

[Fiscalité des particuliers] Événement

## Refonder l'impôt sur le revenu ?

N° Lexbase: N9863BS4



par *Sophie Cazaillet, Rédactrice en chef de Lexbase Hebdo — édition fiscale*

Aux prémices d'une campagne électorale non encore officiellement commencée, les pistes de réflexion sur l'impôt se font nombreuses, démultipliées par les impacts négatifs sur la confiance collective en l'Etat providence qu'a eu la crise financière. Parmi les débats actuels, la refonte de l'impôt sur le revenu occupe l'esprit des fiscalistes. Cet impôt, dont tout le monde s'accorde sur le fait qu'il soit juste dans son principe, est critiqué dans ses applications. Relations ambivalentes avec la CSG, quotient familial, barème, la plupart de ses aspects fait l'objet de commentaires et de débats de la part de la doctrine. Afin de réfléchir au futur de l'IR, le Centre d'études et de recherches administratives et politiques (CERAP) de l'Université Paris 13, avec la participation de l'Institut international des sciences fiscales (IISF) et du Centre Léon Duguit (Université d'Evry-Val d'Essonne), a organisé un colloque vendredi 20 janvier 2012 au Conseil supérieur du notariat. Cette journée de réflexion, placée sous la direction de Laurence Vapaille, Maître de conférences, membre du CERAP, a porté sur le thème "Refonder l'impôt sur le revenu ?". Lexbase Hebdo — édition fiscale a assisté aux réflexions menées sur les pistes de refonte de l'impôt sur le revenu.

I — La progressivité Débats dirigés par *Michel Bouvier, Professeur à l'Université Paris 1, président de Fondafip*

1 — La progressivité en question

**Thierry Lambert, Professeur à l'Université Paul Cézanne — Aix-Marseille III, président de l'institut international des sciences fiscales, membre du CERAP** revient sur l'idée de la progressivité qui a été, de tout temps, sujette à débat. Ainsi, Montesquieu dans *l'Esprit des lois* en 1748 considère que "chacun a un nécessaire physique égal qui ne doit pas être taxé, l'utile vient ensuite qui doit être taxé, mais moins que le superflu". Alors que la progressivité est critiquée par Guyot (instrument de spoliation des uns au profit des autres), Hayek (invitation ouverte à la discrimination) et même Proudhon (confiscation et mystification pour le peuple), pourtant non libéral, Adam Smith revient sur les capacités contributives, considérant que "les sujets d'un Etat doivent contribuer au soutien du

*Gouvernement, chacun le plus possible en proportion de ses facultés, c'est-à-dire en proportion du revenu dont il jouit sous la protection de l'Etat*". Les capacités contributives doivent guider la progressivité.

L'impôt progressif a été introduit en Allemagne en 1891, en 1894 aux Etats-Unis, 1909 au Royaume-Uni et en 1917 en France (loi du 15 juillet 1914, instituant l'impôt général sur le revenu), où il est rongé par des lois successives y dérogeant.

La progressivité subit une image troublée : dans son existence, elle est pure et parfaite. Mais les niches fiscales, le bouclier fiscal, la rendent plus floue.

Depuis 1994, le nombre de tranches d'impôt sur le revenu a baissé. Il s'agissait d'une pseudo simplification, qui a eu pour effet, en réalité, de fragiliser l'impôt progressif. Le prélèvement forfaitaire libératoire est l'entorse la plus importante faite à ce concept, et qui touche de plus en plus de revenus, comme l'assurance-vie et les contrats de capitalisation, les plans d'épargne en actions, les comptes courants d'associés et les revenus de titres, par exemple. A l'inverse, la technique du quotient cherche à réintroduire la progressivité là où elle a disparu. C'est le cas pour les revenus exceptionnels et différés.

La combinaison "impôt sur le revenu-CSG" pose problème. Le décret du 9 décembre 1948 (décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948, portant réforme fiscale des impôts directs, des impôts indirects, des droits d'enregistrement et des droits de mutation) supprime les impôts cédulaires et crée une taxe proportionnelle sur divers revenus des personnes physiques et une surtaxe progressive. En 1959, la loi supprime ces deux taxes et crée l'impôt sur le revenu progressif. Aujourd'hui, la CSG rapporte 80 milliards d'euros à l'Etat, l'impôt sur le revenu n'en ramenant "que" 50 ! Certains considèrent qu'il s'agit d'un "IR bis". La fusion de ces deux impôts est à l'ordre du jour, mais elle ne pourra se faire qu'à la condition de les repenser complètement, et de régler les difficultés posées par le quotient familial, les catégories d'imposition et les déductions.

En 2005, le Conseil d'analyse économique a proposé une fusion permettant l'instauration d'un impôt s'appliquant à trois tranches, une à 0 %, une à 13 % et une à 28 %.

Certains auteurs (Thomas Piketty, Camille Landais et Emmanuel Saez) ont, quant à eux, proposé que la fusion se fasse sur la base de la CSG, à laquelle serait introduite la progressivité. Cette proposition présente l'intérêt de retenir une assiette large, celle de la CSG étant plus vaste que celle de l'impôt sur le revenu. Pourtant, 60 % des revenus de capitaux échappent à la CSG, alors que 70 % des revenus du travail y sont soumis, contre 50 % des revenus de titres.

Il faut donc se poser trois questions préalables à toute idée de fusion :

- quelle assiette doit être retenue, et notamment quelles exonérations doivent être conservées/créées ?
- Les mesures dérogatoires doivent-elles être conservées ? Cette question pose le problème des lobbies.
- Quel barème doit être appliqué ?

Selon Thierry Lambert, la fusion est inéluctable, mais tout reste à faire.

Nos voisins européens connaissent la progressivité, mais l'appliquent de façons différentes. Ainsi, au Luxembourg, dix-sept tranches permettent d'imposer les revenus. Elles comprennent une imposition nulle, pour les revenus annuels ne dépassant pas 11 250 euros environ, et vont jusqu'à 38 % d'impôt, pour les revenus annuels supérieurs à 39 200 euros. A ces tranches s'appliquent divers abattements. Aux Pays-Bas, il y a trois impôts sur le revenu, l'un sur les revenus du travail et des travailleurs indépendants, qui est progressif, avec quatre tranches, allant de 1,85 % à 52 %, l'un sur les revenus des participations importantes dans les sociétés, proportionnel à 25 %, et un dernier sur les revenus de l'épargne et l'investissement, proportionnel à 30 %. La hauteur des marches est donc très variée. A Malte, il y a trois séries de taux progressifs : pour les couples mariés, pour les célibataires et pour les non-résidents. Chaque série est imposée sur quatre tranches, allant de 0 à 35 %.

Ces comparaisons soulèvent de nouvelles questions :

- faut-il garder le taux zéro ? Tous les pays ne le font pas, certains estimant que chacun doit contribuer. En Belgique, le taux d'imposition le plus bas s'élève à 25 %, en Pologne à 18 %, au Portugal il est de 11,5 %.
- Combien de tranches ? Avant 1974, en France, il existait 8 tranches, qui augmentaient de 10 % en 10 %. En 1982, quatorze tranches sont instituées, avec un taux marginal s'élevant à 65 %. En 1990, on passe à treize tranches. De 1993 à 1995, le nombre de tranches tombe à sept, avec un taux marginal à 56,8 %, avant d'atteindre les cinq

tranches et le taux marginal de 41 % que nous connaissons aujourd'hui. Là encore, il n'y a pas de règles suivies par tous. Dans les pays de l'OCDE, la tendance générale est à la diminution du nombre de tranches. En Autriche et à Chypre, quatre tranches sont applicables. En Belgique, il y en a cinq.

- Quel est le taux maximum d'imposition applicable ? La tendance des pays de l'OCDE est à la baisse du taux marginal d'imposition. La France a l'un des taux les plus bas, les Pays-Bas taxant les plus hauts revenus, à partir de 655 694 euros, à 52 %. Au Portugal, la tranche la plus élevée commence à partir de 153 300 euros et est taxée à 46,5 %.

En conclusion, on constate donc qu'il n'y a plus de modèle de l'impôt sur le revenu. Il faut tout repenser, aller au-delà du projet de fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG. Le principe de l'égalité devant l'impôt doit guider les réflexions sur le sujet. Dans une décision du 21 juin 1993 (Cons. const., décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993 N° Lexbase : A8280ACN), le Conseil constitutionnel a érigé la progressivité en principe à valeur constitutionnelle. Toutefois, le 28 juillet 2011 (Cons. const., décision n° 2011-638 DC, du 28 juillet 2011 N° Lexbase : A5590HWX), dans sa décision relative à l'ISF, les Sages du Palais-Royal ont estimé qu'en réduisant le nombre de tranches d'imposition à l'ISF, le législateur n'avait pas commis d'erreur manifeste d'appréciation qui aurait entraîné une rupture d'égalité et une suppression de la progressivité. Or, celle-ci a été vidée de son sens ! Deux tranches ne permettent pas d'instituer une quelconque progressivité !

## 2 — L'extension de la progressivité de l'IR à d'autres impositions (CSG, CRDS)

**Laurence Vapaille, Maître de conférences à l'Université d'Evry-Val d'Essonne, membre du CERAP et du centre Léon Duguit** explore une autre piste proposée pour réformer l'impôt sur le revenu : appliquer la progressivité à la CSG et à la CRDS.

Hormis celle de l'impôt sur le revenu, les créations de la CSG et de la CRDS ont fait partie des sept principales réformes de la matière depuis 1789, selon Loïc Philippe. Ces deux impositions ont été instaurées, en 1991 pour la première (loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990, de finances pour 1991 N° Lexbase : L9261AZZ) et 1996 pour la seconde (ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996, relative au remboursement de la dette sociale N° Lexbase : L1330A14), pour faire face à la diminution des prélèvements sociaux. Elles ont pour but de répondre à la question du financement de la protection sociale.

Deux arguments principaux sous-tendent l'idée de la fusion entre l'impôt sur le revenu et la CSG : le premier concerne la solidarité nationale, le second, la logique fiscale qui voudrait que tous les revenus soient imposés sur une même assiette. Le seul vrai obstacle à la fusion résulte dans la différence entre les deux impôts, l'impôt sur le revenu étant progressif alors que la CSG est proportionnelle (elle a conservé le système des prélèvements sociaux auxquels elle s'est substituée). Ainsi, l'imposition des revenus est construit selon une architecture duale : un impôt cédulaire, la CSG, et un impôt familial, l'impôt sur le revenu.

La CSG est construite de façon à taxer quatre types de revenus. La CRDS en taxe cinq. Leurs assiettes sont très larges, avec peu d'exonérations. Alors que la CRDS a le même taux pour chaque type de revenu, la CSG a des taux très différenciés, dont le plus connu est 7,5 %. Par conséquent, la question de la progressivité, qui ne se pose pas du tout concernant la CRDS, a un impact sur la CSG.

Inversement aux deux impositions précédentes, le poids de l'impôt sur le revenu a baissé. Les dépenses fiscales se sont multipliées, le taux marginal a diminué, ainsi que le nombre de tranches. Les défauts de l'impôt sur le revenu résident dans le fait qu'il fait peser sur les contribuables la pression fiscale la moins forte de tous les Etats membres de l'OCDE. Sa progressivité est faible mais très concentrée.

Les avantages de la fusion sont l'élargissement de l'assiette de l'impôt et l'accentuation de la progressivité. Pourquoi la fusion doit-elle conserver la progressivité ? Tout d'abord, parce qu'il s'agit d'un principe constitutionnel. L'instauration de la CSG a relancé le débat sur la progressivité. En 1993, le Conseil constitutionnel proclame la valeur constitutionnelle de la progressivité. En 2011, il accorde un très large pouvoir de son appréciation au législateur. Mais il ne revient pas sur le principe. Ensuite, la fusion avec conservation de la progressivité permettrait de refonder l'impôt. Ainsi, pourraient être rééquilibrées les impositions progressives et proportionnelles, le système et ses bases seraient repensés. La question de la justice fiscale s'en trouverait grandie.

## 3 — Une alternative à la progressivité : la *flat tax* ?

**Christian Lopez, Maître de conférences à l'Université de Cergy-Pontoise, membre du LEJEP et du CERAP** revient sur la *flat tax*, impôt à taux unique proportionnel qui présente une intéressante alternative à la progressivité.

Issu d'une longue tradition anglo-saxonne, le concept de *flat tax* provient d'un rapport commandé par Margaret Thatcher et qui est très critique de l'impôt sur le revenu tel qu'il est institué au Royaume-Uni. Ce rapport prône l'instauration de la *flat tax*. Il sera suivi par le législateur anglais.

La *flat tax* constitue-t-elle une alternative à la progressivité ? Tout comme cette dernière, elle vise le statut d'impôt idéal. Elle offre une équitable répartition entre les contribuables selon leurs capacités, car elle a le mérite de ne pas connaître d'exonérations, ou très peu, et de repousser toute niche fiscale. Les revenus ne sont plus distingués selon leur origine, mais le contribuable est sollicité selon ses capacités.

Certains Etats ont adopté la *flat tax* comme impôt sur le revenu des personnes physiques. Ainsi, à Hong-Kong, les revenus sont taxés selon un impôt proportionnel de 15 %. Robert E. Hall et Alvin Rabushka, professeurs de l'Université de Stanford, aux Etats-Unis, avancent trois raisons d'instituer une *flat tax* pour taxer les revenus des personnes physiques :

- la progressivité décourage le travail et l'investissement, mais favorise le marché noir ;
- la *flat tax* fait disparaître les crédits et réductions d'impôt, qui nuisent à la sécurité juridique ;
- tous les contribuables sont sur un même pied d'égalité, il n'y a pas de niches et donc pas de fraude.

Un quatrième argument consisterait à dire que l'instauration de la *flat tax* faciliterait grandement le travail de recouvrement et de contrôle de l'administration fiscale.

A ces arguments s'oppose, notamment, la critique selon laquelle la *flat tax* appauvrit les ressources budgétaires. Au Royaume-Uni, cinq ans après le passage à la proportionnalité de l'impôt, les recettes se sont démultipliées.

Aujourd'hui, on recense vingt-quatre pays qui pratiquent la *flat tax* sous une forme ou sous une autre : Russie, Estonie, Lettonie, Lituanie, Islande, Roumanie, etc.. Toutefois, la progressivité se retrouve parfois dans les exemptions instituées par ces Etats.

La Russie a été le premier grand pays à adopter la *flat tax*. En 2001, face à la crise russe, une révision fiscale est opérée, et la *flat tax*, instituée pour répondre au développement du troc qui s'était installé entre l'administration fiscale et les contribuables (certaines entreprises exploitant des gisements de gaz payaient leurs impôts en fournissant du gaz gratuitement à l'Etat !). En effet, près de 41 % des impôts étaient payés en nature. Il a fallu réintroduire la notion de consentement à l'impôt, alors que la Russie subissait une évasion fiscale considérable. L'administration russe est donc passée d'un impôt sur le revenu avec six taux d'imposition à un impôt au taux unique de 13 %. Certains abattements ont pourtant été conservés. La situation de la Russie s'est redressée. Toutefois, les contextes économique et politique ont joué un rôle non négligeable dans le redressement du pays. Il ne faut donc pas le baser entièrement sur la réforme fiscale.

Il y a très peu de preuves que la *flat tax* améliore la fiscalité des entreprises. D'autant qu'elle revient à taxer plus lourdement les plus petits revenus. Ainsi, les auto-entrepreneurs, en France, subissent, sous couvert de simplification des procédures, un taux d'imposition qui oscille entre 13 et 23 % en fonction des opérations réalisées. Selon l'administration fiscale, ce mode d'imposition revient à minorer le montant d'impôt dû. Mais en réalité, les auto-entrepreneurs payent plus d'impôt que les personnes soumises au régime du réel simplifié !

#### 4 — La progressivité de l'IR espagnol

**Juan Bayona Gimenez, Professeur à l'Université d'Alicante, Espagne**, explique que l'impôt sur le revenu a été instauré en 1978 en Espagne, sur le fondement de l'article 31 de la Constitution espagnole, qui considère que tous doivent contribuer à l'impôt selon sa capacité contributive, de manière juste, progressive et non confiscatoire.

L'impôt sur le revenu a été instauré en 1978 en Espagne, sur le fondement de l'article 31 de la Constitution espagnole, qui considère que tous doivent contribuer à l'impôt selon sa capacité contributive, de manière juste, progressive et non confiscatoire.

La structure de l'impôt sur le revenu des personnes physiques en Espagne se présente de la façon suivante : le pouvoir fiscal est attribué à des entités diverses, Etat, dix-sept communautés autonomes, et les corporations locales. L'Etat est compétent en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, d'imposition des non résidents, de droits d'enregistrement. Il cède une partie de ses recettes aux communautés autonomes. Celles-ci peuvent instaurer leurs propres impôts, mais ceci ne doit pas avoir pour effet de créer une double imposition à la charge du contribuable. Dans la pratique, ces communautés imposent des taxes en faveur de l'environnement et le jeu.

A la création de l'impôt sur le revenu en Espagne, l'imposition était intégrale et très progressive. Le problème de l'annualité de l'impôt était pris en compte par un calcul mettant en œuvre le calcul du taux moyen d'imposition des deux années précédentes, appliqué au revenu exceptionnel. Les plus-values se voient appliquer un coefficient réducteur.

La loi 35/2006 du 28 novembre 2006 prévoit que l'assiette de l'impôt sur le revenu est divisée en deux parties. Seule l'une de ces parties connaît la progressivité. Ainsi, peu importe la période de génération, le revenu est pris en compte. L'assiette générale concerne les revenus du travail, en opposition à l'assiette comprenant les revenus de l'épargne et de titres. Les revenus du travail sont taxés au taux progressif, sur 6 tranches, avec des taux pour l'Etat et pour les communautés autonomes, qui se superposent. En outre, avec la crise financière, l'Espagne a instauré une surcharge, applicable en 2012 et 2013, qui augmente le taux applicable jusqu'à 7 % supplémentaires. Petit à petit, les coefficients réducteurs sont supprimés. Les revenus de l'épargne sont, quant à eux, imposés à 18 % pour les revenus inférieurs à 6 000 euros, puis à 19 % pour les revenus supérieurs à ce montant. La surcharge spécifique à 2012 et 2013 s'applique aussi. Elle est de 2 % supplémentaires pour le montant inférieur à 6 000 euros, puis de 4 % et enfin 6 % supplémentaires.

La base imposable est d'abord réduite selon les abattements et coefficients réducteurs applicables, puis le taux s'applique. Ensuite, on opère les déductions légales. Les réductions sont parfois plafonnées. Ainsi, il existe des plafonds pour la réduction pour acquisition de la résidence principale, les revenus de capitaux mobiliers sont exonérés d'impôt jusqu'à 1 500 euros, etc..

**II — Un ancien impôt pour une nouvelle famille** Débats dirigés par *Thierry Lambert, Professeur à l'Université Paul Cézanne — Aix-Marseille III, président de l'institut international des sciences fiscales, membre du CERAP*

1 — Un contribuable logé à une autre enseigne : le cas de l'impatrié

**Damien Coursodon, Responsable fiscal du groupe Invivo** analyse le régime de l'impatrié, qui nous offre un intéressant aperçu de la façon dont une niche fiscale peut faire échec à la progressivité. Sous prétexte d'attractivité, la France a institué un régime inédit pour les salariés qui viennent de l'étranger effectuer une mission en France, dans le cadre d'un nouveau contrat de travail. Le Royaume-Uni a été le premier Etat à créer un tel système, repris depuis par 9 Etats.

En France, c'est la loi de finances rectificative pour 2003 qui a créé ce statut d'impatrié, entré en vigueur le 1er janvier 2004. Le régime des impatriés se trouve aux articles 81 B (N° [Lexbase : L2448HNY](#)), 81 C (N° [Lexbase : L2731IBR](#)) et 155 B (N° [Lexbase : L1137IET](#)) du CGI.

Ce régime a connu deux périodes, l'une s'étendant jusqu'en 2007, et l'autre commençant en 2008. Les bénéficiaires du régime sont très ciblés. Il faut être appelé par une société en France, pour une durée limitée ou illimitée, et ne pas avoir été résident de France dans les 5 années (10 ans pour la première période) précédant l'impatriation. A noter, ce régime est utilisé par les footballeurs.

Le salarié qui répond à ces critères n'est pas imposé sur sa prime d'impatriation en France. De plus, la part de ses revenus résultant d'activités à l'étranger n'est pas non plus imposable. Enfin, les cotisations aux régimes de retraite et de prévoyance sont déductibles de ce qu'il reste de revenus imposables. Ces avantages sont valables pendant 5 ans.

Avec la réforme de 2008, l'impatrié devient résident de France au sens de l'article 4 B du CGI (N° [Lexbase : L1010HLY](#)) au moment de sa prise de fonctions. Cela a pour incidence de faire jouer les conventions fiscales. En effet, certains revenus issus d'une source étrangère seront exonérés à l'étranger du fait de l'application de la convention fiscale que la France a signé avec ce pays. D'où une double exonération potentielle. En revanche, la clause de non discrimination ne peut pas jouer, l'impatrié ayant la résidence fiscale française.

La réforme a eu pour objet de resserrer le régime. L'exonération ne touche plus que 30 % des revenus perçus en France. En outre, l'impatrié doit avoir obtenu un agrément de la part du ministère de l'Economie et des Finances. Résultat, en 2008, 6 638 personnes ont profité de ce régime, qui a coûté 78 millions d'euros à l'Etat français. Il n'y a eu qu'une seule demande d'agrément.

2 — Le couple et l'impôt sur le revenu

**Ludovic Ayrault, Professeur à l'Université Rennes 1**, reprend les deux méthodes qui existent pour soumettre un couple à l'impôt sur le revenu : l'imposition commune et l'imposition séparée.

Dans la majorité des pays de l'OCDE, c'est le système de l'imposition séparée qui a été retenu. En effet, dix-neuf pays membres se sont tournés vers cette méthode d'imposition. Seuls onze pays ont opté pour l'imposition commune. En Allemagne, en Espagne, en République tchèque, en Pologne et aux Etats-Unis les couples ont le choix entre les deux systèmes. L'imposition commune est, ainsi, contraignante au Luxembourg, au Portugal et en France (depuis une loi du 15 juillet 1914).

L'intérêt de la communauté est administratif, tout d'abord, puis politique, puisqu'il permet de mieux prendre en compte les capacités contributives du foyer fiscal. Mais quel couple peut constituer un foyer ? L'évolution des mentalités, les nouvelles formes de vie commune, les recompositions familiales, l'éclatement des familles, influencent cette question.

Qu'est-ce qu'un couple ? La réunion de deux personnes. Reste à s'entendre sur le sens de "réunion". Les articles 6 (N° Lexbase : L0794IP4) et 7 (N° Lexbase : L0795IP7) du CGI ne reconnaissent que deux formes de réunions : le mariage et le Pacte civil de solidarité, dit "Pacs". Les autres formes ne sont pas prises en compte par l'impôt.

Le mariage a été reconnu dès la loi du 15 juillet 1914, mais il ne s'agissait pas du mariage tel que nous le connaissons aujourd'hui. En effet, l'imposition ne se faisait qu'au nom de "Monsieur", "Madame" n'ayant pas de rôle particulier. Il faut attendre la loi du 29 décembre 1982 pour que "Madame" ait le droit de souscrire une déclaration à l'impôt. Pour le Pacs instauré par une loi du 15 novembre 1999 (loi n° 99-944 du 15 novembre 1999, relative au pacte civil de solidarité N° Lexbase : L7500AIM), la question de l'égalité est éludée, puisqu'il peut être contracté par des personnes du même sexe. Le Pacs est traité de manière égalitaire avec le mariage, puisqu'il s'aligne sur son régime.

Quelles autres formes de réunions pourrait-on prendre en compte ?

La polygamie est prise en considération, notamment, depuis 2008, au Royaume-Uni, où elle a une incidence fiscale à condition que les mariages aient été contractés valablement dans leur Etat de célébration. La Cour de cassation et la Cour européenne des droits de l'Homme se sont fondées sur l'ordre public pour justifier qu'une atteinte soit portée à la vie familiale normale. En France, l'impôt ne frappe communément que le premier couple formé, les autres concubin(e)s étant considérés comme des célibataires.

L'union libre, le concubinage, est reconnu déjà par l'ISF (CGI, art. 885 E N° Lexbase : L8780HLR), qui a tenté ainsi de contourner une manœuvre courante consistant à divorcer "en blanc" de façon à diviser le patrimoine éligible à cet impôt. Le concubinage est déjà reconnu dans l'article 4 B du CGI, puisque les liens affectifs et familiaux servent à déterminer le lieu de la résidence fiscale. De même en ce qui concerne la déduction des frais kilométriques. Mais l'impôt sur le revenu ne reconnaît pas l'union libre. Cela s'explique par les difficultés de preuve qu'une telle reconnaissance entraînerait. De même, que faire en cas de séparation ? Ces difficultés viennent du fait que le couple est solidaire dans le paiement de l'impôt. De plus, les membres du couple se représentent mutuellement. Cela pose d'ailleurs des problèmes dans les cas d'union reconnue. En effet, en cas de contrôle portant sur les années antérieures à un divorce récent, et si le couple n'est pas resté en bons termes, l'un de ses membres peut faire preuve de mauvaise volonté, peut être parce qu'il est moins solvable que l'autre, et cela peut être qualifié d'opposition à contrôle fiscal par l'agent des impôts qui appliquera dont la pénalité de 100 % qui y est attachée. L'autre membre, coopératif, lui, se retrouve sanctionné aussi. Cela est contraire aux articles 8 (N° Lexbase : L4798AQR) et 9 (N° Lexbase : L4799AQS) de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme.

3 — Quotient familial : quelle pertinence pour prendre en compte les personnes à charge ?

Alors que le quotient familial est menacé et fait l'objet de nombreuses critiques, **Didier Lecomte, Maître de conférences associé à l'Université de Cergy-Pontoise, Bâtonnier du Val d'Oise, membre du LEJEP et du CERAP**, s'érige en son défenseur.

Le quotient familial est instauré en 1945 (loi du 31 décembre 1945, de finances pour 1946), mais remonte à une idée née en 1914, alors que l'impôt sur le revenu est en cours d'élaboration. Avant son intégration au système français d'imposition des personnes physiques, il existait un système d'abattement selon le nombre d'enfants présents dans le foyer. Dès son instauration, le quotient familial est taxé de cadeau fait aux riches. De même pour l'impôt sur le revenu, alors qu'initialement il existait en plus des impôts cédulaires et concernait, justement, les plus hauts revenus. Un décret de 1939 (décret-loi du 29 juillet 1939, relatif à la famille et à la natalité française) met en place une commission pour réfléchir à la politique familiale de l'Etat. Ainsi est né le quotient familial.

Le quotient familial s'est adapté à l'évolution de la société. Notamment, les couples pacés en font application. La première vraie modification du quotient familial a eu lieu en 1981 (loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981, de finances pour 1982). Ses avantages ont été plafonnés, ce qui contredit une fois de plus la thèse selon laquelle il s'agit d'un cadeau fait aux riches. En 1997, le plafond est abaissé. Aujourd'hui, le quotient familial prend en compte les charges

de famille mais devient forfaitaire lorsque les revenus du foyer dépassent un certain seuil. Le quotient familial est donc équitable.

C'est le principe d'égalité qui fonde le quotient familial. En effet, le contribuable chargé de famille doit avoir le même train de vie que le célibataire. C'est l'incarnation de la justice fiscale.

#### 4 — La prise en compte de la famille dans le cadre de l'impôt sur le revenu italien

**Claudio Sacchetto, Professeur à l'Université de Turin (Italie)** nous apprend qu'en Italie, l'impôt sur le revenu fait l'objet de débats. L'idée a germé de déplacer l'impôt des personnes aux choses. La famille se place dans le périmètre des principes de justice et de progressivité. Est-il juste et bon de taxer la famille ? Le lobby catholique est très présent sur cette question.

Par rapport à ce qui se passe en Allemagne et en France, l'Italie est peu généreuse en dépenses publiques (deux fois moins qu'en Allemagne et trois fois moins qu'en France).

La famille est forcément un couple hétérosexuel. Les valeurs et la morale ont encore une place importante en Italie. La famille est considérée comme une société naturelle. Elle a sa propre sphère de règles autonome. Il y a une égalité morale et juridique des époux. Les enfants aussi sont égaux, et doivent être éduqués et nourris, même en dehors du mariage.

Le concubinage et le Pacs ne sont pas reconnus comme fondateurs d'un foyer fiscal, mais ils tendent à être pris en compte. Notamment, le maire de Milan a annoncé qu'en 2012, un registre des couples de fait serait créé.

La Cour constitutionnelle italienne protège aussi la famille. Elle a ainsi jugé que la loi fiscale ne peut discriminer la famille par rapport au Pacs et au concubinage. La grande réforme fiscale de 1971 avait posé trois principes : l'unicité de l'imposition, la personnalité et la progressivité. En 1973 a été imposé le cumul des revenus des conjoints pour l'application de l'impôt sur le revenu. Mais en 1976 la Cour constitutionnel a déclaré cette règle (qui est celle qui existe en France) inconstitutionnelle, car contraire à l'égalité des contribuables devant l'impôt. En effet, selon le juge, seule l'imposition séparée peut se concilier avec les capacités contributives de chacun. La question des biens communs est réglée par la division en deux de chaque bien, chaque moitié, revenant à un époux.

On est ainsi passé, en Italie, d'un modèle familial avec un mari qui travaille à un modèle qui intègre les femmes dans le marché du travail. C'est ce fait qui a été marquant pour l'imposition des familles.

#### Conclusion

**Alexis Spire, Professeur à l'Université de Lille 2**, conclut ce colloque. Il se dégage des interventions que, majoritairement, la doctrine fiscale souhaite la refonte de l'impôt sur le revenu. Entre rupture et continuité, la réforme se dessine, est certaine dans son principe sans l'être tout à fait dans ses conditions.

L'éclairage historique et de droit comparé permet de constater qu'il n'y a pas de modèle à retenir, chaque pays, chaque époque ayant son canon en terme d'impôt sur le revenu. Les principes de justice fiscale et d'égalité devant l'impôt sont, toutefois, immuables. Cette philosophie politique de l'impôt est marquée par l'opposition riches/pauvres. Les autres groupes sociaux, notamment les catégories socioprofessionnelles, les lobbies, sont quasi absents des débats doctrinaux, alors qu'ils sont très présents dans les débats parlementaires. Cela dénote aussi la façon dont l'administration perçoit les contribuables, c'est-à-dire comme des bases imposables. Or, le consentement à l'impôt est différencié selon les catégories d'âge, de sexe, de profession.

La grande absente des débats a été la question du rôle de l'administration, et du rapport de l'administration avec l'impôt. On a l'impression que l'administration est chargée de lutter contre la fraude. Les conditions concrètes de contrôle doivent sous-tendre aussi le débat sur la refonte de l'impôt.