

La flat tax

Quelles pratiques ? Quelles limites ?

Sommaire

Première partie : La flat tax	10
Chapitre 1 : Les principes	11
Section 1 : Simplicité	11
Section 2 : L'équité	16
Section 3 : L'efficacité économique	19
Chapitre 2 : La pratique de la flat tax	22
Section 1 : Les précurseurs	22
Section 2 : Deux nouveaux convertis	25
Deuxième partie : Les limites de la mise en place de la flat tax	30
Chapitre 1 : Les fonctions dérivées de la fiscalité	31
Section 1 : L'incitation par une fiscalité avantageuse	31
Section 2 : La dissuasion par la fiscalité	34
Chapitre 2 : La flat tax, une source de concurrence fiscale dommageable ?	38
Section 1 : Une concurrence fiscale plus visible	38
Section 2 : Quels risques pour le budget des Etats ?	41
Bibliographie	48
Abréviations	53

« Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés »¹. Ce principe de répartition de la charge publique sur l'ensemble de la communauté fonde le principe de paiement d'un impôt progressif et non proportionnel. Cela veut dire que la charge de l'impôt doit être plus importante sur les contribuables ayant des revenus conséquents que sur ceux dont les revenus sont plus modestes. Cela implique de créer des tranches d'imposition auxquelles on applique un taux d'imposition de plus en plus élevé.

A ce principe fondateur s'ajoute pour les citoyens (...) le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.² Les représentants évoqués dans cet article forment le Parlement qui est aujourd'hui encore le seul compétent en matière d'imposition³.

L'ordonnance du 2 janvier 1959⁴ avait posé trois principes relatifs au vote des lois de finances : l'antériorité, l'annualité du budget et enfin que les dispositions de la loi de finances ne peuvent être exécutées qu'entre le 1^{er} et le 31 décembre de l'année budgétaire. L'antériorité signifie que le budget d'une année doit être voté avant le début de

¹ Article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, 26 août 1789

² Article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, 26 août 1789

³ Article 34 de la Constitution de 1958

⁴ Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959, JORF du 3 janvier 1959, p. 180, abrogée

l'année en question. La loi organique relative aux lois de finances votée en juillet 2005⁵ modifie les principes posés en 1959, afin de gagner en efficacité. La rédaction de cette loi organique s'est inspirée des travaux de parlementaires de juillet 2000 et de ceux de la Cour des comptes⁶. Les travaux de l'OCDE ont également guidé l'élaboration de cette loi. Il s'agissait pour les initiateurs de la loi d'assurer une plus grande transparence en matière budgétaire et défendre une meilleure utilisation de l'argent public. Dorénavant, les autorisations de programmes sont remplacées par des autorisations d'engagement. Ces autorisations ne concernent plus uniquement les grands travaux mais également les dépenses de fonctionnement.

La loi organique prévoit également que les opérations de recettes et de dépenses ne sont plus désormais rattachées à un budget unique. Sous l'emprise de l'ordonnance de 1959, les recettes étaient rattachées au budget de l'année pendant laquelle elles étaient encaissées et les dépenses au budget de l'année où le comptable visait leur mandat de paiement. Depuis la loi organique, les recettes et les budgets sont rattachés à l'année où ils sont réellement soldés ce quelle que soit l'année de leur origine.

La Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, 26 août 1789 soutend également l'idée que le citoyen doit être capable de constater par lui-même l'étendue de ses obligations fiscales. Ce principe a servi de fondement au Conseil constitutionnel pour juger l'article 78 de la loi de finances pour 2006 contraire à la Constitution⁷. Le Conseil a jugé que cet article de la loi était trop complexe. Cette trop grande complexité nuit à la compréhension de la fiscalité par les contribuables et rend difficile l'application de la loi.

Ce constat a été posé par de nombreux gouvernements qui dès lors ont entamé une réflexion portant sur la réforme de leur fiscalité afin de la rendre plus efficace. C'est le cas de l'Allemagne qui a décidé en 1999 d'augmenter son attractivité fiscale au plan international⁸. Il s'agissait pour le gouvernement de combler le déficit d'image dont souffrait le pays. C'est le cas également de la Suisse qui cherche un « impôt idéal » qui

⁵ Loi organique n° 2005-779 du 12 juillet 2005 modifiant la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, JORF n° 162 du 13 juillet 2005 page 11443

⁶ Cour des comptes, Rapport annuel sur l'exécution des lois de finances pour 2003, p. 4 – disponible en ligne : http://www.minefi.gouv.fr/lolf/downloads/700_rapportcc2003.pdf

⁷ Considérant n°78 Décision n° 2005-530 DC du Conseil Constitutionnel, 29 décembre 2005

⁸ Bauerreis Jochen et Blanchard Sophie, La réforme fiscale 1999-2002 aurait-elle fait de l'Allemagne un « pays à fiscalité privilégiée »?, revue « Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires » n° 131, 2002

soit neutre d'un point de vue formel⁹. Le Département fédéral suisse des finances voit trois orientations possibles pour les réformes à engager : « réformer l'imposition de l'augmentation de la fortune nette, introduire un impôt dualiste sur le revenu » et enfin axer son système fiscal sur la consommation. Le Conseil Fédéral, organe exécutif de la confédération helvétique, a suivi les recommandations de son administration et a admis le principe de la nécessité de ces réformes fiscales fondamentales¹⁰.

On le voit à travers ces deux exemples, de nombreux Etats souhaitent réformer leur fiscalité afin de gagner en efficacité. Afin de comprendre les enjeux de telles réformes, il est nécessaire de définir au préalable ce que sont les impôts. Toutefois les impôts sont aussi difficiles à reconnaître qu'à définir¹¹.

Les définitions diffèrent suivant les pays. Par exemple, des prélèvements qui sont obligatoires dans un pays, ne le sont pas forcément dans un autre. En France, cependant les différents auteurs s'accordent à dire que l'impôt se définit de manière générale comme un prélèvement obligatoire opéré par la puissance publique, non affecté, sans contrepartie et destiné à assurer la couverture et la répartition des dépenses publiques¹². Le prélèvement que constitue l'impôt est fait au profit de la puissance publique. Cette notion recouvre l'Etat qui recouvre les impôts à vocation nationale tels que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. Cette notion recouvre également les collectivités territoriales au sens large qui sont à même de percevoir des recettes fiscales pour assurer leur fonctionnement.

Le prélèvement est pécuniaire et définitif. Cela signifie que l'impôt ne peut, en principe être payé en nature. Il existe cependant une exception pour le paiement de certains impôts¹³ (droit de mutation à titre gratuit, droit de partage et impôt sur la grande fortune). Dans ce cas il est possible de payer son impôt en remettant à l'Etat une œuvre d'art (objet de collection, documents historiques...). Le caractère définitif de l'impôt implique qu'en aucun cas un impôt dû et payé par un contribuable ne peut donner lieu à négociation sur son montant ou à remboursement. L'impôt est obligatoire dans la mesure où lié à la puissance publique, il concourt à son financement.

9 Rapport de la Commission d'expert pour une imposition neutre des entreprises quant à la forme, rapport présenté au Département fédéral des finances, Berne, 2001

10 Documentation de base, Département fédéral des finances, 27 janvier 2005

11 Messere K. C. et Owens J. P., Comparaisons internationales du niveau de la fiscalité : écueils et éclairages, OCDE, p. 103

12 Disle Emmanuel, Saraf Jacques, Droit fiscal manuel et applications, Dunod, 1997, p. 1

13 Article 1716 bis du CGI, Articles 310 G et 384 A de l'annexe II du CGI :

Des procédures de recouvrement forcé ont été mises en place afin d'assurer le paiement de l'impôt par les contribuables. Des peines d'amende et/ou de prison peuvent être requises à l'encontre des fraudeurs. L'impôt ne comporte pas non plus de contrepartie et n'est pas affecté. Ces deux caractéristiques distinguent l'impôt des redevances et des taxes.

A la différence des impôts, les redevances doivent, elles, avoir une contrepartie. Les redevances ne sont payées que par les utilisateurs du service. C'est le cas de la redevance audiovisuelle dont la contrepartie est l'accès aux services publics audiovisuels, radios et télévisions. Ici, seuls les possesseurs d'appareils récepteurs de télévision sont tenus de payer la redevance¹⁴.

Les taxes quant à elles rémunèrent un service sans lien de proportionnalité avec le service rendu¹⁵. La taxe d'enlèvement d'ordures ménagères mise en place par les communes obéit à cette définition. Ce que payent les habitants des communes concernées, c'est le service d'enlèvement des ordures ménagères. Le montant de la taxe payée par le redevable ne varie pas en fonction du poids des déchets ménagers traités pour lui. L'ensemble de ces taxes sont, elles aussi, obligatoires.

Les cotisations de sécurité sociale doivent-elles être considérées comme un impôt ? Ces cotisations sont en effet une source de recettes publiques très importante. Dans certains pays ces cotisations sont obligatoires ce qui pourrait laisser penser qu'il s'agit d'un impôt. Néanmoins, dans d'autres pays comme les Pays Bas, au delà d'un certain seuil, ces cotisations de sécurité sociale ne sont plus obligatoires¹⁶. De plus, ces cotisations sont affectées à un objet spécial : la protection sociale des salariés et de manière plus générale des habitants du pays. La contrepartie que constitue la prestation sociale nous amène à considérer les cotisations sociales comme n'étant pas un impôt au sens de la définition faite par beaucoup d'auteurs.

Les différents impôts que nous connaissons sont classés de différentes manières. On peut opposer impôts directs et impôts indirects. Au nombre des impôts directs on compte l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. Ces impôts ont pour caractéristique d'être

¹⁴ Décret 2001-459 du 23 mai 2001 modifiant le décret no 92-304 du 30 mars 1992 relatif à l'assiette et au recouvrement de la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision, JORF n° 125, 31 mai 2001, p. 8641

¹⁵ Disle Emmanuel, Saraf Jacques, Droit fiscal manuel et applications, Dunod, 1997, p. 2

¹⁶ Messere K. C. et Owens J. P., Comparaisons internationales du niveau de la fiscalité : écueils et éclairages, OCDE, 1985, p. 103

supportés directement par le contribuable, d'être permanents et d'être perçus directement par l'administration. A l'inverse les impôts indirects peuvent être répercutés sur les autres acteurs économiques, ne sont pas permanents et sont perçus par le contribuable en personne. La TVA répond à ces différents critères. Il est également possible de classer les impôts en distinguant les impôts personnels et les impôts réels. Le premier tient compte de la situation du contribuable alors que le second y est indifférent.

Enfin les services fiscaux français ont une troisième manière de classer les impôts. Ils distinguent la fiscalité personnelle dont dépend l'impôt sur le revenu, la fiscalité des entreprises qui englobe l'impôt sur les sociétés et les bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C.), la fiscalité sur le chiffre d'affaires à laquelle sont liés la TVA et les droits indirects, la fiscalité immobilière, les droits d'enregistrement et les impôts locaux¹⁷.

Les Etats ayant opté pour la flat tax connaissent également ces différents types d'impôts. La Slovaquie distingue les revenus des personnes physiques des revenus des personnes morales. La TVA et les droits d'accises sont maintenus, de même que la fiscalité locale. La différence la plus visible avec la fiscalité telle que nous la connaissons en France est l'unicité du taux d'imposition. Ainsi la Slovaquie a opté pour un taux de 19 %. Le choix de la flat tax par le gouvernement slovaque obéit à une volonté de réformer de manière fondamentale la fiscalité dans le pays¹⁸. En France, la fiscalité a également connu de nombreuses réformes au fil des années, souvent au gré des besoins du budget de l'Etat. La loi organique relative aux lois de finances obéit à cette logique d'augmentation de l'efficacité de la fiscalité. Cette réforme, intervenue en 2005 est la dernière en date. L'efficacité de la fiscalité et la nécessité de trouver de nouvelles sources de recettes sont un des moteurs de l'évolution de la législation.

La France a ainsi introduit l'impôt sur le revenu en 1914, bien après le Royaume Uni qui a adopté l'income tax en 1842 et l'Allemagne l'Einkommensteuer en 1893. L'impôt sur le revenu est perçu pour la première fois en 1916 et la déclaration de revenu est généralisée en 1917. Auparavant, seules quatre contributions coexistaient, depuis leur mise en place sous la Révolution de 1789 : la personnelle mobilière, la contribution des portes et fenêtres, la taxe foncière et la patente. Il n'y avait donc aucun impôt sur les revenus¹⁹. La

¹⁷ Disle Emmanuel, Saraf Jacques, Droit fiscal manuel et applications, Dunod, 1997, p. 5

¹⁸ The Fundamental Tax Reform, December 2004, <http://www.finance.gov.sk/EN/Default.aspx?CatID=118> – site du ministère slovaque des finances

¹⁹ Plessis Alain, La difficile naissance de l'impôt sur le revenu, L'Expansion, 18 février 1993

<http://www.lexpansion.com/art/6.0.114254.0.html>

nécessité de mettre en place un tel impôt, très impopulaire à l'époque, est due à l'augmentation des besoins financiers de l'Etat. La fiscalité française s'est peu à peu étoffée. Le code général des impôts a été promulgué en 1950²⁰. Ce code a depuis été complété peu à peu par les lois de finances successives. Il comporte maintenant un code a proprement parlé et quatre annexes. Il est complété par le livre des procédures fiscales.

La TVA, impôt sur la consommation par excellence, a été créée dans les années 50 sur l'initiative de Maurice Lauré et ne touchait à l'origine que les grandes entreprises. Le système de la TVA a été étendu à toutes les entreprises en 1966. Le succès rencontré par ce mode d'imposition a amené les autres Etats membres de l'Union à l'adopter. Le considérant 4 de la première directive sur la TVA²¹ prévoit d'ailleurs le remplacement des taxes cumulatives en cascade et l'instauration d'un système commun de taxe sur le chiffre d'affaires. Six autres directives sont venues compléter le dispositif communautaire. La TVA a un poids très important dans les recettes des différents pays. En 2004, la TVA représentait ainsi en France 45,5 % du budget de l'Etat²². La même année la TVA représentait en Grande Bretagne 74 milliards de livres (108 milliards d'euros) soit environ 16 % du budget²³. Le système de la TVA a été très largement présent dans le monde et le seul pays développé à ne pas l'avoir encore adopté est les Etats-Unis.

L'adoption de la TVA est un « étage » supplémentaire dans la construction de la fiscalité telle que nous la connaissons aujourd'hui. A ces impôts et taxes nouveaux s'ajoutent les dispositions des différentes lois de finances qui complexifient toujours davantage la fiscalité. Le dilemme est pourtant pour les Etats d'avoir une fiscalité efficace, objectif difficile à atteindre avec une fiscalité complexe. En d'autres mots, les Etats doivent s'assurer des ressources suffisantes, au moindre coût pour l'économie²⁴. Pour arriver à ce résultat, les avis sont partagés.

Pour deux professeurs de l'Université de Stanford en Californie, Robert Hall et Alvin Rabushka, le problème est relativement simple : les systèmes fiscaux des Etats modernes sont trop complexes. Ils ont donc réfléchi à un moyen de simplifier les choses, de les remettre à plat. Ils ont, au début des années 80, lancé l'idée d'un impôt à taux

²⁰ décret n° 50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 9 décembre 1948 et des lois subséquentes

²¹ Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, JOCE n° 071 du 14/04/1967 p. 1301 - 1303

²² http://www.vie-publique.fr/decouverte_instit/finances/finances_1_1_0_q4.htm

²³ Opportunity for all : The strength to take the long-term decisions for Britain, Pre-Budget Report December 2004, p. 16 - http://www.hm-treasury.gov.uk/media/98C/55/pbr04_maindoc1.76.pdf

unique, la flat tax. Elle a tout d'abord fait l'objet d'un simple article dans le Wall Street Journal en décembre 1981²⁵. Puis cette réflexion s'est poursuivie au point d'aboutir à l'écriture d'un ouvrage beaucoup plus complet en 1985²⁶. De concept purement novateur l'idée de la flat tax a fait son chemin pour devenir réalité dans petite dizaine de pays d'Europe Centrale et de l'Est. Ce ne sont pas seulement de petits pays qui se sont converti puisque la Russie figure au nombre des convertis. Les premières adoptions de la flat tax datent du milieu des années 90 avec l'Estonie comme pionnier avant que, d'année en année d'autres pays la suivent. Les derniers à avoir franchi le pas de la flat tax sont la Slovaquie et le Roumanie.

Le débat sur l'opportunité de l'adoption de la flat tax n'est plus l'apanage des pays de l'Europe Centrale et de l'Est mais a gagné l'Europe de l'Ouest où la Grande Bretagne et l'Allemagne ont évoqué la possibilité de se tourner vers ce mode d'imposition. George Osborne, Chancelier de l'Echiquier fantôme²⁷ avait appelé de ses vœux en 2005 la « flat tax revolution » Tant Gordon Brown, Chancelier de l'Echiquier britannique qu'Angela Merkel, la candidate allemande de la CDU ont renoncé explicitement à cette flat tax, du moins pour l'instant. Ils ont tous deux renoncé en raison de l'impopularité de cette mesure auprès des classes moyennes.

Devant le succès que semble avoir la flat tax dans les pays où elle a été adoptée, on peut s'interroger de l'opportunité de transposer ce système dans des pays comme la Grande Bretagne, l'Allemagne ou même la France. La flat tax est-elle la panacée aux maux dont souffre la fiscalité des pays dits développés ? Cette fiscalité actuelle est jugée par de nombreux observateurs comme beaucoup trop complexe manquant ainsi de lisibilité. « Les percepteurs se sont liés dans des nœuds élaborés » indique Stephen Mullholland²⁸. D'autres doutent et estiment que la réponse n'est pas la flat tax mais des taux d'imposition plus faibles²⁹. Les Etats doivent-ils continuer à baisser leurs taux d'imposition comme ils ont commencé à le faire depuis quelques années ou adopter une démarche radicalement différente en adoptant la flat tax ?

²⁴ Maillard Didier et Trainar Philippe, Les dilemmes de la fiscalité efficace, Sociétal n°33, 3^{ème} trimestre 2001

²⁵ <http://www.stanford.edu/~rehall/>

²⁶ Hall Robert, Rabushka Alvin, The Flat Tax, Hoover Institution Press, 1^{ère} édition 1985

²⁷ Traditionnellement le parti britannique qui se trouve dans l'opposition crée un « shadow cabinet » - « cabinet fantôme », contre gouvernement qui a en principe vocation à prendre le pouvoir en cas de victoire électorale.

²⁸ Mullholland Stephen, The case for a flat tax, Finance week, 15 juin 2005, p. 17

²⁹ Congdon Tim, Lower tax not flat tax is the answer, Institute of Economic Affairs, Blackwell Publishing, 2005

L'adoption de la flat tax dans les différents pays d'Europe Centrale et de l'Est ressemble toutefois beaucoup à une mode à laquelle les pays succombent les uns après les autres.

Pour se convaincre de l'intérêt, voire de la nécessité pour les pays de l'Europe de l'Ouest d'adopter cette flat tax il est nécessaire d'étudier dans un premier temps les caractéristiques de ce système d'imposition ainsi que sa pratique dans les pays l'ayant déjà adopté. Nous verrons ensuite s'il existe des limites à la mise en place de la flat tax dans un pays donné. Cette étude fera l'objet de la seconde partie.

Première partie : La flat tax

L'Europe centrale et de l'Est est aujourd'hui en plein renouveau économique. La croissance y atteint des taux que beaucoup de pays de l'Europe de l'Ouest leur envient. L'économie y croît en effet de 5 % en moyenne³⁰. Cette prospérité retrouvée est due en grande partie aux nombreuses réformes économiques au rang desquelles se trouve la fiscalité. La mise en place de la flat tax agit les débats, notamment en Pologne, ce depuis quelques mois. Un projet de flat tax fixée à 18 %³¹ existe dans ce pays, alors même que Teresa Lubinska, la ministre des finances en poste à ce moment s'était dit opposée³². Les milieux d'affaires sont, quant à eux, extrêmement favorables à une telle mesure. Des débats sur le sujet existent également en République tchèque voisine. Ici c'est le parti civique démocrate qui soutient une flat tax fixée à 15 %. Cette proposition date de 2002, année électorale³³. L'opportunité de suivre le modèle estonien est donc au cœur de tous les débats électoraux.

On peut toutefois constater que les pays de l'Est basculent les uns après les autres vers ce système d'imposition. Le dernier pays en date à avoir succombé aux charmes de la flat tax est la Slovaquie qui a choisi un taux uniforme de 19 %.

Croire que le débat sur l'opportunité d'adopter la flat tax est réservé aux pays d'Europe centrale et de l'Est serait une erreur. Cepos³⁴, un réservoir à idées – think tank – danois a lancé le débat au Danemark, en s'appuyant sur l'Adam Smith Institute, établissement londonien fervent partisan du système. Le Danemark sera-t-il le premier pays de la « vieille Europe » à franchir le pas et à adopter la flat tax ?³⁵ Rien n'est moins sûr car pour l'instant Kristian Jensen, ministre danois des impôts a rejeté, par principe, ce type d'approche de la fiscalité. Sa position a été soutenue par l'opposition sociale-démocrate. L'idée de mettre en place cette forme d'imposition en Allemagne, un temps évoqué lors des élections, a été rapidement enterrée³⁶. La mise en place de cette flat tax semble faire peur aux pays de l'Europe de l'Ouest.

³⁰ Thöni Thomas, Les pays de l'Est en transition poursuivront leur croissance, Le Temps, Genève, 25 novembre 2005

³¹ Evans-Pritchard Ambrose, Poland's single rate is wake up call for the Chancellor's, The Telegraph, 10 décembre 2005

³² Dépêche AFP, La ministre des finances opposée à la flat tax en Pologne, 26 novembre 2005 – http://www.echos.pl/newsEconomie/print_news.php3?news=3

³³ Macháček Jan, Prague Business Journal, 4 – 10 mars 2002, page 8

³⁴ <http://www.cepos.dk/cms/index.php?id=114>

³⁵ <http://www.cepos.dk/cms/index.php?id=137> - <http://www.cepos.dk/cms/index.php?id=138>

³⁶ Schnee Thomas, L'Allemagne est-elle prête pour la potion libérale d'Angela Merkel ? LExpansion.com 15 septembre 2005

Analyser les principes de fonctionnement de la flat tax (chapitre 1) et connaître la pratique des pays ayant déjà franchi le pas (chapitre 2) est nécessaire pour savoir où se situent les freins à la généralisation de la flat tax dans l'ensemble des pays de l'Union européenne.

Chapitre 1 : Les principes

La flat tax présente aux yeux de ses deux initiateurs, Robert Hall et Alvin Rabushka³⁷, les trois qualités essentielles à un mode d'imposition : la simplicité (section 1), l'équité (section 2), l'efficacité économique (section 3). Ces trois qualités combinées feraient de la flat tax un mode d'imposition idéal. Ces trois qualités revendiquées feront l'objet d'analyses successives.

Section 1 : Simplicité

Simplicité : ce n'est pas ce mot qui qualifie le mieux la fiscalité pour la grande majorité des contribuables. La complexité de la fiscalité va grandissante, d'année en année, loi de finance après loi de finance. La fiscalité française est d'ailleurs devenue « inapplicable à force de complexité³⁸ ». Les Polonais se plaignent également d'avoir l'un des codes des impôts les plus compliqués au monde³⁹.

Robert Hall et Alvin Rabushka⁴⁰ veulent, au contraire, avec le concept qu'ils ont développé, prendre le contre-pied de cette complexification. Leur premier argument est la simplicité du concept de flat tax. Ce système est tellement simple que certains la qualifient

³⁷ Hall Robert and Rabushka Alvin, *The Flat Tax*, 1995 (second edition), Hoover Institution Press Publication

³⁸ Cozian Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, 28^{ème} édition, Editions du Jurisclasseur, 2004, § 18, p.

9,

³⁹ Dupont Stéphane, l'opposition libérale promet un « grand soir » fiscal, *Les Echos* 23 et 24 septembre 2005, p. 9

⁴⁰ Hall Robert and Rabushka Alvin, *The Flat Tax*, 1995 (second edition), Hoover Institution Press Publication

d'impôt carte postale⁴¹. D'autres évoquent la possibilité de déclarer ses revenus en 5 minutes. Le principe retenu est simple : taxer une fois et une seule tous les revenus. L'idée est ensuite que l'ensemble de ces revenus soient taxés à un unique taux.

§ 1 : Une taxation unique des revenus...

Une taxation unique des revenus quels qu'ils soient semble une évidence. C'est sur cette évidence que repose l'un des principes de la flat tax. Cette taxation unique des revenus, pour être efficace, doit se faire au plus près de leurs sources.

Cette taxation unique des revenus est un vœu pieu si l'on considère la fiscalité française. Une analyse rapide du système fiscal français permet de se rendre compte que des revenus peuvent être doublement taxés. C'est le cas notamment des revenus de l'épargne qui sont taxés une première fois au titre de l'épargne et une seconde fois au titre de la consommation. Ainsi par exemple, les plus-values de cessions, de valeurs mobilières sont imposées au taux de 26 % une fois franchi le seuil de 15 000 € de cession (article 150 0 A C.G.I.). Ces plus values, une fois consommées seront, le plus souvent, taxées une seconde fois, soit au taux normal de 19,6 % soit à l'un des taux réduit au titre de la TVA.

La France n'a pas le monopole de la double taxation des revenus. La Grande Bretagne taxe également doublement les revenus de l'épargne. Les « capital gains » sont taxés suivant trois taux différents allant de 10 à 40 % au-delà d'un seuil de 8 200 livres sterling⁴². Ces revenus sont aussi logiquement imposés lors de la consommation soit au taux de 17,50 % soit au taux de 5 %⁴³. A noter que l'Allemagne suit une logique différente puisque ces revenus n'y sont pas taxés.

Les revenus des entreprises sont doublement taxés : une première fois au niveau de l'entreprise et une seconde fois au niveau de l'actionnaire. Les bénéficiaires de l'entreprise

⁴¹ Ventura Gustavo, Flat tax reform: A quantitative exploration, Department of Economics, University of Western Ontario, London, disponible en ligne le 11 janvier 2000 - <http://ideas.repec.org/a/eee/dyncon/v23y1999i9-10p1425-1458.html>

⁴² Taux indiqué sur le site britannique des impôts : Her Majesty's Revenue & Customs - <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm>

⁴³ Value Added Tax Act 1994 Chapter c. 23 - disponible en ligne : http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1994/Ukpga_19940023_en_1.htm

sont en effet, en principe⁴⁴, imposés au titre l'impôt sur les sociétés au taux de 33,33 % (Article 219 C.G.I.) puis au titre du revenu pour l'actionnaire (Article 158 C.G.I.). Un mécanisme d'avoir fiscal sensé compenser cette double imposition avait été mis en place en 1965. Toutefois cet avoir fiscal a été supprimé par la loi de finances pour 2004⁴⁵. Il est remplacé par un crédit d'impôt moins intéressant pour les actionnaires mais bien plus pour l'Etat qui économisera 1,8 milliard d'euros chaque année⁴⁶.

En appliquant la flat tax, on peut imaginer que des personnes vivant uniquement de millions d'euros de dividendes issus de leurs sociétés ne paieraient pas du tout d'impôt sur le revenu⁴⁷. En effet, les dividendes étant déjà imposés au niveau de la société, il est donc hors de question de les imposer une seconde fois au niveau de l'actionnaire.

Robert Hall et Alvin Rabushka⁴⁸ ont résumé la flat tax comme étant :

Impôt sur le revenu = flat tax X (salaires, appointements, pensions – abattements)

Impôt sur les sociétés = flat tax X (revenus totaux – achats de biens – salaires et pensions versées aux salariés – investissement).

A noter que les investissements des entreprises sont directement déductibles indépendamment de toute procédure d'amortissement. Il s'agit pour les initiateurs de la flat tax de faciliter la formation du capital⁴⁹. Les tableaux d'amortissement sont, pour les deux professeurs, des instruments qui engendrent de la bureaucratie inutile⁵⁰.

Ces revenus, quels qu'ils soient sont soumis à une imposition à taux unique. Les tenants de la flat tax estiment que l'existence d'un taux unique rend la fiscalité plus visible et plus compréhensible et donc de fait mieux acceptable par les contribuables.

⁴⁴ Cozian Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, 28^{ème} édition, Editions du Jurisclasseur, 2004, § 574, p. 216

⁴⁵ Loi de finances pour 2004, n° 2003-1311 du 30 décembre 2003, article 93, JORF du 31 décembre 2003, p. 22 530

⁴⁶ Bruneau Philippe, Le Monde édition du 5 février 2006 - <http://www.lemonde.fr/web/article/0,1-0@2-3238,36-737951@51-730851,0.html>

⁴⁷ Roberts David, Sullivan Mark, The Flat tax : would wealthy individuals really pay ? Challenge, mai – juin 1996, p. 24

⁴⁸ Hall Robert and Rabushka Alvin, The Flat Tax, 1995 (second edition), Hoover Institution Press Publication

⁴⁹ Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 20

§ 2 : ... à un taux unique

Instaurer un taux unique d'imposition revient à renoncer ipso facto au principe de progressivité de l'imposition. Ce principe est censé être le plus égalitaire et fonde les bases de la fiscalité de nombreux Etats. Il s'agit de « répartir l'impôt de façon à n'exiger de chaque contribuable qu'une quote-part proportionnelle au chiffre total de son revenu »⁵¹. C'est sur ce principe que repose l'impôt sur le revenu en France⁵². C'était également sur ce principe qu'était fondée la fiscalité en Slovaquie, avant la réforme intervenue. Ce type d'imposition repose sur des barèmes gradués dans lesquels les taux d'imposition sont de plus en plus importants. De ce fait, la pression fiscale est d'autant plus importante que les revenus sont importants.

Le débat sur les mérites de l'application de la progressivité de l'impôt ne date pourtant pas d'hier. Proudhon demandant en 1860 « quand cessera-t-on d'entretenir le public de ce bilboquet de la progression, qui n'a été imaginé que pour donner un vernis de philanthropie à l'impôt et ménager la pudeur des riches⁵³.

Les tenants de la flat tax sont quant à eux de fervents partisans de l'impôt proportionnel où les revenus sont imposés selon un même taux quels que soient les revenus à prendre en considération. Le préalable est toutefois le principe d'une imposition unique des revenus. L'Estonie, premier pays européen à avoir mis en place la flat tax en 1994 a choisi un taux de 26 %. Les autres pays ayant opté pour la flat tax ont choisi des taux plus faibles de 19 % en Slovaquie à 14 % en Serbie et 13 % en Russie⁵⁴ et en Ukraine⁵⁵. Ce taux unique engendre une concurrence entre Etats puisque les précurseurs ont décidé de baisser leur taux unique. L'Estonie prévoit de baisser progressivement son taux de 26 % à 20 % d'ici 2009, pour faire face au taux retenu par la Lettonie qui reste pour l'instant plus bas⁵⁶.

⁵⁰ *ibid.* p. 11

⁵¹ Proudhon Pierre Joseph, *Théorie de l'impôt*, texte commenté et présenté par Thierry Lambert, L'Harmattan 1995, p 113

⁵² *Mémento Francis Lefèvre Fiscal* édition 2005 § 6

⁵³ Proudhon Pierre Joseph, *Théorie de l'impôt*, texte commenté et présenté par Thierry Lambert, L'Harmattan 1995, p. 33

⁵⁴ Ivanova Anna, Keen Michael and Klemm Alexander, *Russia's 'flat tax'*, International Monetary Fund; International Monetary Fund; Institute for Fiscal Studies and University College London, 2005, p 1

⁵⁵ *The Flat tax revolution*, *The Economist*, 14 avril 2005

⁵⁶ Estonian Tax and Customs Board, *Guide on Taxation of Income of Non-residents*, septembre 2005 – disponible en ligne - http://www.emta.ee/failid/Guid_Nonresident_Sept05.pdf

Le principal bénéfice de la mise en place d'un taux unique est la simplification issue de la réduction du nombre de taux d'imposition auxquels sont soumis les revenus. Ainsi la Slovaquie a réduit à la fois le nombre de taux existants et leur pourcentage. Avant la réforme, il y avait 5 taux différents allant de 10 à 38 %.⁵⁷ Dorénavant le seul taux en vigueur est 19 %. De la même manière, le taux de l'impôt sur les sociétés a été abaissé de 25 à 19%. La baisse de l'imposition des sociétés se poursuit. En effet, la pression fiscale sur les sociétés était de 40% avant la première réforme de 2000.

A l'inverse, l'uniformisation des taux d'imposition s'est traduit par une augmentation du taux de TVA. Auparavant, deux taux existaient en Slovaquie : un taux normal à 20 % et un taux réduit de 14 %⁵⁸. Dorénavant le seul taux de TVA applicable est de 19 %, conformément à la philosophie de la flat tax. Le relèvement du taux de TVA a été la mesure la plus problématique. En effet les produits de première nécessité qui bénéficiaient, nous l'avons vu d'un taux réduit ont été renchérissés du seul fait de la hausse de la TVA. Cela a posé un problème pour les contribuables ayant les revenus les plus faibles.

Cette hausse de TVA pose néanmoins un problème d'équité dans la mesure où les contribuables ayant de forts revenus sont beaucoup moins touchés par cette mesure. Toutefois l'équité est un des objectifs poursuivis par la mise en place de la flat tax. C'est ce que nous allons voir.

⁵⁷ Brook Anne-Marie, Leibfritz Willi, Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform, Economics department working paper n° 44, OCDE, octobre 2005, p. 6

⁵⁸ *ibid.* p. 6

Section 2 : L'équité

L'équité est le second principe que veut défendre la flat tax. Cela signifie que, par principe, tous les revenus sont concernés par la taxation. Toutefois des allocations particulières sont mises en place pour corriger les distorsions consécutives à l'application d'un système purement proportionnel.

§ 1 : Tous les revenus sont concernés

Tous les revenus quels qu'ils soient sont taxés de la même manière. Il n'y a plus de distinction entre la source des revenus, ceux des personnes et ceux des revenus des capitaux : ils sont tous traités de la même manière. C'est ce que les tenants de la flat tax qualifient d'équité horizontale⁵⁹.

A l'image du « système de TVA qui atteint sa plus grande simplicité et sa plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible »⁶⁰, les promoteurs de la flat tax veulent généraliser l'imposition de tous les revenus.

Dans la mesure où tous les revenus sont soumis à imposition, certains revenus qui sont aujourd'hui exonérés de toute taxation doivent donc être taxés. La taxation de tous les types de revenus pose néanmoins question. C'est le cas notamment des prestations sociales (art. 81 C.G.I.), de l'intéressement (art. L. 441-4 du code du travail), de la participation (art. L. 442-1 s. du code du travail) des salariés, des indemnités de licenciement qui sont dans certains cas non imposables⁶¹. C'est le cas également des avantages sociaux en Grande Bretagne⁶². La non-taxation de des prestations sociales s'explique par le fait qu'il s'agit de revenus sociaux, censés compenser les faibles revenus des allocataires.

⁵⁹ Basham Partick, Clemens Jason, Emes Joel, Walker Michael, Flat tax : principles and issues, The Fraser Institute, mai 2001, p 6 – <http://www.fraserinstitute.ca>

⁶⁰ Cozian Maurice, Précis de fiscalité des entreprises , 28^{ème} édition, Editions du Jurisclasseur, 2004 § 727, p. 9

⁶¹ Mémento Fiscal Francis Lefèvre, § 1837, édition 2005

⁶² Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 10

Concernant l'intéressement et la participation, s'agissant d'incitations étatiques et n'ayant aucun caractère compensatoire ou sociale, il apparaît dès lors vraisemblable que ces revenus seraient taxés dans le cadre de la flat tax.

La question des dommages et intérêts attribués par une décision de justice, présente un intérêt. En effet, ces sommes ne sont pas assimilées à des revenus par le droit français, en raison de leur caractère indemnitaire. Ces sommes sont destinées à réparer un dommage (notamment l'article 885 K C.G.I.). Doit-on les considérer comme des revenus et à ce titre les soumettre à une taxation ou doit-on leur garder un régime particulier, en raison de leur caractère propre ? La question n'est pas pour l'instant tranchée par les défenseurs de la flat tax.

Dans le cadre d'une flat tax, il n'existe plus, de fait, d'exemption, de crédit d'impôts, dont le nombre ne cesse d'augmenter au fur et à mesure des lois de finances. Toutes ces exemptions, niches fiscales compliquent et nuisent à la lisibilité de la législation fiscale⁶³. On ne compte plus les régimes fiscaux dérogatoires, exceptionnels existant en droit fiscal français.

§ 2 : Des mesures fiscales en faveur des faibles revenus

Le principe d'absence totale d'exception ou de crédit d'impôt présent dans la théorie de la flat tax souffre tout de même de tempéraments.

Nous savons que les contribuables ayant de faibles revenus bénéficient dans la plupart des cas de mesures leur permettant de ne pas payer d'impôt. En France, les contribuables ne payent pas d'impôt lorsque leur revenu imposable est inférieur à 4 334 € pour une part (art. 197 C.G.I.). A l'image de ce qui se passe en France, les Etats ayant mis en place la flat tax ont retenu ce principe de mesures exonérant une bonne partie des contribuables de toute charge d'impôt.

Ainsi, la neutralité d'un point de vue des revenus a été recherchée par tous les gouvernements ayant instauré la flat tax. « La flat tax permet aux pauvres de ne payer

⁶³ Kirkland Stephen, Should we have a flat tax, Business & economic review, octobre – décembre 2002, p. 27

aucun impôt en leur octroyant de généreuses allocations »⁶⁴. Le but recherché est d'exonérer les personnes ayant des revenus inférieurs à un seuil déterminé de toute imposition. Ce type d'allocations crée une forme de progressivité pour les personnes ayant des revenus faibles à moyens. Seuls les personnes ayant de gros revenus et pour qui l'allocation sera minime au regard de l'ensemble de ses revenus auront un taux d'imposition proche de celui de la flat tax⁶⁵.

Cette neutralité a été atteinte en 1994 en Slovaquie. Il s'agit, comme nous l'avons vu de corriger l'inconvénient majeur de la flat tax qui est un impôt proportionnel. Si la flat tax était strictement proportionnelle, les personnes ayant de faibles revenus seraient trop nettement désavantagées. Pour corriger cet effet indésirable, des allocations sont à mettre en place. Ces allocations prennent en Slovaquie, la forme d'une exemption qui équivaut à environ 60% du salaire moyen⁶⁶. Cette allocation a doublé par rapport à l'allocation existante sous l'ancien système d'imposition. Une autre allocation, universelle depuis la réforme, a également été mise en place au profit des enfants. La mise en place de la flat tax en Slovaquie est particulièrement bénéfique pour les personnes gagnant entre 1 et 2,5 fois le salaire moyen⁶⁷.

L'Estonie, précurseur dans la mise en place de la flat tax a mis en place ce même type d'allocations. En Estonie cette allocation de base est de 20 400 couronnes estoniennes soit environ 1 300 euros. A ce crédit d'impôt de base s'ajoute un crédit d'impôt au bénéfice des parents d'enfants de moins de 17 ans. Enfin les personnes en retraite bénéficient, elles aussi, d'une allocation de 36 000 couronnes soit environ 2300 euros⁶⁸.

⁶⁴ Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p 10

⁶⁵ *ibid.* p. 20

⁶⁶ Brook Anne-Marie, Leibfritz Willi, Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform, Economics department working paper n° 44, OCDE, p. 6, octobre 2005

⁶⁷ *ibid.* p. 15

⁶⁸ site du ministère estonien des finances - <http://www.fin.ee/doc.php?13734>

Section 3 : L'efficacité économique

Le troisième bienfait de la mise en place de la flat tax est l'augmentation de l'efficacité économique, et par voie de conséquence de l'économie⁶⁹. Il s'agit de laisser ou plutôt d'encourager tout le monde à épargner et à investir. L'un des moyens d'encourager l'activité économique est de réduire drastiquement les mesures désincitatives au travail et d'augmenter les incitations à épargner et à investir⁷⁰.

§ 1 : Les incitations à travailler

« Faire en sorte que le travail paye » : voilà l'un des leitmotivs des réformateurs slovaques. Pour ces réformateurs, la plus grande incitation à travailler réside dans une société où le niveau d'assistance sociale est relativement faible. Pour que cela fonctionne, il faut que les salariés puissent gagner plus d'argent en travaillant. Pour que ce type d'incitation fonctionne les revenus après impôts doivent être intéressants et motivants. C'est à dire qu'un salarié au chômage va forcément arbitrer entre l'ensemble des revenus issus d'allocations sociales et ceux issus d'un travail. Si la différence entre les deux types de revenus est trop faible, il est tout à fait logique que le chômeur privilégie les premiers au détriment d'un travail.

Ce type d'incitation a bien marché en Slovaquie dans les régions à fort taux de chômage de longue durée. Une allocation de 15 000 couronnes slovaques a été versée aux chômeurs qui ont accepté des emplois faiblement qualifiés offerts par les municipalités⁷¹.

Le taux marginal d'imposition joue également un rôle important dans l'incitation ou non à faire des heures supplémentaires ou non. Ce taux marginal permet de déterminer le revenu net après paiement des impôts. Si un salarié a la possibilité de faire des heures supplémentaires payées 20 € de l'heure. Si son taux moyen d'imposition est de 25 %, son revenu net horaire supplémentaire sera de 15 €. Une réduction de ce taux moyen de 25 à

⁶⁹ Brook Anne-Marie, Leibfritz Willi, Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform, Economics department working paper n° 44, OCDE, octobre 2005, p. 8

⁷⁰ *ibid.* p. 23

⁷¹ *ibid.* p. 17

19 %, lui permettrait de gagner 1,20 € de plus. Pour les promoteurs de la flat tax une telle réduction d'imposition inciterait les salariés à travailler davantage. De plus, les revenus supplémentaires engrangés auraient de fortes chances d'être consommés et donc de favoriser au final l'économie.

Ce raisonnement s'appuie sur les travaux d'Arthur Laffer pour qui il y a une relation entre taux d'imposition fixé par les Etats et les revenus qu'ils collectent par l'impôt. Cette thèse suggère donc qu'en deçà et qu'au-delà d'un taux optimal d'imposition les contribuables ne soient pas incités à travailler davantage. Les tenants de la flat tax sont convaincus que l'existence de taux progressifs d'imposition génère des barrières au travail supplémentaire, à l'épargne et à l'investissement. Nous allons maintenant analyser l'impact de la flat tax sur le niveau d'investissement.

§ 2 : Les incitations à investir

L'une des propositions les plus intéressantes pour les milieux d'affaires au sujet de la flat tax concernant les incitations à investir est la possibilité offerte de déduire immédiatement le montant des investissements. Cette possibilité de déduction immédiate concerne tous les investissements qu'ils soient mobiliers ou immobiliers.

Cette idée tranche radicalement avec la pratique actuelle où les entreprises amortissent leurs investissements sur plusieurs années, selon un système censé tenir compte de l'utilisation et de la durée de vie de l'équipement. Cette possibilité de déduction immédiate, outre le fait qu'elle permet d'éviter beaucoup de bureaucratie jugée inutile et une grande perte de temps⁷², permet d'inciter grandement les entreprises à investir. Ces investissements seraient d'autant plus importants qu'ils permettent aux entreprises de réduire leur imposition⁷³.

Aucune condition particulière n'est requise pour bénéficier de la déduction totale du montant des investissements, aussi importants soient-ils. Le seul fait que les sommes dépensées constituent un investissement permet ipso facto d'en déduire le montant. De l'aveu même des promoteurs de la flat tax, il s'agit de favoriser la constitution d'un capital.

⁷² Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 11

⁷³ *ibid.*

En effet le moyen le plus efficace de constituer le capital est de considérer toute dépense de l'entreprise comme une simple charge déductible.

La relation entre les niveaux d'imposition et d'investissement est d'ailleurs mise en évidence par des économistes. S. Ederveen et R. de Mooij ont ainsi montré que la hausse de l'imposition des sociétés de un point entraîne une réduction des entrées d'investissements étrangers de l'ordre de 3 à 4 %⁷⁴. L'Estonie a d'ailleurs joué cette carte de la fiscalité faible à dessein. La fiscalité est même nulle sur les bénéfices non distribués, ce depuis la réforme de 2000⁷⁵. Ces bénéfices non distribués ne sont pas forcément réinvestis mais ils concourent à la formation du capital. La taxation du capital est en Estonie structurellement basse : 9% du total des revenus de l'Etat, ce qui représente 3% du P.I.B. contre près de 9% en France . La moyenne de l'Union européenne à 25 se situe elle à 7,3 % du P.I.B.⁷⁶.

La Lettonie semble suivre la même logique avec une taxation du capital représentant 3,1% du P.I.B. La tendance lettone est toutefois à prendre avec davantage de précaution dans la mesure où moins de statistiques sont disponibles pour ce pays. Le dernier pays balte, la Lituanie a également suivi cette tendance avec succès. Les taux d'imposition sur le capital ont été baissés jusqu'à 0% pour les bénéfices réinvestis. Dans le même temps, les impôts collectés par le gouvernement ont plus que doublé depuis 2003⁷⁷.

Simplicité, équité et efficience économique, voilà les trois principes cardinaux de la flat tax. Il faut maintenant analyser la pratique de la flat tax, par des précurseurs mais également par de nouveaux pays convertis au bienfaits de la flat tax.

⁷⁴ Ederveen S. et de Mooij R., To which tax rates does investment respond ? A Synthesis of Empirical Research on Taxation and Foreign Direct Investments, in Banca d'Italia, Research Department Public Finance, Workshop on Tax Policy, 2003

⁷⁵ Structures of the taxation systems in the European Union, Commission européenne, Direction générale Fiscalité et Union douanière, eurostat, 2005, p. 128 – disponible en ligne : http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf

⁷⁶ ibid.

⁷⁷ ibid. p. 163

Chapitre 2 : La pratique de la flat tax

La flat tax continue à alimenter le débat dans quelques pays qui hésitent encore à l'adopter alors même que c'est déjà une réalité dans quelques pays. Il faut noter que la plupart des pays ayant déjà adopté ce type d'imposition sont petits et ont voulu à un moment donné devenir très compétitif sur le plan économique. C'était le cas de Hong Kong au moment de la mise en place de ce qui n'était pas encore la flat tax, à la fin de la Seconde guerre mondiale. C'était aussi le cas de l'Estonie quand, en 1994 elle s'est converti.

Section 1 : Les précurseurs

Les principes défendus par Robert Hall et Alvin Rabushka ont été mis en place dans quelques pays, bien avant leur mise en évidence au milieu des années 1980 à l'université de Stanford. Ces lieux ont pour point commun d'avoir été ou d'être sous domination britannique et d'avoir profité d'une très large autonomie dans leur gestion.

§ 1 : Hong Kong

La politique économique du territoire a toujours été caractérisée par une tradition de non-intervention du politique dans la sphère économique.. Le territoire de Hong Kong a mis en place en 1947 le Inland Revenue Ordinance un système fiscal dual⁷⁸. L'adoption de cette ordonnance par la colonie britannique lui a permis de s'assurer un développement économique très important⁷⁹ pendant plus de 50 ans. Les systèmes légaux, économiques et sociaux doivent, aux termes du traité de transfert, rester en vigueur pendant au moins 50 ans. Le Fraser Institute⁸⁰, un organisme canadien dédié à l'étude des politiques

⁷⁸ Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 13

⁷⁹ Caribbean Business, 19 mai 2005, p. 21

⁸⁰ Fraser Institute : <http://www.fraserinstitute.ca/>

publiques juge d'ailleurs Hong Kong comme l'un des Etats les plus libres pour faire des affaires⁸¹. La note de Hong Kong est de 8,7 sur 10 contre 6,9 pour la France.

Hong Kong ne pratique toutefois pas la flat tax de manière orthodoxe : il y a une différence de 1 % dans les taux auxquels sont soumis les sociétés et les personnes physiques. Il n'y a pas non plus de TVA à Hong Kong.

Le système fiscal mis en place à la sortie de la guerre se caractérise par la coexistence de deux systèmes d'imposition alternatifs, laissé au choix des contribuables. Le premier est un système basé sur les mêmes idées que la plupart des Etats : une imposition progressive avec des taux allant de 2 à 25 %. A cette imposition progressive s'ajoutent des déductions et des crédits d'impôts. Les contribuables hong kongais, qu'ils soient personnes physiques ou entreprises, ont également la possibilité de recourir à un système d'imposition basé sur un taux unique de 16 % pour les sociétés et de 15 % pour les personnes physiques. Toutefois, dans ce cas, les contribuables n'ont plus de déduction ou de crédit d'impôt. L'imposition se fait dès lors sur les revenus bruts. Les contribuables ont donc le choix entre deux systèmes d'imposition concurrents.

La très grande majorité des contribuables choisissent le système basé sur l'imposition à taux unique. Les principaux arguments de ce choix sont la faiblesse du taux d'imposition et la simplicité du système de taxation. Les autorités de la colonie incitent d'ailleurs très fortement les habitants à choisir ce mode de taxation. En effet, ceux qui choisissent de recourir à la méthode basée sur le taux unique, plus simple, diminuent beaucoup leurs risques de se faire contrôler par les autorités fiscales.

§ 2 : Les îles Anglo-normandes

Tout comme Hong Kong les îles anglo-normandes bénéficient de la part des autorités britanniques d'une très large autonomie dans l'élaboration de leurs politiques économique et fiscale. Seules les deux principales îles de l'archipel anglo-normand, Jersey et Guernesey feront ici l'objet de développement. Tant le baillage de Jersey que celui de Guernesey combinent des taux d'imposition très faibles et des environnements juridiques très favorables pour les entreprises.

⁸¹ Fraser Institute : <http://www.freetheworld.com/cgi-bin/freetheworld/getinfo2005.cgi>

Le baillage de Jersey⁸² puis celui de Guernesey⁸³, par la suite, ont abandonné le british income tax code, code britannique des impôts, et l'ont remplacé par une législation fiscale plus légère et plus simple. Les deux baillages ont adopté un impôt à taux unique fixé à 20 %. Cet impôt concerne tous les revenus : ceux des particuliers mais également ceux des sociétés⁸⁴.

A Jersey les conséquences que pourraient avoir l'application du taux unique d'imposition sont compensées par l'existence de seuils d'exemptions fiscales au profit des particuliers. L'exemption de base s'élève à 5 200 livres (7 600 €). Une allocation existe aussi au bénéfice des enfants à charge (de 2 500 à 5000 livres – 3 600 à 7 300 €). De plus les intérêts d'emprunt hypothécaire sont déductibles des revenus. Cette disposition n'est pas sans rappeler la possibilité offerte aux entreprises de déduire leurs investissements.

Le baillage de Guernesey offre tout à fait le même type de législation avec les mêmes exceptions et déductions. Par exemple le seuil d'exemption fiscal est fixé pour 2006 à 8 250 livres (12 000 €). L'allocation pour enfant se monte quant à elle à 5 615 livres (8 200 €).

Les dividendes et les bénéfices ne sont pas doublement taxés, conformément à la philosophie de la flat tax. A noter qu'il n'y a pas sur ces deux îles de TVA. Le modèle fiscal de ces deux îles n'est donc pas orthodoxe à l'idée développée par Hall et Rabushka. Il n'en reste pas moins que l'idée de ne pas taxer deux fois les mêmes revenus est inscrite dans les textes. Andrei Grecu⁸⁵, note que, depuis l'introduction de cette forme de flat tax sur les deux îles, leurs économies sont en très bonne santé.

Jersey et Guernesey ont toutes deux entamé des réflexions afin de réformer leur fiscalité afin de la simplifier encore davantage. Jersey a ainsi lancé une réflexion baptisée « pour que 20 % signifie 20 % ». Il s'agit pour le gouvernement de faire en sorte que le taux maximal d'imposition soit réellement de 20 %. Cela va toutefois se traduire pour certains contribuables par une hausse sensible de leur imposition. Les contribuables qui ne payent pas d'impôt ont toutefois été préservés.

D'autres gouvernements que les baillages de Jersey et de Guernesey ont également décidé de modifier en profondeur leur fiscalité. L'adoption de leur modèle de fiscalité s'est

⁸² site du baillage de Jersey : <http://www.gov.je/TreasuryResources/Tax/TaxProposals/default.htm>

⁸³ site du baillage de Guernesey consacré à la fiscalité : <http://www.tax.gov.gg/>

⁸⁴ A Guernesey : <http://www.tax.gov.gg/infosheets/company-tax.html>

faite beaucoup plus tard. Les nouveaux convertis ont en effet adopté la flat tax dans les années 1990.

Section 2 : Deux nouveaux convertis

§ 1 : L'Estonie

L'Estonie a été l'un des premiers Etats européens à adopter la flat tax en 1994. Le taux choisi à l'origine était de 26%. Ce taux a été réduit en 2005 à 24 %. La réduction va se poursuivre progressivement jusqu'en 2009 pour atteindre 20 %. L'Estonie doit maintenant tenir compte de la fiscalité de la Lettonie voisine

L'Estonie comme beaucoup des pays convertis à la flat tax l'a fait pour devenir attractive pour les investisseurs. L'autre objectif de l'Estonie est de créer un maximum d'emplois. Cette volonté de favoriser l'emploi se traduit également par une volonté d'allègement de la fiscalité du travail. Les indicateurs économiques de l'Estonie sont bons : une baisse constante du chômage : 10,7 % en juin 2003, une demande intérieure importante : le commerce de détail progresse de 9 % par an⁸⁶.

Comme tous les Etats ayant institué la flat tax, l'Estonie a mis en place des exemptions pour atténuer les effets de la proportionnalité de l'imposition. Le montant de ces exemptions est d'environ 1307 €. A cette exemption s'ajoutent des indemnités en fonction de la composition de la famille. D'après les autorités estoniennes il suffit de 10 à 15 minutes pour remplir sa déclaration de revenus.

La simplicité mise en avant pour les contribuables se traduit également par une simplification pour l'Etat. L'Etat a renoncé à privilégier certaines catégories de contribuables. Ainsi, l'une des rares exceptions à la règle de l'imposition de tous les revenus, à taux unique concerne les bénéfices réinvestis qui ne sont pas du tout taxés. Il

⁸⁵ Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 13

⁸⁶ Pagé Jean Pierre, Tableau de bord des pays d'Europe centrale et orientale, Les Etudes du Ceri, n°101, décembre 2003, p. 18

s'agit en fait de favoriser la formation du capital, ce qui obéit à la stratégie défendue par les tenants de la flat tax. L'idée fonctionne puisque 45 % des bénéfices sont réinvestis⁸⁷.

L'impact sur le budget de l'Etat, principal point d'interrogation quant à la pertinence de la mise en place de la flat tax, n'est pas négatif selon les autorités estoniennes. Elles expliquent que la baisse de revenus issue de la baisse des taux d'imposition est bien compensée par l'élimination de mesures incitatives qui grevaient le budget de l'Etat. Par ailleurs les autorités indiquent que le droit fiscal est inefficace pour redistribuer la richesse⁸⁸.

L'Estonie a servi de modèle à la mise en place de la flat tax en Russie en 2001⁸⁹.

§ 2 : La Slovaquie

Indépendante de la République tchèque depuis 1993, la Slovaquie est devenue membre de l'Union européenne le 1^{er} janvier 2004. Ce pays, marqué par un fort taux de chômage : 17,2 % en 2003, veut rendre son marché du travail plus flexible.

Outre les grandes réformes affectant les conditions de travail et de licenciement⁹⁰, la fiscalité a fait l'objet d'importants aménagements depuis 1995. Le poids de la fiscalité de la Slovaquie est désormais l'un des plus faibles de l'Union européenne : 30,6 % contre une moyenne d'environ 40 % pour les autres pays de l'Union. La part de la fiscalité directe est particulièrement faible (23,6 % du total des taxes contre une moyenne de 32 % dans l'Union européenne). Les changements les plus importants au cours de cette période ont concerné l'impôt sur le revenu. Le nombre de tranches d'imposition est ainsi passé de 7 à 5 et le taux maximal d'imposition est passé de 42 à 38 % en 2001. La part de l'impôt sur le revenu dans le P.I.B. est le plus faible de l'Union européenne avec 3,3 %⁹¹.

⁸⁷ <http://www.latribune.fr/Dossiers/europe.nsf/DocsWeb/IDC1256CEC00540EEFC1256F1D006F9A25?OpenDocument>

⁸⁸ site du ministère estonien des finances : <http://www.fin.ee/doc.php?13734>

⁸⁹ Ivanova Anna, Keen Michael, Klemm Alexander, Russia's 'flat tax', International Monetary Fund; International Monetary Fund; Institute for Fiscal Studies and University College London, 2005, p 3

⁹⁰ Synthèses OCDE, Etude économique de la République slovaque, 2005, septembre 2005 - disponible en ligne : <http://www.oecd.org/dataoecd/40/45/35390529.pdf>

⁹¹ Structures of the taxation systems in the European Union, Commission européenne, Direction générale Fiscalité et Union douanière, eurostat, 2005 –

Afin d'accélérer les réformes et permettre une meilleure intégration dans l'Union européenne, la Slovaquie a décidé d'adopter la flat tax. Le but du gouvernement slovaque est de «faire en sorte que le travail paie»⁹². Il s'agit d'augmenter le niveau d'investissement ainsi que son efficience.

Le poids de la fiscalité s'est reporté sur la consommation plutôt que sur le travail. Cela s'est traduit par la fixation du taux de TVA au même taux que les autres impôts soit 19 %. Cela marque une petite baisse du taux normal (-1 %) et une disparition du taux réduit de 14 %.

L'introduction d'exemptions permet pour les auteurs du rapport « Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform », de maintenir une forme de progressivité de l'imposition. Cela est paradoxal puisque la flat tax repose sur l'idée de renoncer complètement au principe de progressivité de l'imposition. Le seul intérêt des exemptions est de limiter une trop grande rigidité du principe de proportionnalité

Le gouvernement slovaque a fait en sorte d'éliminer toutes les autres formes de taxation. Ainsi, les taxes touchant les transferts de propriété immobilière, les donations, les successions sont tout simplement supprimées⁹³.

Les personnes ayant de faibles revenus semblent défavorisés par les réformes. Cela est dû notamment à la hausse de la TVA et à un seuil de non-imposition trop bas.

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2005.pdf

⁹² Brook Anne-Marie, Leibfritz Willi, Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform, Economics department working paper n° 44, OCDE, octobre 2005, p. 19

⁹³ Ministère slovaque des finances : <http://www.finance.gov.sk/EN/Default.aspx?CatID=118>

Simplicité, équité, efficience économique sont les trois atouts qui ont incité quelques pays à se doter de la flat tax. Tous ces pays ont pour point commun, au moment de la mise en place de ce système d'imposition, de rechercher une très forte croissance économique. C'était le cas de Hong Kong et des îles anglo-normandes à la sortie de la seconde guerre mondiale. C'était le cas également des pays baltes et des autres pays de l'Europe centrale et de l'Est après la chute du mur de Berlin dans les années 1990. Hormis la Russie, ces pays ont également pour autre caractéristique leur relative petite taille. Il est dès lors légitime de se poser la question de l'application de la flat tax dans des pays dont l'économie n'est plus en phase de développement et plus grand d'un point de vue géographique.

La question de la flat tax a été soulevée pendant la dernière campagne électorale allemande en 2005, sous l'impulsion de la C.D.U. Angela Merkel, la chef de file de ce parti a fait rédiger son projet de réforme fiscale par Paul Kirchhof, ancien juge de la Cour Constitutionnelle et professeur à l'Institut de finance et de droit fiscal de l'Université de Heidelberg. Paul Kirchhof avait proposé d'instaurer une flat tax de 25 %⁹⁴. Cette proposition, très critiquée par l'opposition, le S.P.D. a valu à Angela Merkel une baisse importante de popularité. Des observateurs de la politique allemande expliquent la victoire en demi-teinte de la C.D.U. par ce projet de réforme trop radicale de la fiscalité allemande⁹⁵.

La Grande Bretagne réfléchit elle aussi à la mise en place de la flat tax. Ici c'est l'Adam Smith Institute qui mène la réflexion. Ce think tank défend la mise en place de cette forme d'imposition en Grande Bretagne en s'appuyant sur les résultats des réformes impulsées par Margareth Thatcher qui ont eu de bons résultats. Andrei Grecu signale que la baisse des taux d'imposition a stimulé l'activité économique et a permis une baisse de l'évasion fiscale et de l'économie souterraine⁹⁶. Les conservateurs soutiennent cette réflexion. Une flat tax dont le taux serait compris entre 20 et 23 % serait idéal selon eux pour la Grande Bretagne⁹⁷. Toutefois comme en Allemagne des voix s'élèvent pour contester l'intérêt de l'application de la flat tax en Grande Bretagne⁹⁸.

⁹⁴ Schnee Thomas, L'Allemagne est-elle prête pour la potion libérale d'Angela Merkel ?
LExpansion.com 15 septembre 2005

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 5

⁹⁷ Schifferes Steve, BBC News economics reporter, Flat tax inventor turns critic, 10 October 2005 - <http://news.bbc.co.uk/1/hi/business/4325866.stm>

⁹⁸ Reading Brian, Flat Tax: An Idea Whose Time Has Gone, Lombard Street Research, September/October 2005

Les réserves posées en Allemagne et en Grande Bretagne doivent nous amener à nous interroger sur les limites à la mise en place de la flat tax notamment dans les pays dont l'économie est développée comme les pays de l'Europe de l'Ouest.

Deuxième partie : Les limites de la mise en place de la flat tax

L'idée d'introduire la flat tax dans les pays de l'Europe de l'Ouest peut sembler séduisante. Un système fiscal tel que la flat tax a normalement tout pour intéresser un gouvernement, quel qu'il soit. L'idée de réformes fiscales en Europe de l'Ouest fait son chemin : il s'agit de ne pas être trop en retard sur les pays de l'Est qui sont sur ce point agressifs. En effet, les taux d'imposition dans les nouveaux Etats membres de l'Union européenne sont le plus relativement faibles⁹⁹. La concurrence fiscale commence en effet à peser lorsque la différence entre les taux d'imposition dans les différents Etats est trop importante.

L'Allemagne a entamé une réforme de sa fiscalité en 1999. Cette réforme est si importante que deux auteurs s'interrogent de savoir si ce pays n'est pas devenu un pays à fiscalité privilégiée¹⁰⁰. La Suisse étudie également une réforme de sa fiscalité. Le Conseil Fédéral a demandé à l'Administration fédérale des contributions d'étudier un modèle « d'impôt idéal »¹⁰¹. Dans son rapport l'administration fédérale écarte une réforme basée sur la flat tax. En Allemagne, cette proposition de réforme a fait peur aux électeurs. Il leur a semblé que c'était les classes moyennes qui seraient les grands perdants dans cette réforme.

En effet, la flat tax présente des limites lorsqu'elle est mise en place. La simplicité est sans doute un de ses atouts. Cela peut également devenir un inconvénient si l'on considère que la fiscalité n'est pas seulement un moyen pour un Etat de financer ses dépenses : « l'impôt est la quote-part à payer par chaque citoyen pour la dépense des services publics »¹⁰². Ce n'est pas seulement un échange entre citoyen et Etat, un service en contrepartie d'une contribution¹⁰³. La fiscalité a d'autres fonctions, dérivées de cette fonction de base (Chapitre 1). C'est un moyen pour l'Etat d'inciter ses habitants à

⁹⁹ Eurostat, communiqué de presse, 21 octobre 2005

¹⁰⁰ Bauerreis Jochen et Blanchard Sophie, La réforme fiscale 1999-2002 aurait-elle fait de l'Allemagne un « pays à fiscalité privilégiée »?, Revue "Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires" n° 131, 2002

¹⁰¹ Département fédéral des finances, Le Conseil fédéral a pris connaissance de l'inventaire des idées de réformes à long terme de la fiscalité, 27 janvier 2005- disponible en ligne : http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/messages/message/fr/attachments/60/72/47/0_steuerreformen.pdf

¹⁰² Proudhon Pierre Joseph, Théorie de l'impôt, texte commenté et présenté par Thierry Lambert, L'Harmattan 1995, p. 39

faire ou à ne pas faire. Appliquer la flat tax telle quelle ne permet pas ce type de mécanisme. La flat tax présente également un autre écueil dans la mesure où un taux unique d'imposition permet une comparaison entre Etats plus facile. De ce point de vue, la flat tax peut être source de concurrence fiscale dommageable (Chapitre 2).

Chapitre 1 : Les fonctions dérivées de la fiscalité

La fiscalité n'a pas pour seul rôle de collecter l'impôt afin de financer le budget de l'Etat. La fiscalité est également souvent utilisée afin d'inciter ou de dissuader les habitants d'un pays à adopter un comportement particulier. L'Etat ne voit plus donc uniquement ses habitants comme des contribuables. Il s'agit pour les Etats de promouvoir ce qu'ils considèrent comme de bonnes pratiques au moyen d'incitations fiscales (section 1) et taxer fortement des comportements qu'ils jugent néfastes (section 2). Dans ce cas, la fiscalité est une bonne alternative à l'interdiction de la consommation, qui pourrait être contre-productive. La prohibition conduit le plus souvent à la création d'un marché noir. C'est ce qui s'est passé entre 1919 et 1933 aux Etats-Unis¹⁰⁴. Les Etats Unis sont revenus sur ce type de législation devant cet échec. Le recours à la fiscalité est dans ce cas un bon moyen d'arriver à ses fins.

Section 1 : L'incitation par une fiscalité avantageuse

La fiscalité est un moyen efficace à la disposition des gouvernements pour inciter les contribuables à adopter un comportement déterminé qu'ils considèrent comme allant dans le sens voulu par eux. La fiscalité des investissements immobiliers en France est sur ce plan caractéristique.

Des dispositifs incitatifs ont été mis en place afin de favoriser l'essor de l'immobilier locatif. En effet, depuis de nombreuses années le manque de logements vacants est très

¹⁰³ *ibid.* p. 40

¹⁰⁴ 18^{ème} amendement à la Constitution américaine
<http://www.law.cornell.edu/constitution/constitution.amendmentxviii.html>

important. Il était dès lors intéressant pour les gouvernements successifs de mettre en place des « carottes » fiscales pour pousser les investisseurs à s'orienter davantage vers le marché immobilier.

Cette fiscalité dérogatoire est marquée par de nombreuses réformes successives. Celles-ci sont destinées à améliorer l'attractivité de ces dispositifs. Pour les constructions neuves, la première réduction d'impôt a été mise en place par la loi de finances pour 1985¹⁰⁵. Ce dispositif, dit « Quilès – Méhaignerie » a été amendé et assoupli à plusieurs reprises. Le dispositif a ensuite été prolongé jusqu'en 1997. Dans un premier temps, le dispositif ne permettait pas de bénéficier des déductions d'impôts lorsque le logement était loué à un membre de sa famille. Cette interdiction a été levée en 1994. Le propriétaire du bien immobilier s'engageait à le louer pendant 6 ans à des ménages dont les revenus ne dépassaient pas un plafond déterminé, moyennant un loyer plafonné.

Le dispositif « Périssol » a pris la suite en janvier 1996¹⁰⁶. Le mécanisme de réduction antérieur est ici remplacé par un mécanisme d'amortissement déductible. Ce mécanisme a été voulu particulièrement avantageux pour inciter davantage d'investisseurs à s'engager. Dans le cas présent l'avantage résidait dans une déduction des revenus fonciers. Cette déduction pouvait atteindre jusqu'à 80 % de la valeur d'achat du bien. Ici, l'unique contrepartie est de louer pendant 9 ans le logement à toute personne hors du foyer fiscal. Il est donc possible de louer le bien à des ascendants ou à des descendants. L'autre limite posée est le montant du déficit foncier imputable. Il s'élève à 15 245 €. Ce dispositif a pris fin en 1999.

Un autre dispositif a succédé au « Périssol » afin de stimuler l'augmentation de l'offre locative dont la France manquait toujours. L'amortissement « Besson »¹⁰⁷ est entré en vigueur en août 1999. Il est néanmoins plus restrictif que le dispositif précédent. Il n'est plus possible de louer le bien à un ascendant ou à un descendant. Les loyers sont désormais plafonnés, et les ressources du ménage locataire ne doivent pas dépasser un plafond déterminé. Le logement objet de l'amortissement doit également être la résidence principale du locataire. Il est possible d'amortir 50 % de la valeur d'achat du bien, sur 9 ans. Ce dispositif a été modifié par la loi de finances pour 2001 et il devient possible de

¹⁰⁵ loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984, JORF, 30 décembre 1984, p. 4060

¹⁰⁶ Article 29 de la loi n° 96-314 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier JORF, 13 avril 1996 p. 5707

¹⁰⁷ article 31, I, 1° e et g du code général des impôts

louer le bien à un ascendant ou à un descendant, moyennant suspension du bénéfice de l'amortissement.

L'amortissement « de Robien » a introduit quant à lui davantage d'assouplissements aux contraintes qu'imposait le « Besson »¹⁰⁸.

On le voit, la fiscalité de l'immobilier n'a cessé d'évoluer au cours des 20 dernières années. L'ensemble de ces différents dispositifs étaient, les uns après les autres, censés encourager l'investissement dans l'immobilier et permettre le développement d'une offre locative suffisante pour résorber un marché immobilier trop tendu. Toutefois, les adaptations des différents mécanismes ont été tantôt très, voire trop généreuses, tantôt plus restrictives, rendant les investisseurs très sensibles à la fiscalité. Dès lors des phénomènes d'optimisation fiscale sont apparus. Les dispositifs incitatifs ont été détournés de leur fonction première qui était de favoriser l'augmentation du parc locatif disponible. Le principal intérêt des investisseurs n'est donc plus la construction de nouveaux logements mais de réaliser une opération fiscalement avantageuse. De nombreux professionnels de l'immobilier ne mettent en avant que les avantages fiscaux à tirer des investissements immobiliers. Ce détournement de finalité a été favorisé par le manque de constance des politiques incitatives. Ces détournements de finalités ne semblent toutefois pas remettre en cause la volonté du gouvernement qui a créé un nouveau dispositif, le « Borloo Populaire » du nom du ministre de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale. Le projet de loi est encore en discussion à l'Assemblée nationale¹⁰⁹ On assiste ici encore à un retour de balancier, dans la mesure où il s'agit de corriger les dérives du «de Robien ». Une contrepartie sociale a en effet été mise en place.

Le dispositif est maintenant réservé aux personnes physiques qui achètent ou font construire un logement neuf destiné à la location à titre de résidence principale. Il faut également que le bien soit loué pendant une période de 9 ans au minimum. Les ressources du locataire sont également plafonnées. L'ensemble de ces conditions doivent être réunies pour que le bailleur puisse bénéficier d'une réduction de 65 % du prix de vente du logement neuf au bout de quinze ans¹¹⁰. A noter que le dispositif « de Robien » devrait continuer à coexister à côté de ce nouveau dispositif.

Si l'on appliquait les principes de la flat tax aux investissements immobiliers des particuliers ces derniers devraient pouvoir déduire en totalité leur investissement. En effet,

¹⁰⁸ Loi de finances pour 2003 , n° 2002-1575 du 30 décembre 2002, JORF n° 304 du 31 décembre 2002, page 22 025

¹⁰⁹ Projet de loi portant engagement national pour le logement
http://www.legifrance.gouv.fr/html/actualite/actualite_legislative/engagement_national_logement.htm

¹¹⁰ *ibid.*

nous l'avons vu, les promoteurs de la flat tax considèrent qu'il faut favoriser autant que possible la formation du capital des entreprises. Cela passe notamment par l'abandon des tableaux d'amortissements au sein des entreprises. Il serait dès lors logique d'abandonner le principe d'amortissement tel qu'il existe dans les différents dispositifs d'incitation à l'investissement immobilier. Ainsi un particulier désireux d'investir dans l'achat d'un bien immobilier devrait pouvoir déduire le montant de l'investissement de ses revenus. Il est fort probable que l'investissement dépasse de beaucoup les revenus annuels de l'investisseur. La déduction du montant de l'investissement devrait se faire sur plusieurs années par un système de report en avant des déficits. Les revenus fonciers tirés de la location du bien immobilier entrent dans l'assiette de l'imposition sur le revenu de l'investisseur. Toutefois le montant de ces revenus fonciers est très faible en comparaison avec le montant de l'investissement initial. L'application de la flat tax dans ce cas engendrerait un très important manque à gagner pour l'Etat du fait de la déduction totale du montant de l'investissement.

Ce type de déduction très favorable risque de provoquer un détournement de finalité, possible en cas de fiscalité trop avantageuse,. Ce type de détournement n'est toutefois pas possible lorsque la finalité de la fiscalité est de dissuader d'adopter un comportement déterminé.

Section 2 : La dissuasion par la fiscalité

La dissuasion, au contraire de l'incitation, peut passer par le choix d'une fiscalité lourde sur certains types de produits. Dans ce cas, la fiscalité s'appuie le plus souvent sur les droits d'accises. Les droits d'accises sont des taxes à la consommation qui touchent trois catégories de produits : le tabac, l'alcool et les produits pétroliers. Seules les deux premières catégories de produits feront l'objet de développement.

En effet, la fiscalité sur ces produits sert à l'Etat de moyen de pression très efficace, certains évoquent même une « arme » pour dissuader les comportements jugés à risques. Dans ce cas la fiscalité devient un auxiliaire des politiques de santé visant à réduire la consommation d'alcool (§ 1) et de tabac (§ 2).

§ 1 : La taxation de l'alcool

Les boissons alcoolisées sont traditionnellement relativement taxées par les Etats qui y voient un moyen d'inciter la réduction de la consommation. La taxation varie énormément d'un Etat à l'autre au sein de l'Union européenne. Les taxes varient également d'un produit à l'autre. Ainsi l'Irlande est le pays qui taxe le plus le vin. Elle est suivie en cela par la Suède et la Grande Bretagne. Ce sont également ces trois Etats qui taxent également le plus la bière. A l'inverse ce sont la Slovaquie, l'Estonie et Chypre qui taxent le moins les différents alcools¹¹¹. La dispersion des taux de droits d'accises entre plusieurs Etats engendre un phénomène d'achat et de contrebande transfrontière¹¹². C'est le cas notamment entre le Danemark et la Suède où la pression fiscale sur les boissons alcoolisées est plus de deux fois plus importante. Cette différence de taux a été un motif de litige entre les deux Etats.

En effet la Suède mène une politique de santé publique dans laquelle le prix très élevé de l'alcool et son mode de distribution par le biais de 420 magasins d'Etat (Systembolaget) sont précisément faits pour restreindre le plus possible la consommation. De son côté le Danemark a une politique beaucoup plus libre vis à vis de la vente d'alcool. De ce fait les Suédois sont très nombreux à franchir la frontière et à s'approvisionner en grande quantité au Danemark. Les autorités suédoises ont alors reproché au Danemark de ruiner les efforts entrepris pour faire diminuer la consommation d'alcool en Suède. C'est un des effets pervers de l'adhésion de ce pays à l'Union européenne. On le voit, une fiscalité lourde, destinée à promouvoir la santé publique peut être parasitée par la fiscalité d'un autre Etat, plus favorable aux consommateurs, du point de vue monétaire. La politique de prix élevé appliquée aux alcools est également appliquée au tabac, autre produit objet de politique de santé publique.

¹¹¹ Rapport de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen concernant les taux d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques, COM(2004) 223 - Non publié au Journal officiel

¹¹² Joumard Isabelle, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne, Revue économique de l'OCDE n°34, 2002, p. 117

§ 2 : Le prix du tabac en France

Les tabacs plus encore que les alcools ont vu leur prix augmenter significativement dans un but de protection de la santé publique. La fiscalité des tabacs est du ressort de l'Union européenne. Ainsi, la structure de base de l'accise à laquelle sont soumis les tabacs au sein de l'Union européenne a été établie par une directive en 1972¹¹³. Ainsi par exemple, pour les cigarettes, la taxe doit consister en une accise proportionnelle calculée en pourcentage du prix de vente, à laquelle s'ajoute une accise spécifique calculée par unité produite. Le montant des taxes doit être le même pour toutes les cigarettes (art. 4 Directive 72/464/CEE du Conseil, du 19 décembre 1972) et le montant de l'accise spécifique doit être perçu « par référence aux cigarettes de la classe de prix la plus demandée » (art. 8 de la directive).

Une directive de 1992¹¹⁴ fixe des droit d'accises minimum de 57 % du prix de vente au détail TTC pour les cigarettes appartenant à la classe de prix la plus demandée (art. 2 de la directive). En France, le taux de droit de consommation s'élevait en 2004 à 64 % du prix de vente TTC d'un paquet de cigarettes. Ceci représente pour un paquet de 20 cigarettes vendu 5 euros, une charge fiscale de 3,20 euros. A cela, il faut ajouter la TVA qui revient à 0,82 euros. La charge fiscale totale est donc de 4,02 euros soit 80,39 % du prix de vente public¹¹⁵.

Cette fiscalité élevée est un des moyens offerts au gouvernement français de modifier la consommation de ce produit en France. Le ministre de la santé et de la famille avait évoqué l'utilisation de la fiscalité comme arme contre le tabac lors de l'examen de la loi de financement de la sécurité sociale en 2003¹¹⁶. Le droit de consommation avait été porté de 58,99 % à 62 %. Ce droit de consommation a été porté, nous l'avons vu à 64 % en 2004. L'augmentation de ces taxes conduit logiquement à augmenter le prix de vente au public du tabac. L'augmentation du prix du tabac conduit automatiquement à une réduction de la consommation, effet recherché par le gouvernement¹¹⁷.

¹¹³ Directive 72/464/CEE du Conseil, du 19 décembre 1972, JOCE n° L 303 du 31 décembre 1972 p. 1

¹¹⁴ Directive 92/79/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes, JOCE L 316 du 31 octobre 1992

¹¹⁵ <http://www.douane.gouv.fr/finc.asp?page=actualite/tabac2004.htm&cusnum=1136>

¹¹⁶ Larifla Dominique, Sénateur, rapport fait au nom de la commission des Affaires sociales (1) sur la proposition de loi, modifiée par l'Assemblée Nationale, visant à restreindre la consommation de tabac chez les jeunes, - <http://www.senat.fr/rap/102-402/102-4025.html>

¹¹⁷ Ibid.

Toutefois un prix très élevé du tabac dans un pays donné, conséquence de la hausse de la fiscalité incite les consommateurs à trouver des parades au nombre desquelles figurent l'achat transfrontaliers et la contrebande¹¹⁸ avec des pays à fiscalité plus douce. Ces parades rendent les politiques de santé publique moins efficaces. Des restrictions ont toutefois été mises en place pour limiter les possibilités d'achat de ce type de produits dans un autre pays de l'Union européenne¹¹⁹. Il s'agit pour les Etats de ne pas interdire l'importation de produits dans la limite d'une consommation personnelle (art. 4 de la directive. 69/169/CEE).

Les promoteurs de la flat tax n'ont pas pris en compte ce type d'utilisation de la flat tax ou la fiscalité n'est plus seulement un moyen de financement de l'Etat mais également un moyen en soi de promouvoir un comportement, ou de dissuader l'utilisation d'un produit jugé dangereux.

Faire payer plus de 80 % de taxes sur la consommation d'un produit est antinomique avec l'idée d'une fiscalité unique et légère telle que l'imaginent les tenants de la flat tax. Cette fiscalité unique et légère présente également l'inconvénient d'être une source potentielle de concurrence fiscale qui peut, à terme, être dommageable.

¹¹⁸ Joumard Isabelle, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne, Revue économique de l'OCDE n°34, 2002, p. 117

¹¹⁹ Directive 69/169/CEE du Conseil, du 28 mai 1969, concernant l'harmonisation des dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives aux franchises des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises perçues à l'importation dans le trafic international de voyageurs, JOCE L 193 du 29 juillet 2000

Chapitre 2 : La flat tax, une source de concurrence fiscale dommageable ?

La mise en place de la flat tax par certains gouvernements peut créer des distorsions de concurrence entre gouvernements voisins. C'est ainsi que l'Estonie a décidé de baisser son taux d'imposition devant la pression à la baisse que lui impose la Lettonie¹²⁰. On le voit, l'instauration d'un taux unique d'imposition rend la concurrence plus visible (section 1). Il faut dès lors se poser la question de l'impact de cette concurrence sur le budget des Etats (section 2).

Section 1 : Une concurrence fiscale plus visible

La concurrence fiscale revêt plusieurs aspects. Du point de vue des entreprises multinationales, la fiscalité est un aspect à ne surtout pas négliger dans le choix d'une implantation (§ 1). A l'inverse, les Etats sont en concurrence pour attirer les entreprises sur leur territoire afin de s'assurer des revenus (§ 2).

§ 1 : Une fiscalité faible, un moyen d'attirer les entreprises

L'Irlande avait misé sur une fiscalité légère afin de faciliter son développement économique. Une zone franche, l'International Financial Service Centre a été créée à cet effet à Dublin. Il s'agissait pour les autorités irlandaises de favoriser l'implantation de sociétés étrangères sur l'île et ainsi assurer son développement. Cette stratégie a porté ses fruits puisque la croissance moyenne a été de 7,3 % de 1990 à 1998¹²¹. Le taux de croissance sur l'île a été le plus élevé de la zone OCDE pendant cette période. Cette

¹²⁰ Estonian Tax and Customs Board, Guide on Taxation of Income of Non-residents, septembre 2005 – disponible en ligne - http://www.emta.ee/failid/Guid_Nonresident_Sept05.pdf

¹²¹ Le boom économique de l'Irlande, OCDE Observateur, p. 14, octobre 1999 – disponible en ligne : <http://www.observateurocde.org/news/fullstory.php?aid=35>

croissance très importante a valu à l'Irlande le surnom de tigre celtique par analogie avec les tigres asiatiques que sont la Corée, Singapour, Hong Kong et Taiwan.

Si l'Irlande est réputée pour sa fiscalité légère, elle n'en est plus la championne. La fiscalité est en effet inférieure à Chypre et en Lituanie. La différence est encore plus importante si l'on prend en compte l'impôt sur les sociétés pour lequel les nouveaux membres ont des taux inférieurs. De plus, en 2004, la plupart de ces pays ont encore diminué la pression fiscale : -2 % en Hongrie, -3 % en République tchèque, -6 % en Slovaquie, 7 % en Lettonie ¹²². La baisse des taux nominaux d'imposition est programmée, afin de compenser la disparition des régimes fiscaux particuliers. Il s'agit également pour ces pays de suivre la même logique que l'Irlande : inciter les entreprises à venir s'implanter chez eux afin d'assurer leur développement économique.

Une pression fiscale limitée permet en effet d'attirer efficacement les investissements. C'est pour les investisseurs, un élément primordial dans le choix de la localisation d'une entreprise. Une hausse de quelques points de la pression fiscale engendre une baisse des investissements directs des entreprises de l'ordre de 3 à 4 %¹²³. On comprend dès lors l'intérêt des nouveaux Etats membres de baisser progressivement leur fiscalité. La question que l'on peut se poser est de savoir quel type d'investissements veulent attirer ces pays. Une pression fiscale basse engendre une baisse des revenus fiscaux. Cette baisse est toutefois compensée par l'augmentation de l'assiette d'imposition. La moindre pression fiscale est compensée par un nombre plus grand de contribuables. L'opération devrait être neutre pour les finances de l'Etat. Attirer uniquement les sièges sociaux et non l'activité est une stratégie encore plus intéressante dans la mesure où ils ne nécessitent pas d'investissements en termes d'infrastructures pour l'Etat.

§ 2 : Une concurrence ouverte entre Etats

Les Etats sont maintenant conscients que la fiscalité est une des choses sur lesquelles les entreprises s'appuient pour décider de la localisation d'un investissement. Ceux qui sont les plus intéressants pour les Etats sont les investissements financiers. Ceux-ci sont à la fois très mobiles géographiquement et rentables pour les Etats dans la mesure où ils

¹²² op. cit.

¹²³ Ederveen Sjef, Ruud A.de Mooij, Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research, p. 10 - <http://www.cpb.nl/eng/pub/cpbreeksen/discussie/3/disc3.pdf>

n'imposent pas la création de nouvelles infrastructures coûteuses. L'OCDE s'est engagée dans la lutte contre la concurrence dommageable au niveau international¹²⁴.

La concurrence fiscale dommageable entre Etats a plusieurs caractéristiques. Sans aller jusqu'à qualifier les Etats à fiscalité favorable de paradis fiscal, ces derniers jouent sur plusieurs facteurs.

Le premier facteur est un taux d'imposition très faible ou nul. Si l'on prend les taux d'impositions en vigueur dans les pays appliquant la flat tax, la Russie notamment on constate que les taux d'imposition sont très faibles. La Russie a, elle, choisi un taux de 13 % pour l'impôt sur les sociétés. L'Estonie qui avait choisi un taux de 26% va baisser progressivement son taux pour faire face à la concurrence des Etats voisins. Le taux nominal devrait passer de 26 à 20 % d'ici 2009¹²⁵.

Le second facteur est le cantonnement du régime fiscal. Cela signifie que l'Etat entend se protéger des effets néfastes du régime fiscal qu'il a mis en place. Il s'agit pour l'Etat de ne pas supporter la charge financière de sa législation fiscale. Le cantonnement empêche les entreprises locales de bénéficier des privilèges proposés aux entreprises étrangères. Les Etats peuvent également empêcher les entreprises bénéficiant de privilèges d'accéder à son marché¹²⁶. C'est le cas notamment de l'Irlande et de sa zone franche, l'International Financial Service implanté à Dublin.

Un troisième facteur concerne la définition de la base d'imposition. La diminution de cette base d'imposition permet d'atténuer les effets de l'inflation et de compenser la double imposition de revenus. C'est le cas notamment par la mise en place de crédit d'impôts. Certains Etats vont toutefois au-delà du simple nécessaire en autorisant la prise en compte de charges déductibles sans revenus correspondants imposables. Des dispositifs peuvent également permettre des dotations aux réserves excessivement élevées.

Un facteur caractérisant les paradis fiscaux, le manque de transparence, n'existe pas dans les pays appliquant la flat tax. C'est même l'inverse qui prévaut dans ces différents pays. En effet l'application d'un taux unique d'imposition augmente la lisibilité de l'imposition. Ceci est d'ailleurs fait à dessein. C'est l'un des buts recherchés par la mise en place de la flat tax.

¹²⁴ OCDE, Concurrence fiscale dommageable un problème mondial, 1998 – disponible en ligne : http://www.oecd.org/LongAbstract/0,2546,fr_2649_33745_1904193_119666_1_1_1,00.html

¹²⁵ <http://www.performance-publique.gouv.fr/pdf/IS.pdf>

Cette mise en place de système de fiscalité privilégiée par un certain nombre d'Etats pourrait poser des problèmes budgétaires pour un grand nombre d'entre eux.

Section 2 : Quels risques pour le budget des Etats ?

La mise en place de la flat tax dans un pays voire dans une groupe de pays peut poser problèmes sur le budget des Etats . Ainsi une baisse de la pression fiscale peut engendrer une érosion des recettes fiscales (§ 1). Le financement futur de certaines politiques sociales pourra également être compromise (§ 2).

§ 1 : Vers une érosion des recettes fiscales ?

Les disparités de systèmes fiscaux constituent au sein de l'Union européenne des distorsions au sein du marché intérieur. La Commission européenne avait mis en avant ces problèmes dans sa communication du 20 avril 1990. Le rapport remis par le comité d'experts présidé par Onno Ruding avait confirmé ces risques de distorsions¹²⁷. Ces distorsions sont contraires à la volonté de la Commission européenne qui a pour objectif de créer un marché le plus concurrentiel possible. Or il s'avère qu'une politique fiscale « agressive » induit une concurrence néfaste entre pays membres. Toutefois, au sein de l'Union européenne c'est le principe de souveraineté des Etats en matière fiscale qui prévaut.

Le problème de concurrence existe déjà dans le cadre du commerce électronique. Les pays à forte TVA comme le Danemark et la Finlande sont désavantagés dans le mesure où dans les ventes intra-communautaires les Etats appliquent leur propre taux de TVA.

La modification d'une politique fiscale a un impact direct sur les recettes de l'Etat qui la met en œuvre. La loi mise en lumière par Arthur Laffer est souvent évoquée pour trouver l'optimum de pression fiscale. La courbe de Laffer suggère que les recettes fiscales soient

¹²⁶ OCDE, Concurrence fiscale dommageable un problème mondial, 1998, p. 31

¹²⁷ Berlin Dominique, Harmonisation des fiscalités, Jurisclasseur, fascicule n° 1650

maximales à un certain niveau d'imposition. Dépasser cet optimal est censé provoquer une chute des revenus de l'Etat¹²⁸.

Au niveau d'un Etat à fiscalité plus lourde que le moyenne, les disparités de fiscalité se traduisent sur la courbe de Laffer par un optimum moins élevé du fait de la possibilité pour certains contribuables de déménager des facteurs de production parfois très mobiles¹²⁹. Un nivellement vers le bas de la fiscalité est logique puisqu'une fiscalité légère est faite justement pour attirer des contribuables : les pays cherchent à devenir les moins disant en matière fiscale. C'est la politique qu'ont délibérément suivi les îles anglo-normandes qui ne sont intéressés que par l'accueil de sièges sociaux d'entreprises. Dès lors une coopération entre Etats a peu de chance de voir le jour¹³⁰.

L'impact d'une mobilité géographique des facteurs de production pose questions. La principale question concerne la réduction de la capacité de prélèvement fiscal des Etats¹³¹. Plusieurs scénarios sont possibles, plus ou moins pessimistes. Les scénarios les plus pessimistes imaginent que les recettes fiscales tendront inexorablement vers un niveau tel qu'il ne serait plus possible de lever quelque impôt que ce soit. Cet assèchement des recettes publiques est aussi mis en évidence par les sénateurs français dans un rapport d'information qui date de 2003¹³². Ce type de scénario catastrophe est toutefois peu probable dans la mesure où des bases d'imposition restent quasi constantes : les revenus des ménages, la consommation. Ces bases d'imposition ne se sont pas érodées au fil du temps¹³³.

Une atteinte de la souveraineté des Etats peut également voir le jour dans la mesure où les Etats à forte fiscalité risquent de devenir tributaires des baisses d'impôts décidées dans les Etats voisins. La baisse d'impôt deviendrait nécessaire pour rester « compétitif ». Il s'agit dans ce cas pour eux de perdre le moins de contribuables possibles ou de devoir reporter l'imposition sur les contribuables les moins mobiles. On peut considérer qu'il y a dans ce cas une rupture de l'équité, prévue en droit français¹³⁴.

¹²⁸ Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004, p. 5

¹²⁹ Joumard Isabelle, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne, Revue économique de l'OCDE, n°34, 2002/1, p. 116

¹³⁰ OCDE, Concurrence fiscale dommageable un problème mondial, 1998 – disponible en ligne : http://www.oecd.org/LongAbstract/0,2546,fr_2649_33745_1904193_119666_1_1_1,00.html

¹³¹ Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE, 2001, p. 187

¹³² Marini Philippe, Bourdin Joël, La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Rapport d'information n° 343, disponible en ligne : http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483_mono.htm

¹³³ Joumard Isabelle, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne, Revue économique de l'OCDE, n°34, 2002/1, p. 116

¹³⁴ Marini Philippe, Bourdin Joël, La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Rapport d'information n° 343, disponible en ligne : http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483_mono.htm

§ 2 : Quel financement pour les dépenses futures ?

Nous l'avons vu, la tendance actuelle est depuis quelques années la baisse de la pression fiscale. La politique suivie par l'Allemagne est sur ce point caractéristique¹³⁵. L'ampleur de cette diminution est fonction de la pression fiscale dans les pays voisins. C'est le cas de l'Estonie qui, bien que pionnière dans la mise en place de la flat tax, prévoit de diminuer progressivement encore sa pression fiscale devant la politique fiscale menée par Lettonie voisine¹³⁶.

Cette baisse de revenus fiscaux pourra poser des problèmes de financement pour certains Etats. L'assainissement des finances publiques engagé notamment en Europe depuis l'entrée en vigueur du traité de Maastricht en 1992 puis du pacte de stabilité provoque une pression fiscale accrue dans la mesure où les Etats se sont engagés à se désendetter. Le sénateur Marini indique dans son rapport qu'une hausse de la TVA sera nécessaire dans les Etats membres de l'Union européenne¹³⁷ afin de financer ce désendettement. Le choix de la TVA est le plus adapté dans la mesure où c'est un impôt très efficace, très rémunérateur. Il n'est pas possible de choisir de taxer le capital étant donné sa plus grande mobilité.

Au delà des problèmes d'assainissement des finances publiques, il faut s'attendre à une hausse des dépenses publiques. Celles-ci ont en effet déjà fortement augmenté du fait des politiques d'assurances et d'assistances sociales que les Etats ont mises en place pour faire face à la hausse du chômage. A cette hausse déjà en cours vont s'ajouter les dépenses dues aux retraites. En effet, la population vieillit en Europe et il faudra financer les retraites qui vont peser très lourd sur le budget des Etats. L'OCDE a ainsi calculé que les dépenses relatives aux retraites allaient augmenter de plus de 4 pour cent de PIB d'ici 2050 notamment au Danemark, en Allemagne et en France¹³⁸.

A ces dépenses, il faut ajouter les dépenses destinées à la population vieillissante. Cette population, sans doute plus dépendante, va avoir davantage besoin de soins coûteux qu'il

¹³⁵ Bauerreis Jochen et Blanchard Sophie, La réforme fiscale 1999-2002 aurait-elle fait de l'Allemagne un « pays à fiscalité privilégiée »?, Revue "Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires" n° 131, 2002

¹³⁶ Estonian Tax and Customs Board, Guide on Taxation of Income of Non-residents, septembre 2005 – disponible en ligne - http://www.emta.ee/failid/Guid_Nonresident_Sept05.pdf

¹³⁷ Marini Philippe, La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, disponible en ligne : http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483_mono.htm

¹³⁸ Isabelle Jourard, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne, Revue économique de l'OCDE n°34, 2002, p. 102

faudra financer d'une manière ou d'une autre. L'OCDE prévoit une hausse de 3 points des dépenses publiques en pourcentage de PIB¹³⁹. De plus le budget de l'Union européenne devrait également augmenter avec l'adhésion de nouveaux Etats qui vont devoir être aidés à financer leur développement. Il est probable que les fonds structurels ne seront pas suffisants même s'ils sont mieux distribués dans les différents pays.

La situation est paradoxale puisque des Etats qui ont résolument opté pour une fiscalité très faible au moyen de la flat tax vont être aidés par l'Union européenne qui devrait voir son budget augmenter pour financer en partie les infrastructures en mauvais état de ces pays. Cette situation a d'ailleurs été reprochée à l'Irlande qui a beaucoup profité des fonds structurels européens.

¹³⁹ *ibid.*

Le problème du financement des dépenses futures ne s'est pas encore posé dans les pays de l'Europe Centrale et de l'Est ayant adopté la flat tax. Leur logique est pour l'instant inverse à celle des pays d'Europe de l'Ouest. Il s'agit pour eux d'augmenter leurs revenus actuels, voire tout simplement d'en obtenir. C'est le cas de la Russie qui a été contrainte d'adopter un niveau de fiscalité particulièrement bas. La Russie, comme les autres pays, a voulu faire baisser de manière significative le rôle du marché noir dans son économie. La baisse du poids de la fiscalité a pour but de faire diminuer le coût d'opportunité du recours au marché noir. La Russie a adopté le taux de 13 % qui correspond au taux accepté par les milieux d'affaires qui ont eu un rôle très important dans la définition de la politique économique actuelle.

Pour se convaincre de l'intérêt du recours à la flat tax, les pays de l'Europe Centrale et de l'Est se sont appuyés sur la courbe de Laffer qui indique qu'une baisse des taux d'imposition conduit à une hausse des revenus de l'Etat. Le raisonnement est toutefois trop simple pour être réaliste¹⁴⁰. La baisse des impôts est combinée à des mesures d'austérité économique, notamment en Slovaquie¹⁴¹. En Pologne et en République tchèque les projets de mise en place de la flat tax obéissent au même schéma de baisse des dépenses. Les détails pratiques de ces politiques restent cependant vagues¹⁴².

La flat tax est un des aspects des politiques de changement économique. La simplicité du système fiscal est un des atouts mis en avant par les promoteurs de la flat tax. La taxation unique des revenus à un taux unique a bien sûr de quoi séduire les milieux d'affaires. Tous les revenus sont concernés par la réforme. Un système d'allocation est mis en place au bénéfice des personnes ayant de faibles revenus pour limiter la rigueur du principe de proportionnalité. Enfin, l'efficience économique est recherchée. Il s'agit de promouvoir l'intérêt du travail pour les salariés et l'intérêt d'investir.

Ces problèmes, les pays de l'Europe de l'Ouest, ne se les posent plus avec la même acuité. Le niveau de développement est différent des deux côtés de l'Europe. Il semble dès lors, que la mise en place de la flat tax dans les pays de l'Ouest présente plus d'inconvénients que d'avantages. La fiscalité est utilisée pour bien autre chose que le financement du budget de l'Etat. De plus la flat tax et les taux d'impositions faibles peuvent générer une concurrence fiscale qui risque d'être dommageable.

¹⁴⁰ Flat tax : Perfect Solution or Fiscal Sanke Oil ? 11 juillet 2005 – www.emerging-market-online.com

¹⁴¹ Brook Anne-Marie, Leibfritz Willi, Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform, Economics department working paper n° 44, OCDE, octobre 2005, p. 6

L'idée de la nécessité de réformer la fiscalité n'est pourtant pas absente des débats. Les politiques modernes sont sans cesse à la recherche de nouvelles grandes idées¹⁴³. La flat tax n'est pas la solution, au contraire d'une baisse des taux d'imposition¹⁴⁴. Cette baisse de taux s'accompagne de l'élargissement de l'assiette d'imposition. Il faut en tout cas que la fiscalité soit efficace. L'efficacité de la fiscalité ne doit toutefois pas remettre en cause l'équité. Le choix entre efficacité et équité est source de dilemme¹⁴⁵.

Plusieurs binômes s'opposent : assiette large contre avantages ciblés ; impôt sur le consommateur contre impôt sur le revenu, impôt proportionnel contre impôt progressif, impôt sur le travail ou sur le capital. Ce qui doit primer dans l'élaboration d'une politique fiscale c'est l'équilibre entre efficacité et équité. Le respect strict de ces deux notions au sein d'un pays est cependant soumis à la pratique des pays voisins. Une politique aussi parfaite soit-elle dans un pays donné peut être ruinée si le pays voisin a une politique fiscale très agressive.

L'un des moyens de contrer ces effets pervers est de recourir à l'harmonisation des politiques fiscales, notamment au sein de l'Union européenne. Cette harmonisation a déjà commencé pour certains domaines de la fiscalité. C'est ainsi le cas de la TVA dont les premiers textes harmonisant la fiscalité datent des années 1970¹⁴⁶. Les prémices de l'harmonisation de la fiscalité directe sont beaucoup plus tardifs. Cela vient de raisons tant historiques que politiques. Ainsi l'article 100 du traité de Rome (devenu l'article 94 du Traité instituant la Communauté européenne¹⁴⁷) prévoit que « le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun ». Le critère d'intervention qui prévaut ici est l'incidence sur le marché commun. Il apparaît que les simples différences fiscales ne sont pas suffisantes pour caractériser une atteinte directe sur le marché commun¹⁴⁸. Les seules atteintes directes que pourrait avoir la fiscalité directe sur le marché concerne les doubles impositions. L'article 293 du Traité

¹⁴² Flat tax : Perfect Solution or Fiscal Sanke Oil ? 11 juillet 2005 – www.emerging-market-online.com

¹⁴³ Congdon Tim, Lower tax not flat tax is the answer, Institute of Economic Affairs, Blackwell Publishing, 2005

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Maillard Didier et Trainar Philippe, Les dilemmes de la fiscalité efficace, *Sociétal* n°33, 3^{ème} trimestre 2001

¹⁴⁶ Rectificatif à la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO n L 145 du 13.6.1977)

¹⁴⁷ Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée), JOCE n° C 325 du 24 décembre 2002

¹⁴⁸ Berlin Dominique, Harmonisation des fiscalités, *Jurisclasseur*, fascicule n° 1650

instituant la Communauté européenne¹⁴⁹ prévoit explicitement ce cas et prévoit la compétence des Etats membres. Le sort de ces doubles impositions est réglé par des conventions fiscales bilatérales entre Etats, afin de les éliminer.

A ces obstacles liés au Traité, s'ajoutent d'autres obstacles politiques. Les gouvernements sont en effet très sensibles au sujet de ce qui pourrait empiéter sur leurs prérogatives au nombre desquelles figure la fiscalité. En effet, nous l'avons vu la fiscalité peut être un moyen efficace pour attirer les entreprises chez soi. La Commission européenne a d'ailleurs mandaté, en 1992, un comité d'experts présidé par Onno Ruding pour évaluer l'importance de la fiscalité pour les décisions de l'entreprise et déterminer si les différences de fiscalité entre Etats provoquaient des distorsions affectant le bon fonctionnement du marché unique¹⁵⁰.

L'harmonisation de la fiscalité au sein de l'Union européenne ne pourra intervenir que s'il s'agit de trouver un optimum satisfaisant l'unanimité – pour l'instant encore - des Etats membres. La disparition de toute forme de distorsion de concurrence au sein de l'Union européenne est le réel enjeu de l'harmonisation de la fiscalité.

¹⁴⁹ Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée), JOCE n° C 325 du 24 décembre 2002

¹⁵⁰ Berlin Dominique, Harmonisation des fiscalités, Jurisclasseur, fascicule n° 1650 § 4

Bibliographie

Ouvrages

- Cozian Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, 28^{ème} édition, Editions du Jurisclasseur, 2004, § 18, p. 9,
- Disle Emmanuel, Saraf Jacques, Droit fiscal manuel et applications, Dunod, 1997
- Hall Robert and Rabushka Alvin, The Flat Tax, 1995 (second edition), Hoover Institution Press Publication
- Mémento Francis Lefèvre Fiscal édition 2005
- Proudhon Pierre Joseph, Théorie de l'impôt, texte commenté et présenté par Thierry Lambert, L'Harmattan 1995,

Rapports

- Basham Partick, Clemens Jason, Emes Joel, Walker Michael, Flat tax : principles and issues, The Fraser Institute, mai 2001
- Berlin Dominique, Harmonisation des fiscalités, Jurisclasseur Fiscal, fascicule n° 1650
- Brook Anne-Marie, Leibfritz Willi, Slovakia's introduction to a flat tax as part of a wider economic reform, Economics department working paper n° 44, OCDE, octobre 2005
- Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen concernant les taux d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques, COM(2004) 223 - Non publié au Journal officiel
- Ederveen S. et de Mooij R., To which tax rates does investment respond? A Synthesis of Empirical Research on Taxation and Foreign Direct Investments, in Banca d'Italia, Research Department Public Finance, Workshop on Tax Policy, 2003
- Ederveen Sjef, Ruud A.de Mooij, Taxation and Foreign Direct Investment: A Synthesis of Empirical Research, p. 10 - <http://www.cpb.nl/eng/pub/cpbreeksen/discussie/3/disc3.pdf>
- Estonian Tax and Customs Board, Guide on Taxation of Income of Non-residents, septembre 2005
- Eurostat, communiqué de presse, 21 octobre 2005
- Grecu Andrei, Flat tax – the British case, Adam Smith Institute, Londres, 2004

- Ivanova Anna, Keen Michael and Klemm Alexander, Russia's « flat tax » International Monetary Fund; International Monetary Fund; Institute for Fiscal Studies and University College London, 2005
- Joumard Isabelle, Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne, Revue économique de l'OCDE n°34, 2002
- Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE, 2001
- Larifla Dominique, Sénateur, rapport fait au nom de la commission des Affaires sociales (1) sur la proposition de loi, modifiée par l'Assemblée Nationale, visant à restreindre la consommation de tabac chez les jeunes
- Marini Philippe, Bourdin Joël, La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, Rapport d'information n° 343, disponible en ligne : http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483_mono.htm
- Marini Philippe, La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat, disponible en ligne : http://www.senat.fr/rap/r98-483/r98-483_mono.htm
- Messere K. C. et Owens J. P., Comparaisons internationales du niveau de la fiscalité : écueils et éclairages, OCDE, 1985
- Opportunity for all : The strength to take the long-term decisions for Britain, Pre-Budget Report December 2004
- Pagé Jean Pierre, Tableau de bord des pays d'Europe centrale et orientale, Les Etudes du Ceri, n°101, décembre 2003
- Rapport de la Commission d'expert pour une imposition neutre des entreprises quant à la forme, rapport présenté au Département fédéral des finances, Berne, 2001
- Rapport de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen concernant les taux d'accises applicables à l'alcool et aux boissons alcooliques
- Structures of the taxation systems in the European Union, Commission européenne, Direction générale Fiscalité et Union douanière, eurostat, 2005
- OCDE, Concurrence fiscale dommageable un problème mondial, 1998 – disponible en ligne : http://www.oecd.org/LongAbstract/0,2546,fr_2649_33745_1904193_119666_1_1_1,00.html
- Synthèses OCDE, Etude économique de la République slovaque, 2005, septembre 2005

Articles

- Dépêche AFP, La ministre des finances opposée à la flat tax en Pologne, 26 novembre 2005 – http://www.echos.pl/newsEconomie/print_news.php3?news=3
- The Flat tax revolution, The Economist, 14 avril 2005
- Caribbean Business, 19 mai 2005, p. 21
- Bauerreis Jochen et Blanchard Sophie, La réforme fiscale 1999-2002 aurait-elle fait de l'Allemagne un « pays à fiscalité privilégiée »?, revue « Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires » n° 131, 2002
- Bruneau Philippe, Le Monde édition du 5 février 2006
- Congdon Tim, Lower tax not flat tax is the answer, Institute of Economic Affairs, Blackwell Publishing, 2005
- Dupont Stéphane, l'opposition libérale promet un « grand soir » fiscal, Les Echos 23 et 24 septembre 2005, p. 9
- Evans-Pritchard Ambrose, Poland's single rate is wake up call for the Chancellor's, The Telegraph, 10 décembre 2005
- Kirkland Stephen, Should we have a flat tax, Business & economic review, octobre – décembre 2002
- Macháček Jan, Prague Business Journal, 4 – 10 mars 2002
- Maillard Didier et Trainar Philippe, Les dilemmes de la fiscalité efficace, Sociétal n°33, 3^{ème} trimestre 2001
- Mullholland Stephen, The case for a flat tax, Finance week, 15 juin 2005
- OCDE Observateur, Le boom économique de l'Irlande, p. 14, octobre 1999 – disponible en ligne : <http://www.observateurocde.org/news/fullstory.php?aid=35>
- Plessis Alain, La difficile naissance de l'impôt sur le revenu, L'Expansion, 18 février 1993
- Reading Brian, Flat Tax: An Idea Whose Time Has Gone, Lombard Street Research, September/October 2005
- Roberts David, Sullivan Mark, The Flat tax : would wealthy individuals really pay ? Challenge, mai – juin 1996,
- Schifferes Steve, BBC News economics reporter, Flat tax inventor turns critic, 10 October 2005
- Schnee Thomas, L'Allemagne est-elle prête pour la potion libérale d'Angela Merkel ?
- LExpansion.com 15 septembre 2005
- Thöni Thomas, Les pays de l'Est en transition poursuivront leur croissance, Le Temps, Genève, 25 novembre 2005

- Ventura Gustavo, Flat tax reform: A quantitative exploration, Department of Economics, University of Western Ontario, London

Textes

- Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires
- Directive 69/169/CEE du Conseil, du 28 mai 1969, concernant l'harmonisation des dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives aux franchises des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises perçues à l'importation dans le trafic international de voyageurs, JOCE, n° L193 du 29 juillet 2000
- Directive 72/464/CEE du Conseil, du 19 décembre 1972, JOCE n° L 303 du 31 décembre 1972 p. 1
- Directive 92/79/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes, JOCE L 316 du 31 octobre 1992
- Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen, 26 août 1789
- Constitution de 1958
- Code général des impôts
- Loi de finances pour 2004, n° 2003-1311 du 30 décembre 2003
- Loi de finances pour 2003, n° 2002-1575 du 30 décembre 2002, JORF, 31 décembre 2002, p. 22025
- Loi n° 96-314 du 12 avril 1996, portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, JORF, 13 avril 1996, p. 5707
- Loi de finances pour 1985 n° 84-1208 du 29 décembre 1984, JORF, 30 décembre 1984, p. 4060
- Décision n° 2005-530 DC du Conseil Constitutionnel, 29 décembre 2005

Sites internet

- <http://www.cepos.dk/cms/index.php?id=114>
- <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm>
- <http://www.fin.ee/doc.php?13734>
- <http://www.fraserinstitute.ca/>

- <http://www.gov.je/TreasuryResources/Tax/TaxProposals/default.htm>
- <http://www.tax.gov.gg/>
- <http://www.finance.gov.sk/EN/Default.aspx?CatID=118>

Abréviations

- BIC : Bénéfices Industriels et Commerciaux
- CDU : Christlich Demokratische Union Deutschlands
- CGI : Code Général des Impôts
- JOCE : Journal Officiel de la Communauté Européenne
- JORF : Journal Officiel de la République Française
- OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques
- PIB : Produit Intérieur Brut
- SPD : Sozialdemokratische Partei Deutschlands
- TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée
- TTC : Toutes Taxes Comprises

Sommaire _____ **1**

Première partie : La flat tax _____ **10**

Chapitre 1 : Les principes _____ **11**

Section 1 : Simplicité _____ 11

§ 1 : Une taxation unique des revenus... _____ 12

§ 2 : ... à un taux unique _____ 14

Section 2 : L'équité _____ 16

§ 1 : Tous les revenus sont concernés _____ 16

§ 2 : Des mesures fiscales en faveur des faibles revenus _____ 17

Section 3 : L'efficacité économique _____ 19

§ 1 : Les incitations à travailler _____ 19

§ 2 : Les incitations à investir _____ 20

Chapitre 2 : La pratique de la flat tax _____ **22**

Section 1 : Les précurseurs _____ 22

§ 1 : Hong Kong _____ 22

§ 2 : Les îles Anglo-normandes _____ 23

Section 2 : Deux nouveaux convertis _____ 25

§ 1 : L'Estonie _____ 25

§ 2 : La Slovaquie _____ 26

Deuxième partie : Les limites de la mise en place de la flat tax _____ **30**

Chapitre 1 : Les fonctions dérivées de la fiscalité _____ **31**

Section 1 : L'incitation par une fiscalité avantageuse _____ 31

Section 2 : La dissuasion par la fiscalité _____ 34

§ 1 : La taxation de l'alcool _____ 35

§ 2 : Le prix du tabac en France _____ 36

Chapitre 2 : La flat tax, une source de concurrence fiscale dommageable ? _____ **38**

Section 1 : Une concurrence fiscale plus visible _____ 38

§ 1 : Une fiscalité faible, un moyen d'attirer les entreprises _____ 38

§ 2 : Une concurrence ouverte entre Etats _____ 39

Section 2 : Quels risques pour le budget des Etats ? _____ 41

§ 1 : Vers une érosion des recettes fiscales ? _____ 41

§ 2 : Quel financement pour les dépenses futures ? _____ 43

Bibliographie _____ 48

Ouvrages _____ 48

Rapports	48
Articles	50
Textes	51
Sites internet	51
Abréviations	53