000a

Date de mise en ligne : 01/09/2024

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2019-1-page-V?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.

Éditorial

Société sans impôt, société sans État ?

La fiscalité fait actuellement l'objet d'un malaise qui peut se lire dans les sondages¹, dans les débats politiques, économiques ou sociaux ou plus encore dans les refus exprimés au regard de la création de nouveaux impôts (par exemple la taxe carbone) ou de l'augmentation de certains autres (par exemple la contribution sociale généralisée).

Cette situation peut paraître inquiétante à ceux qui considèrent que l'impôt est l'expression ainsi que la concrétisation d'un lien social, d'un autre côté elle peut paraître encourageante pour ceux qui estiment qu'il est un frein à l'investissement et plus largement au développement économique.

Au-delà de ce malaise, cette incompréhension révèle un profond mal-être social². Ce mal-être a pour origine *une transition* qui s'opère entre le modèle de société de l'après Seconde Guerre mondiale et un autre modèle encore flou et instable issu d'une globalisation marquée aux coins du libéralisme économique et d'une généralisation des algorithmes remettant en cause nombre de métiers traditionnels mais aussi beaucoup d'habitudes intellectuelles ainsi que de pratiques de la vie quotidienne. Aucun bricolage de la fiscalité n'est en mesure de traiter ce mal-être ou de le faire disparaître car c'est le système fiscal qui est de fait inadapté et qui accroît la souffrance des individus les plus fragiles ou en passe de l'être.

On est en présence d'une transformation de la société qui sur fond de « révolution numérique » s'accélère et développe une identification du fonctionnement du secteur public à celui d'une entreprise. Rien n'est encore définitif. Le processus est évolutif et les réponses parfois malhabiles aux problèmes rencontrés sont en grande partie dues au fait que nous avons encore un pied dans une philosophie politique et

1. Cf. les sondages IPSOS pour Le Monde et FONDAFIP d'octobre 2013 et de novembre 2018.

2. Cf. BOUVIER M., « Les Français et les impôts : quelle fiscalité pour quelle société ? », Éditorial, RFFP nov. 2013, n° 124, p. V ; cf. aussi « Les Français et les impôts », enquête Ipsos, octobre 2013, disponible sur Fondafip.org.

sociale de la fiscalité qui est celle du XIX^e et du XX^e, l'autre dans une philosophie économique et entrepreneuriale qui s'installe de plus en plus solidement. Selon cette dernière conception, le lien social s'efface au profit d'une perception individualisée de l'impôt que l'on peut résumer ainsi : qu'est-ce que je paye et quel bénéfice j'en retire ?

L'impôt a-t-il un sens ?

Le sens de la fiscalité peut se lire à travers les diverses fonctions qui lui sont attribuées. La fonction budgétaire est celle qui vient immédiatement à l'esprit, elle est omniprésente ainsi d'ailleurs que la fonction économique qui peut lui être attribuée pour développer tel ou tel secteur. Mais on prête aussi à l'impôt une fonction politique en tant qu'attribut de la citoyenneté et marque d'appartenance à une communauté. Sa fonction peut être également sociale lorsqu'il est utilisé comme un instrument de redistribution des richesses, de réduction des inégalités, autrement dit de solidarité. Toutes ces fonctions sont menacées par une perte de confiance qui s'exprime certes dans les faits mais également dans des doctrines plus ou moins radicalement antifiscales.

Par ailleurs, l'impôt a toujours été considéré comme un attribut essentiel de la souveraineté des États. Or, peut-on aujourd'hui considérer qu'il en est toujours de même dans la mesure où il doit affronter un monde globalisé s'organisant horizontalement à travers les réseaux du numérique afin de l'éviter ?

Finalement l'on est fondé à se demander si l'impôt a une fonction autre que budgétaire, voire même si celle-ci n'est pas devenue également très fragile. Mais alors, quel sens pourrait lui être donné aujourd'hui dans un environnement radicalement différent de ce qu'il était il y a encore peu de temps ? Autrement dit, comment redonner confiance dans l'impôt ? N'est-il pas définitivement discrédité ? Fait-il encore l'unanimité ou est-il encore accepté par une majorité de citoyens ? On peut parfois en douter. Faut-il s'en méfier ? Finalement, quel est l'avenir de l'impôt et par conséquent quel est le futur de l'État ?

L'antifiscalisme est-il « intellectuellement respectable » ?

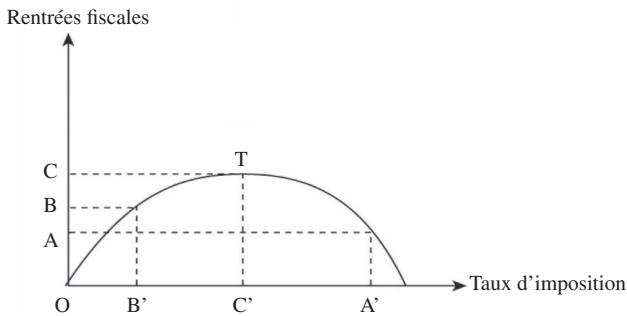
Les économistes libéraux, on le sait, sont particulièrement méfiants vis-à-vis de la fiscalité. Ils dénoncent un État tentaculaire qui se nourrit de l'impôt et paralyse le marché économique. Selon eux, devant cette

sclérose du système, la seule solution envisageable consiste à passer d'une régulation par l'État à une régulation par le marché, ce qui implique une réduction des dépenses publiques et une diminution de la charge fiscale.

Dans ces analyses, à la *mystique de l'État* régulateur de l'économie et de la société dans son ensemble, succède une *mystique du marché* qui place la fiscalité au cœur de tous les enjeux. Il ne s'agit pas cette fois d'en faire l'instrument de politiques volontaristes et interventionnistes menées par l'État. Bien au contraire, il s'agit d'en réduire l'influence afin de restaurer une régulation par le marché.

Un économiste ultralibéral, Arthur Laffer, a donné une force particulière à cette critique en formalisant de manière simple, sous la forme d'une courbe en cloche, l'idée, ancienne, que tout accroissement de la pression fiscale entraîne une baisse des activités ou une augmentation de la fraude et de l'évasion. Pour Guy Sorman, la courbe proposée « *justifie la révolte fiscale non plus sur un terrain populiste, mais sur celui de l'efficacité économique. Avec Laffer, la révolte fiscale est devenue intellectuellement respectable. Ce n'est plus du poujadisme, c'est de la science économique* »³.

La courbe de Laffer



L'impôt devient-il invisible ?

Miné par un antifiscalisme théorisé plus ou moins modéré, l'impôt l'est aussi par une évolution qui va dans le sens de son invisibilité.

Dans un monde d'échanges généralisés la fiscalité pourrait bien consister à n'imposer que des flux par le biais de taxes incluses dans les

3. SORMAN G., *La solution libérale*, Fayard, 1984.

prix. Ce mode de prélèvement pouvant néanmoins être éventuellement accompagné d'impôts sur le revenu systématiquement perçus à la source.

Si un tel schéma venait à s'imposer, la fiscalité en épousant la mobilité et parfois la virtualité de son environnement en viendrait en somme à disparaître dans ses formes les plus visibles. Oublieux de ses origines, l'impôt verrait ses figures et ses images traditionnelles devenir de plus en plus évanescentes, son essence autoritaire, comme son caractère contributif s'estomperaient peu à peu en se confondant avec la dynamique planétaire de l'ordre économique. Dans ce cadre le problème se poserait alors du contrôle que peut avoir chaque individu sur le poids de la charge fiscale, celle-ci disparaissant comme réalité évidente ainsi que comme symbole d'un mode d'être en société, d'un lien social. Une fois associé à un prix ou à un salaire, l'impôt en effet n'est plus visible, il n'est plus directement perceptible. Cette invisibilité exclut tout ce qui peut ou a pu caractériser sa nature politique ou sociale au profit d'une logique économique d'échanges. Cette présence/absence de l'impôt est en adéquation avec un modèle de société où s'entrecroisent des réseaux réels/virtuels.

Le contribuable disparaît-il derrière le client ?

Marquée par une culture marchande l'image de l'impôt se transforme rapidement et radicalement. Celui-ci se présente de plus en plus comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie plutôt que comme l'expression d'un devoir social. C'est ainsi que le contribuable « en veut pour son argent », il est soucieux de l'utilisation qui est faite des deniers publics ; autrement dit, en se considérant comme un client il épouse parfaitement la culture gestionnaire qui imprègne aujourd'hui le secteur public.

Corrélativement, un glissement de sens s'opère dès lors que le civisme fiscal prend une dimension plus administrative et gestionnaire que politique. Cette culture gestionnaire s'inscrit à la fois dans la recherche d'une meilleure qualité des services rendus aux usagers et d'une maîtrise de la dépense publique, par conséquent du moindre coût administratif, notamment celui du traitement de l'impôt par l'administration fiscale. Il s'agit de promouvoir l'acceptation de l'impôt en favorisant l'accomplissement volontaire par les citoyens de leurs obligations fiscales. Cette stratégie qui conduit à isoler les fraudeurs ou les « mauvais payeurs » satisfait à un objectif budgétaire, tout particulièrement à celui d'un bon recouvrement de l'impôt. Ce

dispositif, qui relève d'une logique privilégiant la prévention de l'évasion fiscale, constitue toutefois une « arme à double tranchant ». Car si la qualité du service n'est pas au rendez-vous, le citoyen-client refusera de reconnaître la légitimité de l'impôt qui lui est demandé.

Toutefois, les choses ne sont pas si simples. Deux manières de considérer l'impôt coexistent de fait dans l'inconscient collectif. La conception solidariste demeure présente et justifie la demande de services publics tout en étant concomitante à celle d'une baisse de la charge fiscale. Lorsque les contribuables-clients constatent la fermeture de nombre de services publics ou ont le sentiment que le service n'est pas de qualité ou bien encore ne constatent pas d'amélioration concernant la baisse du chômage ni d'augmentation des salaires et des retraites, le doute sur l'utilité de l'impôt va en s'accroissant. Un tel constat favorise, voire même pour certains justifie, des révoltes ou des pratiques d'évitement de l'impôt. Ce qui peut faire penser qu'il y a une contradiction entre les deux attitudes des citoyens clients-contribuables et même une grande irresponsabilité qui peut laisser paraître.

En réalité, il faut voir là le résultat d'une perte de repères et la présence d'un paradoxe qui s'est installé au sein de la société source d'un énorme quiproquo. Deux images de la fiscalité coexistent ainsi dans les esprits et ce sont ces deux images qu'il convient d'intégrer et de concrétiser si l'on souhaite construire un nouvel ordre fiscal. Elles reflètent ce qui caractérise la société actuelle, *une société marchande au sein de laquelle est ressenti par la majeure partie de la population un besoin de solidarité et de bienveillance.*

Les systèmes fiscaux se désintègrent-ils ?

Au fil des ans, on a pu voir se renforcer, voire même s'épanouir, des corporatismes de toutes sortes réclamant et obtenant des privilèges fiscaux qui se traduisent par de multiples allègements d'impôts voire même par la maîtrise partielle de certains prélèvements obligatoires. Cette vague corporatiste, née d'une crise générale et d'une dégénérescence de l'État-providence, est à l'origine d'une démultiplication depuis plusieurs années de mesures de faveur et de régimes dérogatoires, les fameuses « niches fiscales », qui confèrent à la fiscalité nationale et locale actuelle l'image d'une véritable mosaïque.

Toutefois, si l'évolution en restait seulement là, elle n'exprimerait au fond qu'une poussée excessive d'un phénomène finalement ancien, banal et bien connu. Or un examen plus attentif permet de constater un autre phénomène, une certaine appropriation de la fiscalité avec ce que

l'on appelle la fiscalité affectée⁴. Celle-ci concerne de très nombreux secteurs tels que le secteur social, la formation professionnelle et l'emploi, les organismes consulaires, l'équipement, le logement, les transports, l'urbanisme, l'agriculture, l'industrie, le commerce, l'artisanat, l'environnement, la culture, etc. Cette situation est liée à une caractéristique des sociétés contemporaines, qui est leur diversification et leur constitution en réseaux faits de communautés d'intérêts.

C'est dans ce cadre que le pouvoir fiscal éclate et qu'il est devenu un enjeu particulièrement fort pour les multiples centres de décision publics et privés qui forment maintenant le tissu de la société, tandis qu'il est de moins en moins l'attribut d'un pouvoir universel représenté jusqu'alors par un État souverain. Avec cet éparpillement de la fiscalité on peut estimer qu'est en train de se produire une sorte de dérive vers un nouveau Moyen Âge fiscal.

Une souveraineté fiscale en péril ?

Pour des États à économies ouvertes, le poids croissant des contraintes internationales est susceptible de limiter considérablement les marges de manœuvre dont disposent les décideurs nationaux. Par suite les politiques fiscales ne peuvent être véritablement autonomes. Elles ne sont pas en effet imperméables à la mondialisation des échanges et rétroagissent les unes sur les autres.

Ainsi, en l'absence de dispositifs de coordination, une concurrence fiscale sauvage se développe, notamment au travers d'avantages visant à influencer les décisions de localisation des entreprises⁵ voire des particuliers les plus fortunés. Les grandes entreprises, et parfois même les moins grandes, définissent des stratégies en tenant compte de la pression fiscale dans les différents pays. Cette gestion transnationale, caractérisée par une grande mobilité des localisations amplifiée par le développement du numérique, limite l'autonomie des politiques fiscales. La menace de la délocalisation et d'une perte de ressources oblige ainsi les États à veiller à ce que ces politiques attirent les entreprises au lieu de les inciter à s'installer ailleurs. À cela s'ajoutent, pour ceux qui sont membres de l'Union européenne, les contraintes

4. Voir deux rapports téléchargeables gratuitement : Rapport FONDAFIP (février 2013), « Les impôts affectés : quelle légitimité ? » sur www.fondafip.org. Rapport du CPO (juillet 2013), « La fiscalité affectée : constats, enjeux et réformes » sur www.ccomptes.fr

5. On observera toutefois que la fiscalité n'est pas le facteur essentiel de localisation des entreprises, contrairement à bien des idées reçues en ce domaine.

liées aux règles communautaires visant à harmoniser les législations fiscales des États membres. La règle de l'unanimité fait aujourd'hui, on le sait, l'objet d'un débat.

Une fiscalité qui donne le vertige aux contribuables comme aux décideurs

Depuis une quarantaine d'années les déficits publics, la dette publique et la pression fiscale n'ont fait que s'accroître. Par ailleurs, l'évasion fiscale, notamment internationale, a pris des proportions inégalées. Il en résulte une crise de lisibilité, *un profond sentiment d'incompréhension et d'injustice de la part des contribuables* qui sont désorientés ainsi qu'une certaine prise de distance vis-à-vis de la fiscalité. En même temps, du côté de l'État, l'exigence d'équilibre des finances publiques amène insensiblement les décideurs politiques et administratifs à concevoir et à réduire la fiscalité à sa fonction purement budgétaire. Or, si l'impôt ne devait plus avoir pour seule fonction reconnue que de réduire les déficits publics, tandis que dans le même temps prospéreraient des pratiques d'évitement ou d'évasion par ceux-là mêmes qui continueraient à profiter des infrastructures et des services publics, les fameux « passagers clandestins », la légitimité⁶ de l'impôt pourrait bien disparaître. Il faut ajouter, pour la France, que cette fonction budgétaire est décrédibilisée par une pression fiscale en tête des pays de l'OCDE, avec 46,2 % en 2017, sans que l'équilibre budgétaire soit au rendez-vous.

Le phénomène est par ailleurs amplifié par le fait qu'avec la mondialisation de plus en plus d'acteurs économiques, des entreprises, mais aussi désormais des particuliers, ne vivent plus ni le même temps, ni le même espace, ni les mêmes normes que les acteurs politiques et administratifs nationaux en charge des politiques fiscales. Car, si l'espace économique transcende aujourd'hui les frontières, l'espace fiscal, administratif et juridique, voire même politique, demeure encore largement enfermé au sein de l'espace national.

Ce nouveau contexte est à l'origine d'un véritable désarroi fiscal⁷. Face à une telle situation et à des points de vue théoriques indécis

6. Sur la question du consentement à l'impôt, cf. Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 2017, 3^e éd.

7. BOUVIER M., *Pour une mobilisation générale contre le désarroi fiscal !* in Le Cercle Les Échos du 19 septembre 2013 : <http://lecercle.lesechos.fr/economie-societe/politique-eco-conjoncture/fiscalite/221180102/mobilisation-generale-contre-desarroi> Cf. également : « Les Français et les impôts : quelle fiscalité pour quelle société ? », Éditorial, in RFFP nov. 2013, n° 124, p. V.

voire contradictoires, les choix fiscaux sont rendus difficiles. Il en résulte des politiques fiscales incertaines qui se traduisent par une hausse des taux d'imposition ou par une accumulation de prélèvements obligatoires formant une structure compliquée car construite par strates successives, au coup par coup, sans logique d'ensemble.

Face à une société dont la complexité n'a cessé de progresser depuis une quarantaine d'années pour atteindre aujourd'hui des sommets, ce désarroi fiscal des décideurs politiques est palpable un peu partout dans le monde. Les réponses apportées, trop prisonnières de techniques de gestion ou d'idéologies surannées, n'offrent aucun projet de société à des populations désorientées. Les solutions apportées au problème central qu'est le chômage, de même que la lutte contre la pauvreté sont soit inefficaces, soit se font au détriment de ce qui à la sortie de la Seconde Guerre mondiale conférait sa légitimité et sa dynamique à l'État-providence. Ce qui a pour conséquence un écart de plus en plus grand entre les plus riches et les plus pauvres qui paraît sans limites. À la différence des années de reconstruction et de développement de l'économie qui ont suivi la Seconde Guerre mondiale, nul ne propose ou ne formalise aujourd'hui un grand projet de restructuration de l'État et de l'économie. Pas plus la classe politique que le mouvement social ou les intellectuels. Il en découle un enfermement dans des problématiques éclatées et limitées à des enjeux particuliers et cantonnés à des négociations relatives à des baisses de taux ou de bases en dehors de toute cohérence d'ensemble. Les corporatismes, l'urgence de répondre à un besoin, ou le retrait de mesures trop impopulaires dominant dans les décisions.

Les acteurs de l'impôt sont d'une certaine manière décontenancés. Les responsables politiques sont confrontés à des questions de plus en plus complexes auxquelles ils n'ont jamais eu à faire, des questions qui ne peuvent trouver de solutions par des réponses qui ont pu être efficaces autrefois. Les experts sur lesquels ils s'appuient tiennent des discours contradictoires.

Finalement, les hésitations et le trouble que l'on peut constater en fiscalité sont le produit de la transformation d'un ordre économique et social mondial en pleine métamorphose. Compte tenu de la multitude d'acteurs et de facteurs concernés par un tel chambardement un réel vertige s'installe au sein du système fiscal d'autant que cette situation favorise une évasion fiscale nationale et internationale d'ampleur. Il faut dire que dans le contexte mondialisé et interconnecté d'aujourd'hui, l'évitement de l'impôt est le signe d'une mutation profonde du modèle économique et politique qui s'est installé pendant les « Trente Glorieuses ».

« La grande évasion fiscale » signera-t-elle la fin de l'impôt et de l'État ?

L'évitement de l'impôt peut consister à le frauder, ce qui constitue un acte délictueux, ou encore à le fuir sans pour autant violer la loi mais en utilisant au mieux celle-ci, soit en profitant de vides juridiques, soit en se servant des possibilités multiples de montages notamment au plan international. Ce sont tous ces aspects qui se cumulent et s'amplifient du fait des mutations qui sont à l'œuvre dans les sociétés contemporaines.

On assiste au développement sans précédent d'entreprises transnationales ou encore à l'implantation à l'étranger d'entreprises moyennes ou grandes, voire même de particuliers, phénomène qui oblige à s'interroger sur la validité contemporaine du concept de souveraineté fiscale et du principe de territorialité de l'impôt. La notion d'établissement stable qui date du début du siècle dernier et sur laquelle s'appuie l'administration fiscale pour déterminer et taxer les bases imposables, est particulièrement concernée face à une réorganisation de l'espace international. De là émerge la menace la plus sérieuse pour l'impôt, celle qui par ricochet peut s'étendre à l'IR comme à la TVA. La difficulté d'imposer les résultats de ces entreprises est, on le sait, réelle et liée à la question de la territorialité de l'impôt. Cette question soulève des problèmes d'une très grande technicité qui paraissent même parfois inextricables, tant s'y entremêlent des enjeux de niveaux très différents.

L'OCDE en a très rapidement pris en compte les conséquences pour le système fiscal international. Elle note dans son dernier rapport intérimaire sur la lutte contre l'érosion des bases d'imposition et les prix de transfert (BEPS) qu'« *il est essentiel de bien comprendre les conséquences de la numérisation de l'économie sur la façon dont les entreprises exercent leurs activités et créent de la valeur pour s'assurer que le cadre fiscal répondra bien aux défis posés* ».

Par ailleurs, 127 pays représentant 90 % de l'économie mondiale ont donné leur accord à l'OCDE pour que soient étudiées et proposées d'ici fin 2020 des mesures permettant une taxation des multinationales. Ce qui a fait dire à Pascal Saint-Amans, que « *la communauté internationale a fait un pas significatif vers la résolution des défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* »⁸. Il ajoute encore : « *Les États se sont accordés pour examiner des solutions potentielles qui moderniseraient*

8. In Note OCDE du 29 janvier 2019.

les principes fiscaux fondamentaux pour une économie du XXI^e siècle, où des entreprises peuvent être fortement impliquées dans la vie économique de différentes juridictions sans y avoir une présence physique significative et que des nouveaux éléments de création de valeur, souvent incorporels, sont de plus en plus importants ».

Les propositions, telles qu'elles figurent dans le document approuvé par le Cadre inclusif sur le BEPS, devraient s'articuler autour de deux piliers.

Le premier « traite de la manière dont les règles actuelles, qui répartissent le droit d'imposer les revenus des entreprises multinationales entre différentes juridictions, dont les règles traditionnelles de prix de transfert et le principe de prix de pleine concurrence, pourraient être modifiées afin de prendre en compte les transformations de l'économie mondiale apportées par la numérisation. Cela impliquera le réexamen de la règle du "lien" – à savoir, comment déterminer la connexion qu'a une entreprise avec une juridiction donnée – ainsi que celui de la règle permettant de déterminer le montant de bénéfices à allouer à une activité menée dans cette juridiction. Le Cadre inclusif étudiera des propositions basées sur les notions d'actifs incorporels de commercialisation, de contribution des utilisateurs, et de présence économique significative. Il examinera aussi la manière dont ces propositions pourraient moderniser le système fiscal mondial afin de résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »⁹.

Quant au deuxième pilier, il « a pour objectif d'appréhender les risques qui subsistent en matière de BEPS, et examinera deux règles interdépendantes conçues pour offrir aux juridictions des outils pour les cas où des revenus sont soumis à une imposition nulle ou très faible »¹⁰.

Autrement dit, il s'agit d'examiner de quelle façon il serait possible de déplacer le droit de taxer dans le pays où est installée l'entreprise vers celui où sont situés les consommateurs ou les fournisseurs de données. Il est également question d'étudier la capacité d'un État « à imposer des bénéfices dès lors qu'un autre État disposant de droits d'imposition appliquerait un taux effectif d'imposition très faible sur ces bénéfices. Ces propositions s'appuient sur le constat que certains défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie s'inscrivent

9. Note OCDE. Voir également le Projet OCDE G20, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique* du 29 janvier 2019.

10. Note OCDE. Voir également le Projet OCDE G20, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique* du 29 janvier 2019.

dans le contexte plus large de la lutte contre les pratiques qui subsistent à ce jour en matière de BEPS ; elles tiennent également compte d'évolutions survenues récemment, comme la réforme fiscale adoptée aux États-Unis »¹¹.

Au total il est bien admis aujourd'hui que le développement du numérique et la mondialisation qui sont indissociables engendrent un nouveau modèle économique au sein duquel la valeur prend une forme nouvelle. Cette alliance est source d'une a-territorialisation¹² qui se substitue à la classique déterritorialisation. C'est à elle que sont confrontées des administrations fiscales encore sédentaires et un droit fiscal qui semble parfois pétrifié et encore largement figé dans le XX^e siècle.

Il faut souligner que ce ne sont pas les formes les plus visibles et parfois spectaculaires des délocalisations de la matière imposable de certaines entreprises et de riches contribuables qui sont essentielles. L'essentiel est dans un processus de disparition des bases d'imposition moins visible et bien plus redoutable qui tend à s'étendre à l'ensemble des activités entrepreneuriales. Cette a-territorialisation nourrit une forme inédite d'évasion fiscale qui épouse cependant les dispositifs les plus classiques d'évitement de l'impôt mais en en décuplant les effets.

S'il est crucial, pour des raisons budgétaires et de justice fiscale, de savoir comment imposer les résultats des entreprises du numérique, et où les imposer, il est devenu urgent de relier un tel souci à la question fondamentale de l'existence de l'impôt et par conséquent, on l'a dit, de sa nature, de sa fonction, de son sens dans la société contemporaine. En effet, avec ces entreprises qui se déplacent dans un espace parallèle et dont le lieu d'installation devient insaisissable, se développe un nomadisme des contribuables et de la matière imposable particulièrement redoutable. Cette situation remet fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs, habituels. Elle les menace directement et en fait apparaître la faiblesse et la fragilité.

Si la tendance actuelle vers une érosion des bases d'imposition devait se poursuivre, autrement dit si des réponses suffisamment efficaces n'étaient pas rapidement apportées par les institutions internationales, il en résulterait à coup sûr des prises de position désordonnées de la part des États, source d'une incapacité à parer la menace qui pèse sur

11. Projet OCDE G20, *Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique* du 29 janvier 2019.

12. Cf. BOUVIER L.-A., « De la déterritorialisation à l'a-territorialisation de l'impôt : la taxation des bénéficiaires face à la révolution numérique », in RFFP sept. 2017, n° 139, p. 165.

la fiscalité. L'affaire est en réalité bien plus grave qu'elle n'en a l'air. Chacun en a l'intuition sinon la certitude, il est urgent de dépasser les corporatismes territoriaux ; il y va de l'avenir de la démocratie et du bien-être des populations.

On l'a compris, il y a là un danger sérieux pour l'impôt. Les évolutions actuelles peuvent légitimement faire craindre que les finances publiques soient rapidement atteintes dans leurs fondements. Elles portent en germe le passage vers un modèle de société dans lequel la place de la fiscalité n'apparaît pas à l'évidence. Une mesure essentielle, à portée symbolique tout autant que concrète, serait de sécuriser cet élément moteur des politiques publiques et de l'État qu'est l'impôt en lui conférant une visibilité et une présence qu'elle n'a pas aujourd'hui. Elle figure certes en bonne place dans la DDHC avec les articles 13 et 14 mais il serait bienvenu d'intégrer les principes qu'ils contiennent¹³ au sein de la Constitution par l'écriture d'un article spécifique. Cet article devrait être placé en tête du texte constitutionnel dans la mesure où c'est sur l'impôt que reposent toutes les institutions publiques.

Une société sans État ?

Il est clair que le défi auquel la fiscalité est confrontée est majeur et les obstacles à franchir considérables. Faut-il, dans ces conditions, persévérer dans la recherche d'un perfectionnement d'instruments juridiques et administratifs qui sont dépassés par les évolutions de leur environnement ? N'est-ce pas notre conception de la fiscalité qui est à changer ? Ne faudrait-il pas procéder à une évaluation de la validité du système que forment les impôts sans esquiver la question de leur interdépendance ? La majeure partie des prélèvements obligatoires qualifiés de « modernes » ont été inventés pour un État centralisé relativement fermé et pour un modèle économique enraciné dans le développement industriel qui en était le reflet. Il faudrait d'ores et déjà en reconsidérer le bien-fondé et la pertinence dans un monde ouvert, multipolaire, irrigué par le digital, plus compétitif que jamais et ayant à relever le défi du choc du numérique et de la robotisation.

Dans ce système fiscal blessé par les transformations de son environnement se pose une question de fond, celle de sa nature, de sa fonction et donc d'une légitimité qui demande à être redéfinie. C'est là un sujet d'importance. Ainsi, hormis la nécessité de dégager des règles pour endiguer l'évasion fiscale dont le bien-fondé n'est pas contestable,

13. Principe de consentement, d'égalité, de nécessité.

il est crucial de s'interroger également sur l'impôt du XXI^e siècle, et ce hors des cadres de pensée du XIX^e et du XX^e siècle.

Nous sommes aux prises avec l'installation d'une civilisation nouvelle et nous devons en tenir compte. Dans les prochaines années, la fiscalité et, par effet systémique, le secteur public et les pouvoirs politiques sont appelés à connaître des bouleversements sans précédent sous l'effet des phénomènes majeurs que sont la métropolisation, le numérique et la mondialisation. C'est sur la base d'un développement inexorable de l'intelligence artificielle et du nouveau modèle d'entreprise, mais aussi des métropoles portées par une intense poussée démographique et irriguées par l'intelligence artificielle que se joue l'avenir du politique et de l'impôt. Cette combinaison pourrait favoriser l'auto-développement d'un nouveau modèle économique et politique en réseaux sans que quiconque soit en mesure d'en maîtriser le sens hormis peut-être les GAFAM ou les BATX¹⁴.

Les mutations institutionnelles sont du reste bien engagées. On observe qu'insensiblement le développement conjoint des métropoles, à l'origine d'une organisation des territoires en réseaux horizontaux nationaux et internationaux, et des géants du numérique, remodèle peu à peu l'ensemble de la vie en société. Elles sont déjà des relais d'États affaiblis par les crises. Un modèle économique et financier se dessine, son évolution sera déterminante pour la qualité du lien social et plus encore la pérennité ou plutôt la transformation et la réforme des institutions politiques locales ou nationales. C'est une forme nouvelle du vivre ensemble ou sa fin qui est en jeu. On est de toute façon fondé à penser qu'une évanescence de la centralité telle qu'on l'a connue s'est amorcée. Les métropoles et les géants du numérique sont amenés à bousculer nombre de certitudes intellectuelles et de situations institutionnelles acquises.

Tout aujourd'hui semble indiquer que le passage vers une société sans État fait partie des futurs possibles. L'univers des internautes est un univers du marché qui se passe volontiers du politique et dans lequel l'évasion fiscale internationale est la conséquence logique d'un modèle économique qui s'auto-construit en l'absence d'un cadre juridique et administratif qui lui serait adapté.

En d'autres termes une société nouvelle qui incarne les propositions des plus radicaux des libéraux, les libertariens, s'auto-institue et porte en germe une civilisation dans laquelle l'État n'a pas sa place. Une plongée dans l'inconnu, un basculement pour l'instant incontrôlé

14. Baidu, Alibaba, Tencent, Xiaomi.

vers une autre galaxie est en train de se produire sur fond de luttes d'influences entre les grands du numérique, ceux du continent américain et ceux du continent asiatique.

Il est vrai qu'il est encore difficile de percevoir nettement les conséquences de ces évolutions qui se fondent imperceptiblement dans les méandres d'une intelligence artificielle dont les producteurs se disséminent sur la planète. Et cette direction est amplifiée par un modèle économique qui se construit au dehors du champ politique traditionnel et qui est porteur d'une société sans État, à la fois virtuelle mais aussi bien réelle, qui tranche avec la société traditionnelle. Elle lui est parallèle tout en la pénétrant. Elle remet fondamentalement en cause les cadres fiscaux, juridiques et administratifs et politiques habituels.

C'est la menace sur l'impôt qui est la plus redoutable car elle concerne directement la survie de l'État. Plus encore, *la mort de la fiscalité signerait à coup sûr celle de tout le secteur public.*

Michel BOUVIER