



Manuel CHASTAGNARET

*Maître de conférences HDR de droit public
Centre d'études fiscales et financières (UR 891)
Responsable adjoint DESU Douanes (Aix Marseille Université)*

L'impôt cet inconnu

Mots-clés : fiscalité - exonération - contrôle fiscal - collectivités territoriales - entreprises du numérique

La crise sanitaire du Covid-19 porte de nombreuses interrogations fiscales auxquelles les pouvoirs publics ont apporté des réponses denses mais aussi parcellaires. L'analyse des difficultés et des mesures fiscales permet de mesurer l'étendue réelle ou supposée de l'inconnu fiscal.

« Le bonheur est parfois caché dans l'inconnu. »
Victor Hugo (Margarita)

La place de l'impôt dans la crise sanitaire résultant du Covid-19 est centrale et s'inscrit dans un contexte particulier, apparemment peu propice à une réflexion ambitieuse sur l'impôt. Chercher à définir l'inconnu fiscal est en soi une gageure structurelle tant l'impôt paraît bien plus solidement identifié que porteur d'incertitudes. Pourtant, comment prétendre que l'impôt est un inconnu au sens littéral du terme ? En se référant au dictionnaire Larousse, l'inconnu se définit comme ce « qu'on ne connaissait pas jusqu'alors ou que l'on ne connaît pas, dont on ignore l'identité ou « dont on ignore la nature, les caractères, etc. » ou « qui n'a pas acquis de

notoriété » ou encore « dont on n'a jamais fait l'expérience ». Il est difficile d'intégrer l'impôt dans l'une quelconque de ces formulations. En effet, l'impôt est un concept très éloigné de ces définitions car tout le monde le connaît, voire en est spécialiste. Chacun croit pouvoir le définir et, par évidence, sait comment l'utiliser. Toutefois, cette arrogance intellectuelle doit être nuancée car, en même temps, l'impôt contient des réelles parts d'inconnu à différents points de vue.

En premier lieu, l'impôt est une forme d'inconnu doctrinal en ce que les définitions des grands auteurs apparaissent tout à la fois convergentes et discutables.¹ Edgard Allix définit l'impôt comme

¹ Pour une approche plus exhaustive cf. *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, sous la dir. de Sophie Raimbault de Fontaine, L'Harmattan, 2007, 266 p.

« un prélèvement opéré par l'État sur les facultés des contribuables, en vue de pourvoir aux besoins publics »². Il est même remarquable de relever que la définition de Gaston Jèze³, considérée comme classique même si elle nécessite des ajustements contemporains, n'est pas indiscutablement la création de son célèbre auteur⁴.

En deuxième lieu, l'impôt connaît une part d'inconnu du point de vue normatif. Cette difficulté apparaît en raison d'une absence d'unité et d'une absence de volonté d'enfermer cet outil fondamental dans un cadre trop rigide. Ainsi, les normes constitutionnelles restent approximatives sur ce champ sans être contradictoires. La Constitution de 1958 n'utilise qu'une seule fois le terme « impôt » dans l'article 47 alinéa 4 en ce qu'il précise que « si la loi de finances fixant les ressources et les charges d'un exercice n'a pas été déposée en temps utile pour être promulguée avant le début de cet exercice, le Gouvernement demande d'urgence au Parlement l'autorisation de percevoir les impôts et ouvre par décret les crédits se rapportant aux services votés ». L'expression « impositions de toute nature »⁵ tient le rôle clé en permettant de n'exclure aucune créativité fiscale tout en définissant la compétence du pouvoir législatif et celle, très anecdotique en ce domaine, des collectivités territoriales. Enfin,

dans les différents éléments du bloc de constitutionnalité, la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen est, de loin, la norme constitutionnelle la plus claire en matière fiscale si l'on se réfère à ses articles 13⁶ et 14⁷ utilisant le terme de « contribution » commune ou publique.

Aussi, la situation fiscale issue de la gestion de la Covid-19 repose sur une forme d'inconnu structurel auquel est venu se surimposer un inconnu conjoncturel : en d'autres termes, un inconnu supplémentaire dans l'inconnu chronique. Cet état de fait, qui pourrait décourager et surtout disqualifier toute tentative de clarification, la rend au contraire opportune et même nécessaire, en raison des rôles multiples de l'impôt : instrument de financement, instrument d'incitation, instrument de redistribution ou bien encore tous ces rôles à la fois dans une recherche permanente de l'impôt idéal. La crise et ses urgences ouvrent des formes de béances propices à l'observation et à la réflexion. L'analyse menée ici va nous conduire à identifier les interrogations soulevées pendant la tempête avant d'analyser les réponses apportées. Une question de fond sous-tend l'ensemble de la démarche : peut-on déceler une cohérence (ou une ligne directrice) dans l'utilisation de l'instrument fiscal ?

1 Les interrogations fiscales pendant la crise

Les interrogations fiscales sont multiples et, au surplus, elles surviennent dans une situation de brutalité instantanée non prévisible. Ces interrogations imposent de déterminer les incidences de la crise Covid-19, d'une part, sur les recettes fiscales et, d'autre part, sur les réformes fiscales, mises en œuvre, esquissées, escamotées ou rejetées.

A. Diminution des recettes fiscales : une inconnue identifiée ?

Les pouvoirs publics sont soumis à des mouvements convergents dans l'accentuation de la crise : l'augmentation des dépenses publiques – « quoi qu'il en coûte » – et la compression des recettes fiscales⁸. Cette seconde partie de l'équation financière ne pourra se mesurer que sur un temps long : la reprise de l'activité économique ne sera réelle que lorsque la situation sanitaire sera redevenue stable, il n'est donc pas possible de délimiter définitivement l'étendue des conséquences financières aujourd'hui. Toutefois, des

tendances claires, perceptibles dès à présent, conduisent aux constats liminaires suivants.

En premier lieu, les recettes fiscales de l'année 2020 connaissent une baisse estimée à 65,9 Mds€ répartis de la manière suivante. L'impôt sur les sociétés était initialement attendu en forte hausse : alors que, en 2019, les recettes étaient de 33,5Mds, les prévisions pour 2020 étaient de 48,2Mds. Ce chiffre a fait l'objet de révisions tout au long de l'année 2020 atteignant 15,7Mds par le troisième correctif budgétaire. Ainsi, même si l'impôt sur les sociétés demeure une recette fiscale moindre que d'autres, les tendances en cours d'année sont spectaculaires puisqu'elles prévoient une chute de plus de 60 % de ces recettes. L'incidence sur les bénéficiaires des sociétés des différents confinements et des mesures économiques et sociales restrictives n'est pas surprenante et risque de se prolonger dans le temps. En effet, en raison de l'imputation des déficits vers l'avant, et plus marginalement en arrière, les résultats des entités soumises à l'impôt sur les

² E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Librairie Arthur Rousseau, Rousseau et Cie éditeurs, 4^e éd., 1921, p. 360.

³ « L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, dans le but d'assurer la couverture des charges publiques » : Cours de finances publiques (1934-1935), LGDJ, 1935, p65s.

⁴ Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze » : RDP 2008, n° 1.

⁵ Art. 34 et 72-2 de la Constitution du 4 oct. 1958.

⁶ Art. 13 DDHC : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés »

⁷ Art. 14 DDHC « Tous les citoyens ont 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 »

⁸ Pour une approche synthétique cf. Éric PICHET, « L'heure de vérité ou les conséquences budgétaires et fiscales de la Covid-19 » : Droit fiscal n° 36, 3 Septembre 2020, 334.

sociétés seront également affectés sur un temps décalé : long dans le futur et restreint en arrière. Il sera donc nécessaire d'examiner la courbe des recettes fiscales de l'impôt sur les sociétés, dans les années à venir, pour valider cette hypothèse pessimiste. Les recettes de la taxe sur la valeur ajoutée connaissent également une baisse significative en ce qu'elles représentaient 129Mds en 2019 pour n'être que de 106,2Mds. Si cette appréciation globale pour l'État – et plus marginalement pour les recettes propres de l'Union européenne – est un marqueur important de la crise sanitaire, elle contient, en réalité, des situations très diverses selon les secteurs d'activité – les services numériques peuvent avoir connu une période satisfaisante alors que la restauration a été très affectée – et même selon les périodes de l'année 2020 : les moments avec restrictions réduites, comme la période estivale, ont permis une forte reprise économique favorable aux recettes TVA. Enfin, l'impôt sur le revenu sera affecté sensiblement en 2020 (IR 2020 de 75,5Mds initialement estimé à 69,50Mds). Le prélèvement à la source a permis de maintenir le flux permanent des recettes fiscales. Il est vraisemblable que le paiement des acomptes (notamment le deuxième) et du solde aurait connu une forte incidence du fait de la situation économique exceptionnelle de nombreux contribuables. Ensuite, et de façon symétrique, pour les contribuables, le prélèvement à la source limite le risque de ne pas provisionner l'impôt sur le revenu dû. La contemporanéité des prélèvements par l'application du prélèvement à la source a limité l'effet sur les recettes publiques : ce mode de recouvrement automatique limite les retards de paiement voire les non-paiements. Toutefois, la contemporanéité est relative en ce qui concerne le taux de l'impôt

sur le foyer fiscal. Dans ce domaine, une baisse des revenus d'activité sera inévitablement mesurée dans les mois à venir sur ces recettes fiscales.

En deuxième lieu, les recettes fiscales des collectivités territoriales ont également été très affectées par la crise sanitaire. En 2020, les pertes de recettes devaient s'élever à 7,5Mds par rapport au budget attendu et à 5,2Mds par rapport à 2019 soit entre 3 et 4 % de leurs recettes de fonctionnement, dont 2,5Mds de moindres recettes pour le bloc communal (Paris inclus). Le recul des transactions immobilières a notamment provoqué une forte diminution des droits de mutation à titre onéreux (1,8Md pour les départements et 0,9Md pour les régions).

En troisième lieu, cette diminution des recettes fiscales s'accompagne d'un impact sur des recettes ciblées. La vaste créativité fiscale française permet de trouver des impositions en des champs variés et, en certains cas, très concernés par la crise sanitaire.

À cet égard, les taxes directement liées au tourisme constituent des exemples significatifs. Ainsi, les taxes de séjour permettent de faire contribuer les touristes aux dépenses liées à l'activité touristique des collectivités territoriales dans lesquelles ils séjournent : la taxe de séjour du bloc communal au réel, la taxe de séjour du bloc communal au forfait, la taxe additionnelle à la taxe de séjour au profit des départements ou la taxe additionnelle à la taxe de séjour au profit de la région d'Île-de-France. Dans une perspective comparable, certaines activités fermées ne génèrent plus de recettes spéciales. Il en est ainsi par exemple des cercles, des maisons de jeux ou des remontées mécaniques.

Le tableau *infra* montre les projections sur les années à venir pour les communes⁹.

| Impôts et taxes | Hypothèses d'évolution en 2020 | Hypothèses d'évolution en 2021 | Hypothèses d'évolution en 2022 |
|---|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Taxe d'habitation (TH) | 2 % | 0 % | 2,6 % |
| Taxe sur les propriétés bâties (TFPB) | 2,6 % | 2,6 % | 2,6 % |
| Taxe sur les propriétés non bâties (TFPNB) | 1,4 % | 1,4 % | 1,4 % |
| Taxe additionnelle à la TFPNB | - | - | - |
| Cotisation foncière des entreprises (CFE) | 1,7 % | 0 % | - 1 % |
| Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) | 3,9 % | - 2,2 % | - |
| Impositions forfaitaires des entreprises de réseaux (IFER) | 1,4 % | 1,4 % | 1,4 % |
| Taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) | 2,5 % | 2,5 % | 2,5 % |
| Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) | 1,5 % | 1,5 % | 1,5 % |
| Droits de mutation à titre onéreux (DMTO) | - 10 % | - | - |
| Taxe communale sur la consommation finale d'électricité (TCCFE) | - 5 % | 5 % | 1,1 % |
| Taxe de séjour et taxe de séjour forfaitaire | - 40 % | 30 % | 10 % |
| Impôt sur les cercles et maisons de jeux | - 30 % | 25 % | 2 % |
| Prélèvement progressif sur le produit brut des jeux | - 30 % | 25 % | 2 % |
| Taxe sur les remontées mécaniques | - 20 % | 20 % | 2 % |
| Taxe locale sur la publicité extérieure | - 20 % | 18 % | 2 % |
| Versement mobilité | - 8 % | 7 % | - |
| Droits de place | - 21 % | 21 % | 4 % |
| Octroi de mer | - 12 % | 9 % | 1 % |
| Taxe sur les passagers | - 20 % | 15 % | 2 % |

En revanche, il est à prévoir – et à déplorer – que le rendement de certains impôts ne sera que très peu affecté par la crise sanitaire pour des raisons diverses. Ainsi, la surmortalité constatée a un effet direct sur l'étendue des droits de succession alors que l'absence de taxation du kérosène pour les vols internationaux n'a aucun impact sur les recettes publiques. C'est, pour ce dernier exemple, l'avantage d'une non-imposition d'un produit ou d'une activité : les événements extérieurs n'ont aucune incidence sur le mouvement général des non-recettes ! Ainsi, il apparaît que la situation sanitaire a – et aura – des incidences sur les recettes fiscales nationales et locales : l'inconnu n'est pas dans sa réalité mais plutôt dans son *quantum* sur le temps long.

B. Influence de la crise Covid-19 sur les réformes fiscales

La crise Covid-19 est comme une vague imprévisible aux conséquences multiples sur des enjeux

humains, d'abord, et économiques et financiers, ensuite. Toutefois, les impacts de cet événement sont variables en fonction des politiques fiscales menées par les pouvoirs publics. En d'autres termes, les choix opérés par le gouvernement nécessitent de déterminer dans quelle mesure les orientations engagées avant la crise ont été maintenues ou, au contraire, si des inflexions ou changement de caps peuvent être identifiés.

Tout d'abord, certains choix ont été conservés et constituent des marqueurs importants de la politique fiscale. Dans une perspective tout autant symbolique que financière, l'imposition du capital des personnes physiques n'apparaît pas comme un élément de réflexion dans le financement de la crise pour la majorité actuelle. Pour preuve, la suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) n'est pas envisagée comme une piste de financement plausible. La stabilité concerne aussi l'imposition des revenus mobiliers par l'application d'une « flat tax » à la française

⁹ Commission des finances à partir de la mission gouvernementale sur l'impact du Covid-19 sur les finances locales, du baromètre n° 2 de l'impact de la crise de la Covid-19 sur les finances locales et des estimations du Gouvernement sur la CVAE du 24 novembre en séance publique au Sénat sur l'examen du présent projet de loi de finances.

qu'est le prélèvement forfaitaire unique (PFU) : il n'est pas question de revenir sur cette baisse, significative pour les plus hauts revenus, de l'imposition notamment des dividendes perçus. Dans une perspective comparable, le choix a été fait de maintenir le cap concernant la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés dans la loi de finances pour 2021. Cet abaissement résulte de l'engagement pris pour atteindre une imposition à 25 % en 2022 pour l'ensemble des structures soumises à l'impôt sur les sociétés¹⁰. La poursuite de la baisse d'un impôt non marginal est un signal fort d'expression d'un choix fiscal : le taux français de l'IS à 33 1/3 % était très élevé en considération des pratiques des autres États membres de l'UE. Cette convergence fiscale non obligatoire est d'autant plus significative qu'elle induit une perte de marge de manœuvre budgétaire. Le gouvernement aurait pu choisir le maintien du taux en vigueur. En effet, la non-baisse d'un impôt n'est pas perçue comme une hausse d'impôt : revenir sur ce qui n'existe pas encore (l'abaissement du taux) est moins violent que l'augmentation d'un prélèvement fiscal. Cet argument psychologique mais aussi financier allant dans le sens d'une non-baisse de l'IS peut être contredit par la satisfaction du respect de l'engagement politique et par la nécessité de ne pas abuser de l'outil fiscal pour renflouer les caisses publiques. Du moins dans l'immédiat...

De plus, des choix marquants apparaissent tels celui d'abaisser certains impôts de production¹¹. Cette décision prise à l'automne 2020

lors du dépôt du projet de loi de finances pour 2021 résulte d'une recherche de renforcement de la compétitivité des entreprises localisées en France. Les impositions sur les moyens de production alourdissent les charges fiscales et peuvent être considérées comme un frein au développement des entreprises. La pertinence des arguments développés lors des débats parlementaires de l'automne 2020 peut être nuancée par des thèses économiques argumentées mais le choix d'un abaissement d'un impôt dans cette période est un signal fort. Une conclusion analogue pourrait être appliquée au maintien de la suppression progressive de la taxe d'habitation. Néanmoins, en ce domaine, il sera nécessaire de vérifier si l'ensemble des contribuables concernés sera effectivement éligible à cette disparition fiscale.

Ces exemples montrent clairement que la politique fiscale menée par les gouvernements Philippe et Castex n'a pas connu de remise en cause significative en raison de la Covid-19. Pour quelles raisons ? Il est encore tôt pour répondre avec certitude : pertinence des réformes menées, absence de volonté de les amender ou de les accentuer, notamment par stratégie pré-électorale ? D'autres politiques publiques apparaissent beaucoup plus figées actuellement, en particulier en matière de retraites. Les interrogations fiscales soulevées pendant la crise de la Covid-19 sont nombreuses, protéiformes et dynamiques. Il convient d'apprécier les réponses fiscales identifiées durant cette période.

2 Les réponses fiscales pendant la crise : quelle cohérence ?

L'activité des pouvoirs publics en matière fiscale a été dense même si les résultats en sont contrastés. Plusieurs choix politiques ont eu des concrétisations réelles dont l'utilité et l'efficacité mériteront d'être évaluées sur une plus longue période. Dans le même temps, des réponses inachevées demeurent importantes. Cet ensemble permet-il de tracer une ligne directrice ? L'urgence permet-elle la cohérence ? La politique fiscale choisie est-elle structurelle ?

A. Des réponses abouties : vers une fiscalité sanitaire ?

Les mesures fiscales d'urgence ont été nombreuses, en réponse à des enjeux immédiats. Elles concernent les impositions elles-mêmes et

les procédures fiscales. Ces choix, notables, apparaissent néanmoins plus comme des adaptations que comme des modifications structurelles de la politique fiscale.

Tout d'abord, en ce qui concerne l'adaptation des impositions, le domaine, vaste, paraît se prêter à une modulation à la baisse, en l'état de la situation sociale. Les propos de Jean-Baptiste Say sont particulièrement d'actualité : « l'impôt produit souvent un bien quant à son emploi, il est toujours un mal quant à sa levée »¹². Cette levée a connu des adaptations significatives : suppression, diminution ou modulation des échéances de paiement. Ces différentes possibilités ont été utilisées à des intensités variables sur des champs larges et concernent les particuliers comme les entreprises.

¹⁰ Les grandes entreprises devraient bénéficier du taux normal de 25 % en 2022 pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2022 (Loi 2017-1837 du 30 déc. 2017 art. 84) même si cet objectif paraît susceptible d'être affecté : Rapport AN n° 2301 p. 489 s., Rapport Sén. n° 140 p. 492 s.

¹¹ À compter des impositions dues au titre de 2021, vont s'appliquer une baisse de la CVAE à hauteur de la part de cette cotisation revenant aux régions, soit 50 % (CGI art. 1599 bis, 3^e) et un abaissement du taux du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée.

¹² J.-B. SAY, *Traité d'économie politique*, 6^e éd., Éd. Horace Say, Paris, 1841, p. 506.

La TVA a été l'imposition la plus concernée même si les effets des changements sont marginaux pour les particuliers. Pourtant, dans la perspective d'inciter à la consommation par une baisse des prix, une diminution significative et générale du taux de TVA aurait pu être une piste explorée. Celle-ci n'a pas été retenue pour deux raisons compréhensibles. La première était le risque d'un effet d'aubaine en permettant aux entreprises, notamment celles qui ont moins subi les conséquences de la crise, d'augmenter leurs marges plutôt que de baisser les prix. Ensuite, cette baisse généralisée aurait été très coûteuse pour les finances publiques : en France, la TVA représente près de 45 % des recettes fiscales de l'État¹³. La solution retenue a été une pratique ciblée comme le montrent les exemples suivants. Un taux de TVA de 0 % a été introduit dans le dispositif interne. Il est applicable aux dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro* de la Covid-19¹⁴ répondant aux exigences prévues par le droit européen et aux vaccins contre la Covid-19 bénéficiant d'une autorisation de mise sur le marché. En principe ce dispositif disparaîtra au 1^{er} janvier 2023¹⁵. De plus, le taux réduit de 5,5 % a été étendu à des produits considérés comme indispensables à la lutte contre la pandémie. Ainsi, les livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires sont éligibles si elles concernent les masques et tenues de protection¹⁶, les produits destinés à l'hygiène corporelle, adaptés à la lutte contre la propagation du virus Covid-19 jusqu'au 31 décembre 2021¹⁷. Il est vraisemblable que cette date sera repoussée en fonction du maintien de la nécessité d'utiliser de tels matériels.

En deuxième lieu, l'imposition des revenus a, également, fait l'objet d'aménagements notables mais non fondamentaux. C'est ainsi qu'a été établi un crédit d'impôt au profit des bailleurs consentant, au plus tard le 31 décembre 2021, des abandons de loyers, au titre du mois de novembre 2020, aux entreprises locataires particulièrement touchées par les conséquences des mesures restrictives prises pour lutter contre l'épidémie de Covid-19 dans le cadre de l'état d'urgence sanitaire. Le champ d'application des personnes concernées est très large. En effet, il s'agit, tout d'abord, des bailleurs personnes physiques domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI. De plus, les bailleurs peuvent être également des personnes morales assujetties à un impôt sur leur résultat. Sont donc concernées les personnes morales de droit privé mais aussi les offices publics de l'habitat. Le cadre est à la fois très défini tout en restant assez large. Les entreprises locataires doivent respecter des conditions restrictives telles que l'existence d'une

interdiction d'accueil du public au cours du mois de novembre 2020, des effectifs inférieurs à 5 000 salariés ou encore de ne pas être en difficulté au 31 décembre 2019 ou en liquidation judiciaire au 1^{er} mars 2020.

Les secteurs concernés sont, pour l'essentiel, les suivants : hôtellerie, restauration, cafés, tourisme, événementiel, sport et culture¹⁸. Cette liste a été complétée par le décret 2020-1620 du 19 décembre 2020 y intégrant les activités suivantes : la fabrication et distribution de matériels scéniques, audiovisuels et événementiels, les magasins de souvenirs et de piété et les entreprises de transport ferroviaire international de voyageurs.

Le crédit d'impôt est égal à 50 % de la somme totale des abandons ou renoncations de loyers sans qu'il puisse excéder le plafond, défini au niveau européen, de 800 000 euros¹⁹.

Dans une logique comparable, les bailleurs relevant des revenus fonciers ne sont pas imposables²⁰ pour des abandons de loyers consentis entre le 15 avril et le 31 décembre 2020 en faveur des entreprises n'ayant pas de lien de dépendance avec le bailleur au sens de l'article 39, 12 du CGI²¹. Cette période a été prolongée jusqu'au 30 juin 2021²².

Enfin, des techniques plus directes ont été mises en œuvre en matière fiscale : l'exonération ou le report de paiement. Une exonération très limitée d'impôt sur le revenu s'applique à la prime Covid-19 : celle-ci est exonérée en totalité pour les agents de la fonction publique²³ et, dans la limite de 1 500 euros, pour les salariés des établissements de santé privés²⁴ (ou du secteur social et médico-social). Le champ personnel de cette mesure apparaît large mais, en réalité, l'impact de cette dépense fiscale pour l'État est limité car pour bénéficier d'un tel allègement fiscal encore faut-il être destinataire de cette gratification... Les PME ont pu bénéficier d'un plan « spécifique Covid-19 » pour le règlement de leurs dettes fiscales échues entre le 1^{er} mars et le 31 mai 2020 sous condition notamment que la demande soit présentée au plus tard le 31 décembre 2020²⁵. En dernier lieu, une combinaison entre une exonération de charges fiscales – période du 17 mars 2020 au 30 juin 2021 – et un report jusqu'au 31 décembre 2021 pour le paiement de la taxe sur les spectacles due pour les représentations antérieures au 17 mars 2020. Il convient de relever que cette exonération ne constituera qu'un « cadeau fiscal » marginal, voire même symbolique, en raison du très faible nombre de représentations réellement effectuées durant la période concernée.

¹³ Cette solution a été retenue en Allemagne avec une baisse du taux normal de TVA de 19 % à 16 % et du taux réduit de 7 % à 5 % pour six mois au deuxième semestre 2020 : Rapport AN, n°3173, 1^{er} juil. 2020, p. 17.

¹⁴ Loi 2020-1721 du 29 déc. 2020 art. 46 : FR 2/21 inf. 52 p. 88.

¹⁵ Loi 2020-1721 du 29-12-2020 art. 46 : FR 2/21 inf. 52 p. 88.

¹⁶ Les caractéristiques des masques sont fixées à l'article 30-0 E de l'annexe IV au CGI. Le taux réduit s'applique aux livraisons et acquisitions intracommunautaires dont le fait générateur intervient à compter du 24 mars 2020 et pour les importations réalisées à compter du 27 avril 2020 (BOI-TVA-LIQ-30-10-55 n° 170 et 200).

¹⁷ CGI art. 278-0 bis, K bis et K ter issus des articles 5 et 6 de la loi 2020-473 du 25 avr. 2020.

¹⁸ Annexe 1 du décret 2020-371 du 30 mars 2020 JORF n°0078 du 31 mars 2020.

¹⁹ Communication de la Commission européenne du 19 mars 2020 relative à « l'encadrement temporaire des mesures d'aides d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de Covid-19 », point 3.1.

²⁰ Art. 3 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2020, Loi 2020-473 du 25 avril 2020 : JO n° 102 du 26 avril 2020.

²¹ CGI art. 14 B, institué par la loi 2020-473 du 25-4-2020 art. 3, I-1° : FR 23/20 inf. 4 p. 10.

²² Art. 20 L. n° 2020-1721 du 29 déc. 2020 de finances pour 2021, JORF n°0315 du 30 décembre 2020.

²³ Loi 2020-473 du 25-4-2020 art. 11, I.

²⁴ Loi 2020-935 du 30 juil. 2020 art. 4.

²⁵ Décret 2020-987 du 6 août 2020 (JORF n°0193 du 7 août 2020) et arrêté ECOE2021394A du 7 août 2020 (JORF n°0196 du 11 août 2020).

En complément des mesures portant sur les impositions elles-mêmes, certaines procédures ont fait l'objet d'adaptations notables. Il en est ainsi des règles particulières concernant le contrôle fiscal notamment en matière de délais de reprise. Les délais de prescription du droit de reprise des administrations fiscale ou douanière arrivant à terme le 31 décembre 2020 sont suspendus à compter du 12 mars 2020 et jusqu'au 23 août 2020 inclus : cette période couvre ainsi une durée de 165 jours²⁶. La suspension concerne tous les délais de reprise (prescription triennale, sexennale ou décennale) arrivant à expiration le 31 décembre 2020, quelle que soit la date d'engagement du contrôle. Elle s'applique aux rectifications et aux intérêts de retard, majorations et amendes²⁷. En cas d'interruption d'un délai de reprise bénéficiant de cette suspension, le nouveau délai ouvert à l'administration pour mettre en recouvrement les droits omis n'est pas augmenté de la durée pendant laquelle le délai de reprise initial a été suspendu²⁸. Les autres délais accordés à l'administration ou aux contribuables dans le cadre des procédures de contrôle fiscal²⁹ et les délais applicables en matière d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA, sont suspendus pendant la même durée. Lorsqu'ils étaient en cours au 12 mars 2020, ces délais sont suspendus jusqu'au 23 août 2020 inclus. Les délais qui auraient dû commencer à courir au cours de cette période ne commencent à courir qu'à compter du 24 août 2020³⁰. Par exception, pour les délais applicables en matière de rescrits, la période de suspension s'achève le 23 juin 2020. L'administration admet que la période juridiquement protégée soit prise en compte dans le calcul de l'intérêt de retard applicable en cas de rectification faisant suite à une procédure de contrôle fiscal. Ainsi le calcul de l'intérêt de retard est arrêté au 31 mars 2020 lorsque le contrôle s'est achevé avant le 12 mars 2020 tandis que la période juridiquement protégée est déduite de ce calcul lorsque le contrôle n'était pas terminé à cette date³¹. En ce domaine, le pragmatisme de l'État est à louer en ce qu'il tient compte de la difficulté, voire de l'impossibilité, de mener à bien des contrôles fiscaux et que, par conséquent, le droit de rectifier de l'administration s'en trouve décalé. En d'autres termes, l'accalmie dont ont bénéficié les fraudeurs ou les négligents fiscaux ne se traduira pas par le bénéfice du temps écoulé. Simplement, le temps suspend son vol fiscal...

L'ensemble de ces exemples significatifs montre une forte réaction des autorités publiques, législatives ou exécutives, par une activité normative dense mais cette analyse doit être placée en

perspective avec les chantiers inachevés, tout aussi révélateurs des choix opérés.

B. Des réponses inachevées : l'expression de choix

Certaines pistes fiscales n'ont pas connu de concrétisation au terme du processus législatif. Les arbitrages effectués trouvent leurs raisons profondes dans les contraintes de l'urgence mais nullement dans un objectif de cohérence. Parmi ces choix, deux exemples sont particulièrement marquants : l'un concerne le secteur de la culture et l'autre celui de l'assurance.

La loi de finances rectificative pour 2020³² a prévu que les aides versées par le fonds de solidarité³³ sont exonérées d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu et des contributions et cotisations sociales. De plus, des fonds sectoriels spécifiques au secteur de la culture ont également été créés. À l'occasion des débats parlementaires sur la loi de finances pour 2021, le Sénat a adopté, contre l'avis défavorable du Gouvernement, un amendement porté par Madame Sylvie Robert prévoyant que les aides versées au titre des fonds d'aide d'urgence créés pour venir en aide aux artistes et aux auteurs affectés par les conséquences économiques et sociales de la propagation de l'épidémie de Covid-19 soient exonérées d'impôt sur le revenu. Cette proposition n'a pas été soutenue par le rapporteur général aux motifs que ces fonds sectoriels n'ont pas d'existence dans la loi : il n'est pas possible de prévoir une telle exonération pour les aides qu'ils versent. De plus, les mesures de soutien en faveur du secteur de la culture sont déjà considérables³⁴.

Dans un autre domaine, la création d'une « contribution exceptionnelle de solidarité » due par les assureurs a été proposée pour que ce secteur participe à l'effort de solidarité. Les débats ont été très vifs au Sénat notamment entre les tenants d'une taxation d'un secteur épargné, voire favorisé par la crise, et ceux considérant que la taxation conduirait à une pénalisation des assurés sans qu'elle soit justifiée par la situation du secteur assurantiel. Cette nouvelle taxe a été écartée en considération du gel des cotisations pour 2021 et des mesures déjà prises par le secteur telles que des remboursements de primes versées, des réductions de primes à venir ou encore des aides financières compensant l'absence de couverture assurantielle³⁵.

Un constat d'ensemble se dégage : l'absence de réponses fiscales structurelles en France pendant la crise Covid-19 est compensée par une densité de mesures conjoncturelles. La voie choisie

²⁶ Ord. 2020-306 du 25-3-2020 art. 10, I-1°).

²⁷ BOI-DJC-COVID19-20 n° 10.

²⁸ BOI-DJC-COVID19-20 n° 25.

²⁹ Sont susceptibles d'être concernés les délais liés à une procédure de demandes de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications, les délais liés à une mise en demeure, les délais relatifs à la durée du contrôle, les délais concernant les propositions de rectification (délais de réponses, délais pour demander la saisine d'une commission...).

³⁰ Ord. 2020-306 du 25-3-2020 art. 10, I-1°.

³¹ BOI-DJC-COVID19-20 n° 90.

³² Art. 1^{er} L n° 2020-473 du 25 avril 2020 de finances rectificative pour 2020.

³³ Ord. n° 2020-317 du 25 mars 2020 portant création d'un fonds de solidarité à destination des entreprises particulièrement touchées par les conséquences économiques, financières et sociales de la propagation de l'épidémie de covid-19 et des mesures prises pour limiter cette propagation.

³⁴ Rapport AN, n°3659, 11 déc. 2020, p133.

³⁵ Rapport AN, préc., p. 172.

semble cohérente car l'urgence peut conduire à des réponses précipitées non satisfaisantes sur le plus long terme. Toutefois, il est difficile d'identifier un réel début d'impulsion vers des réformes de fond alors même que des mouvements apparaissent y compris portés par des institutions peu progressistes. Ainsi, le Fonds monétaire international a déclaré qu'un retour à des mesures d'austérité n'était pas à l'ordre du jour et il s'est prononcé en faveur d'une fiscalité progressive. Le *Financial Times* a appelé à des « réformes radicales » pour inverser « les orientations politiques dominantes des quarante dernières années », plaidant en faveur de la redistribution, de revenus de base et de l'impôt sur la fortune³⁶. En France, les choix fiscaux opérés avant la crise sanitaire sont maintenus (remplacement de l'ISF par l'IFI, PFU ou encore abaissement du taux de l'impôt sur les sociétés) même s'il semble difficile de faire l'économie d'une réflexion profonde de la politique fiscale de l'après-crise comme l'a parfaitement analysé Pascal Saint Amans³⁷ : « la suite de la crise financière de 2008, et sans doute la crise Covid-19, va à mon avis accélérer la régulation fiscale de cette mondialisation. On ne peut pas accepter demain que les sociétés dont on a nationalisé les salaires - le chômage partiel, c'est une nationalisation des salaires - mettent leurs profits dans des paradis fiscaux. Elles ont été sauvées avec de l'argent public, avec de

l'impôt. Demain, la moindre des choses, c'est qu'elles payent leurs impôts. Et donc mettre en place un impôt minimum mondial, c'est ce qu'on est en train de faire à l'OCDE : on est en train de reprendre aujourd'hui littéralement la négociation avec l'administration Biden parce que l'administration Trump était en retrait. Et on a l'espoir d'aboutir à une solution en juillet prochain au G20. Il y a une dynamique qui est plutôt positive ».

La coopération interétatique est décisive pour les années à venir en matière de contrôle et de redéfinition de certains principes structurants comme la notion d'établissement stable, la taxation des activités numériques ou encore l'existence d'un protectionnisme fiscal et douanier environnemental. Si les inconnus fiscaux restent multiples, il est souhaitable qu'ils se transforment le plus rapidement possible en une source d'espoir (de bonheur ?). Pour cela, une politique fiscale volontariste et réfléchie est indispensable. La réflexion doit être nationale, européenne, mais aussi mondiale, à l'échelle d'action des multinationales qui ont jusqu'ici parfaitement exploité les cloisonnements nationaux, ainsi que les égoïsmes ou myopies des États. La crise peut, et doit, servir à des clarifications, conceptuelles et pratiques, comme à la conquête de territoires fiscaux encore inconnus. ■

³⁶ Financial Times (2020), *Virus lays bare the frailty of the social contract* : <https://www.ft.com/content/7eff769a-74dd-11ea-95fe-fcd274e920ca>

³⁷ La Question du jour, 10 fév. 2021 : <https://www.franceculture.fr/emissions/la-question-du-jour/openlux-panama-papiers-luxleaks-quant-change-les-revelations-sur-les-paradis-fiscaux>.