

THOMAS PIKETTY

LES HAUTS REVENUS
EN FRANCE AU XX^e SIÈCLE

Inégalités et redistributions, 1901-1998

BERNARD GRASSET
PARIS

CHAPITRE 4

La législation de l'impôt sur le revenu de 1914 à 1998

Comment l'accumulation de patrimoines importants en France au XX^e siècle a-t-elle été perturbée par la création de l'impôt progressif sur le revenu, et surtout par l'augmentation vertigineuse de ses taux les plus élevés ? Que nous apprennent les règles de calcul de l'impôt sur le revenu, et en particulier les taux d'imposition infligés par les gouvernements successifs aux différents fractiles de « hauts » revenus, au sujet des perceptions de l'inégalité des revenus et de leur évolution au cours du siècle ? Telles sont les deux questions centrales que les enseignements de la première partie nous ont conduit à formuler, et auxquelles cette seconde partie tente de répondre. Dans ce chapitre, nous décrivons les principaux épisodes de l'évolution de la législation de l'impôt sur le revenu en France au XX^e siècle, et en particulier l'évolution des barèmes d'imposition mis en place et appliqués par les gouvernements qui se sont succédé entre 1914 et 1998. L'histoire de l'impôt sur le revenu est évidemment une histoire très mouvementée, marquée notamment par de multiples alternances politiques, si bien que le récit chronologique proposé dans ce chapitre est nécessairement un peu long, peut-être trop long pour le lecteur peu habitué à s'intéresser à la technique fiscale autrement que pour remplir ses propres déclarations. Il nous a toutefois semblé utile de retracer minutieusement les principales étapes de cette histoire et de les replacer dans le contexte politique de leur époque : outre que ces évolutions législatives revêtent une importance capitale pour notre enquête, nous pensons que la question de l'impôt sur le revenu constitue une grille de lecture intéressante (et fort mal connue) de l'histoire politique de la France au XX^e siècle. Puis, dans le chapitre suivant, nous combinerons les informations proprement législatives issues de ce chapitre avec les estimations des niveaux des fractiles de hauts revenus présentées dans la première partie, ce qui nous permettra d'étudier l'évolution des taux d'imposition effectivement subis par les différents fractiles de la hiérarchie des revenus de chaque époque et de répondre de façon plus précise aux questions formulées plus haut.

Avant d'aborder ce récit politico-législatif, nous commencerons par rappeler quelles étaient pour les contribuables aisés les principales caractéristiques du système fiscal en vigueur avant la loi du 15 juillet 1914 (section 1). Puis nous présenterons l'architecture générale du nouveau système mis en place par la réforme de 1914-1917 (section 2). Enfin et surtout, nous décrirons l'évolution de la législation et des barèmes d'imposition appliqués par les gouvernements qui se sont succédé depuis cette réforme fondatrice, en distinguant la période 1915-1944, caractérisée par des évolutions passablement chaotiques, à la mesure du chaos économique et politique propre à cette période (section 3), de la période 1945-1998, où l'impôt sur le revenu s'apparente davantage à un impôt « apaisé » (autant que peut l'être une institution de cette nature) (section 4).

1. Les hauts revenus face à l'impôt jusqu'en 1914 : « l'accumulation en paix »

1.1. LES « QUATRE VIEILLES »

L'impôt sur le revenu est institué en France par la loi du 15 juillet 1914. Cette loi marque une rupture essentielle par rapport au système fiscal qui s'était appliqué sans discontinuité majeure de 1792 à 1914. Les quatre « contributions directes » créées par la Révolution française, qui devaient finir par être appelées les « quatre vieilles » du fait de leur exceptionnelle longévité, avaient en effet pour caractéristique essentielle de ne jamais dépendre directement des revenus du contribuable. Par rejet pour les procédés inquisitoriaux associés à l'Ancien Régime, et peut-être aussi afin d'éviter à la bourgeoisie industrielle en plein essor d'avoir à payer des impôts trop importants, le législateur révolutionnaire avait en effet choisi d'instituer une fiscalité « indiciaire », dans le sens où l'impôt dû était toujours calculé à partir d'« indices » censés mesurer la capacité contributive du contribuable, et non pas à partir du revenu lui-même, qui n'avait jamais à être déclaré. La « contribution des portes et fenêtres » était calculée en fonction du nombre de portes et de fenêtres de l'habitation principale du contribuable, indicateur d'aisance qui avait le grand mérite pour le contribuable de permettre au fisc de déterminer l'impôt dû sans avoir à pénétrer dans sa maison, et encore moins dans ses livres de comptes. La « contribution foncière », qui en réalité se décomposait en une « contribution foncière des propriétés bâties » (maisons, immeubles, etc.) et une « contribution foncière des propriétés non bâties » (terrains, forêts, etc.), était calculée en fonction de la valeur locative des propriétés possédées par le contribuable. Mais là encore, le montant de l'impôt n'était jamais calculé directement en fonction des loyers effectivement perçus par le propriétaire (ou d'une évaluation aux prix du marché des loyers qu'il aurait pu percevoir en louant l'ensemble de ses propriétés), mais en fonction d'estimations d'une « moyenne » des valeurs locatives des 10-15 dernières années, estimations qui n'étaient révisées que tous les 10-15 ans lors des grandes enquêtes organisées par l'administration fiscale pour recenser l'ensemble des propriétés bâties et non bâties du territoire national. La « contribution des patentes » était due par les commerçants, artisans, industriels,

etc., en fonction de la taille de leur entreprise et de barèmes fixés pour chaque profession, sans liaison directe avec les bénéfices effectivement réalisés par les uns et les autres, qui n'avaient jamais à être déclarés. Enfin, la « contribution personnelle-mobilière », quatrième des « quatre vieilles », était due en principe par tous les contribuables (locataires ou propriétaires) en fonction de la valeur locative de leur habitation principale, avec là encore des révisions tous les 10-15 ans des dites valeurs locatives¹.

Ces contributions fondées sur des indices de la capacité contributive, et non pas sur le revenu lui-même, n'ont d'ailleurs jamais totalement disparu du paysage fiscal, et le contribuable français de la fin du XX^e siècle peut ainsi se faire une idée de ce à quoi ressemblait l'impôt direct en France avant la Première Guerre mondiale, et plus généralement des iniquités et des tensions, mais aussi de la formidable inertie, qu'engendre inévitablement un système fiscal de type indiciaire. La loi du 31 juillet 1917, en créant le système d'impôts dits « cédulaires » que nous décrirons plus loin, n'a fait en effet que supprimer la partie des recettes des « quatre vieilles » qui revenait au budget de l'Etat dans le système antérieur², tout en conservant la partie revenant aux départements et communes, si bien que les anciens « centimes communaux et départementaux » des « quatre vieilles » ont continué de s'appliquer après la réforme de 1914-1917 et constituent toujours à la fin des années 1990 la principale source de financement des collectivités locales (seule la contribution sur les portes et fenêtres a définitivement disparu, y compris en tant qu'impôt local, à la suite de sa suppression par la loi du 19 juillet 1925). L'ordonnance du 7 janvier 1959 a modifié les intitulés officiels de ces « anciennes contributions directes », mais les règles de calcul sont restées inchangées dans leurs grandes lignes. La « taxe foncière » a remplacé la contribution foncière, mais il s'agit toujours d'un impôt dû par chaque propriétaire en fonction de la valeur locative de l'ensemble de ses propriétés (bâties et non bâties, louées ou non), avec des révisions fort espacées dans le temps des dites valeurs locatives, révisions qui constituent toujours dans les années 1980-1990 un casse-tête politique majeur pour les gouvernements en place. La « taxe professionnelle », qui a remplacé la contri-

1. En fait, la contribution personnelle-mobilière était sans doute la plus complexe des « quatre vieilles », puisqu'elle comprenait à l'origine, outre la taxe assise sur les valeurs locatives de l'habitation principale, qui en constituait la composante principale, une taxe sur les domestiques, une taxe égale à la valeur de trois journées de travail, une taxe sur les chevaux, les mulets, etc. Sur l'évolution de la législation de la contribution personnelle-mobilière entre 1792 et 1914, cf. par exemple Allix et Lecerclé (1926a, tome 1, pp. 104-118). Plus généralement, Allix et Lecerclé (1926a, tome 1, pp. 79-100, 101-160 et 185-253) fournissent une très utile description de l'évolution de la législation des « quatre vieilles » entre la Révolution et la Première Guerre mondiale. En dehors des traités relativement anciens de droit fiscal (tels que celui d'Allix et Lecerclé, publié en 1926, qui est sans doute le plus utile, car il décrit également la législation du nouveau système d'impôts directs créé en 1914-1917), il existe d'ailleurs très peu de sources secondaires précises sur la législation des « quatre vieilles ». En particulier, les très rares travaux contemporains consacrés à l'histoire de la fiscalité française au XIX^e siècle entrent relativement peu dans les « détails » de la législation et se contentent souvent d'utiliser les statistiques de recettes agrégées pour analyser l'évolution globale de la composition du prélèvement fiscal au niveau macroéconomique (cf. par exemple Bouvier (1973)).

2. Après la loi du 31 juillet 1917, seule la contribution foncière a continué de s'appliquer en tant qu'impôt d'Etat (ce qui explique pourquoi il n'existait pas entre 1917 et 1948 d'impôt cédulaire sur les revenus fonciers : la contribution foncière en tenait lieu, ce qui montre bien la continuité entre les deux systèmes), et elle ne sera définitivement supprimée (en tant qu'impôt d'Etat) que par le décret du 9 décembre 1948 (qui intégrera les revenus fonciers dans l'assiette de la taxe proportionnelle) (cf. infra).

bution des patentes, n'est plus calculée en fonction d'un barème fixé pour chaque profession commerciale, artisanale ou industrielle, mais elle continue de ne pas dépendre directement des bénéfices réalisés par les différentes entreprises, et le caractère « archaïque » de son assiette lui vaut un rejet quasiment consensuel de la part de la classe politique française de la fin du XX^e siècle¹. Enfin, la « taxe d'habitation », qui a remplacé la contribution personnelle-mobilière, continue d'être due par chaque contribuable (locataire ou propriétaire) en fonction de la valeur locative de son habitation principale, et les gouvernements des années 1980-1990 continuent de promettre régulièrement le remplacement de cette assiette « injuste » (outre que les valeurs locatives sont très rarement révisées, la corrélation avec le revenu est loin d'être parfaite) par une assiette plus directement liée au revenu.

Outre son caractère indiciaire, une caractéristique essentielle du système des « quatre vieilles » créé par la Révolution française était qu'il s'agissait d'impôts « de répartition » et non pas d'impôts « de quotité » : au lieu de fixer chaque année un taux d'imposition applicable à une assiette déterminée (système dit « de quotité »), comme le font tous les impôts modernes, l'Etat fixait chaque année le montant total des recettes que les différentes contributions devaient rapporter, puis ce montant total devait être réparti d'une façon ou d'une autre entre les contribuables de chaque département et de chaque commune de manière à rapporter ladite somme (système dit « de répartition »). Cette double caractéristique (système « indiciaire », et « de répartition ») implique en particulier qu'il est extrêmement difficile de calculer précisément la charge fiscale que représentaient les « quatre vieilles » en pourcentage du revenu des contribuables. D'une part, de par la nature même du système indiciaire, les revenus globaux des contribuables n'ont jamais eu à être déclarés dans le système des « quatre vieilles ». Le système fiscal en vigueur jusqu'en 1914 produisait des statistiques sur le nombre et la valeur locative des propriétés bâties et non bâties, le nombre de portes et fenêtres, le nombre de patentes, les loyers des locaux d'habitation et leur répartition, mais il ne produisait aucune statistique portant directement sur les revenus, ce qui explique d'ailleurs pourquoi il est si difficile d'étudier l'évolution de la répartition des revenus avant 1914². D'autre part, même si l'on parvient à estimer de façon satisfaisante le niveau des revenus des contribuables de l'époque, il est très difficile d'estimer précisément comment le poids moyen des « quatre vieilles » variait avec le niveau de revenu, à la fois du fait de la corrélation très imparfaite entre les revenus individuels et les indices utilisées pour calculer l'impôt (portes et fenêtres, propriétés foncières, barème de la patente, loyer) et des très fortes variations des taux effectifs d'imposition entre les départements et les communes dues aux aléas du système de répartition.

Malgré ces difficultés, on peut cependant être certain que le poids des « quatre vieilles » payées par les titulaires de hauts revenus était relativement léger, voire insignifiant. En 1907, dans le cadre du débat parlementaire sur la création d'un

1. La taxe professionnelle est calculée à partir de la valeur des équipements et de la masse salariale, et le gouvernement Jospin a annoncé en 1998 la suppression de cette part salariale de l'assiette.

2. Nous verrons dans la 3^e partie (chapitre 7, section 2.3) les informations qu'il est possible de tirer d'une exploitation des statistiques sur la répartition des valeurs locatives issues des « quatre vieilles ».

impôt sur le revenu, les services du ministère des Finances firent procéder à des sondages auprès des contrôleurs des impôts, « dans plus de 80 communes et sur près de 26 000 contribuables », pour estimer approximativement le poids moyen des « quatre vieilles » en fonction du niveau de revenu « réel » des contribuables. Les résultats, présentés le 20 janvier 1908 par le ministre des Finances Joseph Caillaux à la tribune de la Chambre des députés, sont éloquentes : le taux effectif d'imposition serait en moyenne de 1,38 % du revenu pour les revenus annuels inférieurs à 1 250 francs, de 1,49 % pour les revenus annuels compris entre 1 250 et 2 500 francs, de 2,08 % pour les revenus annuels compris entre 2 500 et 5 000 francs, de 2,06 % pour les revenus annuels compris entre 5 000 et 10 000 francs, de 1,94 % pour les revenus annuels compris entre 10 000 à 20 000 francs, et de 1,62 % pour les revenus annuels supérieurs à 20 000 francs¹. Rappelons qu'il faut multiplier les revenus exprimés en francs courants du début du siècle par un facteur de l'ordre de 20 pour obtenir des revenus exprimés en francs de 1998, que le revenu moyen était à l'époque de l'ordre de 1 400-1 500 francs par an et par foyer (soit environ 28 000-30 000 francs de 1998²), et que, d'après nos estimations, il « suffisait » en 1900-1910 de dépasser les 2 500 francs de revenu annuel (environ 50 000 francs de 1998) pour faire partie des 10 % des foyers disposant des revenus les plus élevés, et les 10 000 francs de revenu annuel (environ 200 000 francs de 1998) pour faire partie des 1 % des foyers disposant des revenus les plus élevés³. Les chiffres fournis par les services de Caillaux indiquent donc une très légère progressivité des « quatre vieilles » jusqu'au niveau du décile supérieur, puis une très légère régressivité à l'intérieur de ce dernier, et surtout à l'intérieur du centile supérieur. La précision de ces chiffres est sans doute largement illusoire, compte tenu notamment des très grandes difficultés auxquelles les contrôleurs des impôts de l'époque devaient faire face pour estimer les revenus « réels » de leur échantillon de contribuables, mais les ordres de grandeur peuvent être considérés comme significatifs. En particulier, le fait que les « quatre vieilles » pèsent proportionnellement légèrement moins lourd pour les bas revenus et les revenus élevés que pour les revenus « moyens » est parfaitement cohérent avec ce que nous savons de la législation de ces impôts. Comme l'avait d'ailleurs expliqué Caillaux à la tribune de la Chambre, et même si les « quatre vieilles » étaient en principe des impôts à peu près proportionnels (autant que peuvent l'être des impôts qui ne sont pas de quotité), les bas revenus bénéficiaient en pratique d'un certain nombre de mécanismes de décotes : par exemple, les contribuables dont le loyer était inférieur à un certain seuil (500 francs par an à Paris au début du siècle) ne payaient pas de contribution personnelle-mobilière. Quant aux revenus élevés, ils bénéficiaient notamment du fait que, proportionnellement, leur loyer (ou bien la valeur locative de leur habitation, s'ils étaient propriétaires) augmentait généralement moins que leur revenu⁴.

1. Ce discours est reproduit dans Caillaux (1910, pp. 208-209).

2. Cf. annexe G, tableau G-2, colonnes (6) et (7).

3. Cf. annexe B, tableaux B-10 et B-13, colonnes P90 et P99.

4. La légère régressivité des taux effectifs d'imposition pour les revenus élevés provient également du fait que les chiffres fournis par Caillaux prenaient en compte uniquement les « quatre vieilles » stricto sensu et non pas l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) créé en 1872 (cf. infra), ce qui fut

Mais au-delà de ces très légères variations en fonction du niveau de revenu, le fait essentiel à retenir est que les taux effectifs d'imposition étaient dans tous les cas extrêmement faibles : d'après les estimations présentées par Caillaux, les contribuables français d'avant 1914 ne payaient au total jamais plus de 2-2,1 % de leur revenu au titre des « quatre vieilles ». Ces ordres de grandeur sont d'ailleurs parfaitement cohérents avec le fait que quand la contribution foncière sur les propriétés bâties fut transformée en impôt de quotité en 1890, le taux en fut fixé à 3,2 % : en prélevant un taux uniforme de 3,2 % sur les valeurs locatives de l'ensemble des maisons et immeubles répertoriés lors de l'enquête de 1887-1888, on aboutissait à des recettes fiscales équivalentes à celles que rapportait la contribution foncière sur les propriétés bâties dans le système par répartition en vigueur jusqu'en 1890¹. Autrement dit, même dans le cas fiscalement peu favorable d'un contribuable dont l'intégralité des revenus aurait pris la forme de revenus fonciers, la contribution foncière due par ce contribuable n'aurait jamais excédé 3,2 % de son revenu total. La contribution foncière sur les propriétés non bâties fut à son tour transformée en impôt de quotité par la loi du 29 mars 1914, et son taux en fut fixé à 4 % (on en profita pour relever de 3,2 % à 4 % le taux applicable aux propriétés bâties). Ces taux maximaux de l'ordre de 3-4 % sont tout à fait représentatifs des taux d'imposition les plus élevés appliqués dans les rares impôts de quotité de l'époque. Encore faut-il préciser qu'une partie importante des revenus n'était frappée par aucun impôt : les revenus fonciers étaient de très loin les plus taxés dans le système des « quatre vieilles », et la contribution foncière, même si sa part dans les recettes totales a décliné lentement tout au long du XIX^e siècle, a continué de rapporter pendant tout le XIX^e siècle et jusqu'en 1914 beaucoup plus que toutes les autres contributions directes². D'un point de vue fiscal, la caractéristique fondamentale de la période qui s'achève en 1914 est que les personnes disposant de hauts revenus ont pu, et ce pendant plus d'un siècle, « accumuler en paix » : les impôts directs qu'ils ont eu à acquitter durant tout le XIX^e siècle et jusqu'en 1914 n'ont jamais dépassé des niveaux de l'ordre de 3-4 % de leurs revenus, c'est-à-dire des niveaux pratiquement insignifiants. Très concrètement, cela

d'ailleurs reproché à Caillaux à la Chambre, ce à quoi il répondit que ses services étaient dans l'incapacité de déterminer la répartition de l'IRVM en fonction de la tranche de revenu (cf. Caillaux (1910, pp. 208-211)). Cependant, s'il est vrai que la prise en compte de l'IRVM (dont le taux est de 3 % de 1872 à 1890 et de 4 % de 1890 à 1914) pourrait effectivement conduire à gommer cette légère régressivité constatée pour les très hauts revenus, le fait important est que cela ne changerait rien à la conclusion essentielle, à savoir que les taux effectifs d'imposition, y compris pour les revenus les plus élevés, étaient avant la Première Guerre mondiale toujours inférieurs à des niveaux extrêmement faibles (au grand maximum 3-4 % du revenu).

1. En réalité, les estimations de l'époque étaient que le taux moyen d'imposition de la contribution foncière sur les propriétés bâties dans l'ancien système de répartition était d'environ 4 %, mais on décida lors de la transformation de la contribution foncière sur les propriétés bâties en impôt de quotité (loi du 8 août 1890) d'en fixer le taux à 3,2 %, afin de « compenser » les propriétés bâties pour le fait qu'elles supportent déjà la contribution sur les portes et fenêtres (contrairement aux propriétés non bâties) (cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 1, pp. 185-205)).

2. D'après les statistiques de recettes rassemblées par Bouvier (1973, p. 240), la part de la contribution foncière dans les recettes totales des « quatre vieilles » serait passée d'environ 70 % au début du XIX^e siècle à environ 40-45 % à la veille de la Première Guerre mondiale, alors que la part de la contribution personnelle-mobilière serait passée de moins de 15 % à près de 20 % et la part de la patente de moins de 10 % à plus de 25 % (le reste (environ 5-10 %) correspond à la contribution des portes et fenêtres).

signifie que les hauts revenus, après avoir payé leurs impôts, disposaient pendant tout le XIX^e siècle et jusqu'en 1914 d'au moins 96-97 % (voire de plus de 98 %, d'après les estimations données par Caillaux) de leurs revenus avant impôt pour consommer, rémunérer leurs domestiques, et surtout acquérir de nouvelles propriétés, élargir leur portefeuille de valeurs mobilières, financer de nouveaux investissements dans leurs entreprises. Il s'agissait donc de conditions idéales pour accumuler des fortunes considérables, d'autant plus que la période 1815-1914 se caractérisa également par une très grande stabilité monétaire.

1.2. L'IMPÔT SUR LE REVENU DES VALEURS MOBILIÈRES (IRVM) (LOI DU 29 JUIN 1872)

Il faut cependant prendre garde de ne pas exagérer l'ampleur de la rupture introduite par la loi du 15 juillet 1914 en tant que telle. Ainsi que nous le verrons plus loin, les taux d'imposition introduits par la loi du 15 juillet 1914 se situaient en effet dans la droite ligne de ce que l'on considérait à l'époque comme des taux d'imposition « raisonnables » : les taux du premier barème progressif de l'impôt sur le revenu, appliqués aux revenus de 1915, s'échelonnaient entre 0,4 % et 2 %, et le taux marginal d'imposition applicable aux revenus les plus élevés était de 2 %. Ce n'est qu'après la Première Guerre mondiale que les taux marginaux les plus élevés atteignirent des niveaux « modernes » de plusieurs dizaines de % auxquels nous sommes depuis longtemps habitués. En elle-même, la loi du 15 juillet 1914 ne changeait donc rien à la caractéristique essentielle du système antérieur du point de vue de l'accumulation du capital par les hauts revenus, à savoir que la ponction fiscale ne représentait pour ces deniers qu'une charge pratiquement insignifiante. La rupture introduite par la loi du 15 juillet 1914 était donc davantage de nature conceptuelle et institutionnelle (on créait pour la première fois une imposition fondée sur le revenu global des contribuables) que de nature quantitative. La rupture institutionnelle créait certes les conditions d'une rupture quantitative au niveau des taux d'imposition, mais, ainsi que nous le verrons plus loin, il est fort possible que des taux d'imposition extrêmement faibles auraient pu continuer de s'appliquer pendant longtemps encore si quatre années de guerre « mondiale » n'avaient pas mis les finances et l'opinion publiques dans un état tel que la hausse vertigineuse des taux d'imposition applicables aux hauts revenus s'est imposée à tous à l'issue des hostilités. La véritable rupture est donc sans doute davantage due à la fracture politique et sociale majeure constituée par les quatre années de la Première Guerre mondiale elles-mêmes qu'à la loi du 15 juillet 1914 en tant que telle.

Cette interprétation semble confirmée par le fait que d'autres ruptures institutionnelles du même ordre avaient déjà eu lieu avant la loi du 15 juillet 1914, sans pour autant se transformer en des ruptures « quantitatives » au niveau des taux d'imposition. Il faut tout d'abord mentionner la loi du 29 juin 1872 instituant l'« impôt sur le revenu des valeurs mobilières » (IRVM), qui constitua sans doute l'innovation la plus importante introduite entre 1792 et 1914 dans le système des « quatre vieilles ». L'IRVM était d'abord un impôt « moderne » du point de vue de

sa forme : il s'agissait d'un impôt de quotité, dont le taux fut initialement fixé à 3 %, avant d'être porté à 4 % par la loi du 26 septembre 1890, et qui frappait à ce taux uniforme l'ensemble des revenus des valeurs mobilières. La rupture était d'autant plus nette avec la logique « indiciaire » des « quatre vieilles » que l'assiette de l'IRVM était dès son origine conçue d'une façon extrêmement large : l'IRVM frappait non seulement les dividendes versés aux actionnaires et les intérêts versés aux porteurs d'obligations, mais également les « revenus de toute nature » que le détenteur de valeurs mobilières pouvait être amené à recevoir en plus du remboursement du capital engagé, quelle que soit la forme juridique que pouvaient prendre ces revenus (distribution de réserves précédemment constituées par la société, primes de remboursement, plus-values sur actions liées à la dissolution d'une société, etc.¹). La seule exemption majeure concernait les intérêts versés aux détenteurs de rentes d'Etat, d'obligations du Trésor, de bons du Trésor, de Bons de la Défense Nationale, etc. : tous les « fonds d'Etat » resteront toujours exonérés d'IRVM (à la différence des titres émis par les communes, départements, PTT, Chemins de fer, etc., qui ont toujours été soumis à l'IRVM). Mentionnons également le cas des « fonds d'Etat étrangers » (c'est-à-dire les titres émis par des Etats autre que la France) et des « valeurs étrangères non abonnées » (c'est-à-dire les valeurs émises par des sociétés étrangères sans implantation en France²), qui sous l'empire de la loi de 1872 n'étaient pas passibles de l'IRVM. Ces deux exemptions furent cependant supprimées par la loi du 29 mars 1914, qui en profita même pour fixer à 5 % le taux applicable aux fonds d'Etat étrangers et aux valeurs étrangères non abonnées, tout en conservant pour toutes les autres valeurs mobilières le taux général de 4 % appliqué depuis 1890³, si bien que seuls les fonds d'Etat français restèrent exonérés d'IRVM après 1914 et durant tout l'entre-deux-guerres, ce qui constitue une pratique assez courante d'un Etat cherchant à inciter les épargnants (petits et gros) à lui prêter leur argent en échange d'un taux d'intérêt raisonnable. Au final, à cette exception importante près, l'assiette de l'IRVM était sans doute l'assiette la plus large qu'un impôt sur les revenus du capital mobilier ait jamais eue en France, surtout si on la compare aux multiples exemptions qui caractérisent le traitement de ces mêmes revenus par l'impôt sur le revenu de la fin du XX^e siècle. La « modernité » de l'IRVM s'exprimait également dans son mode de prélèvement : l'IRVM a toujours été prélevé à la source, c'est-à-dire qu'il a toujours été acquitté directement par la collectivité émettrice des valeurs mobilières (banques, sociétés de capitaux, compagnies d'assurances, etc.), à chaque fois

1. Pour une description très précise de l'assiette de l'IRVM et de son évolution depuis la loi de 1872, cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 1, pp. 254-318).

2. Les « valeurs étrangères non abonnées » étaient définies par opposition aux « valeurs étrangères abonnées », catégorie qui regroupait les valeurs émises par des sociétés étrangères ayant en France des titres cotés, y émettant des emprunts ou y exploitant des biens, et qui dès la loi de 1872 furent imposées à l'IRVM dans les mêmes conditions et au même taux que les valeurs émises par les sociétés françaises (les très grandes difficultés pratiques qu'aurait entraînées la taxation de revenus mobiliers versés par des sociétés étrangères sans aucune implantation en France avaient conduit le législateur de 1872 à exonérer purement et simplement les valeurs étrangères non abonnées).

3. Cette habitude de taxer les fonds d'Etat étrangers et les valeurs étrangères non abonnées à un taux légèrement supérieur au taux général de l'IRVM fut conservée par la suite, et l'IRVM se caractérisa donc à partir de 1914 comme un impôt proportionnel mais dont les taux proportionnels d'imposition variaient légèrement en fonction du type de valeurs mobilières en question.

que cette dernière effectuait une distribution de dividendes à ses actionnaires ou une distribution d'intérêts ou de « revenus de toute nature » à ses porteurs d'obligations et de « valeurs mobilières de toute nature », quelle que soit la forme juridique exacte de ces dernières. De l'avis de tous les observateurs de l'époque, ce mode de prélèvement a toujours garanti un excellent recouvrement de l'IRVM et une fraude d'une ampleur extrêmement limitée, ce qui explique également pourquoi les recettes de l'IRVM ont toujours constitué une source statistique de premier choix permettant d'estimer le volume des revenus des valeurs mobilières en France avant 1914 et dans l'entre-deux-guerres¹.

Au-delà de cette rupture sur la forme (impôt de quotité prélevé à la source sur une assiette de revenus définie de façon très large), la rupture introduite par l'IRVM dans le système des « quatre vieilles » tenait surtout à la nature même des revenus taxés : avant 1872, les détenteurs de valeurs mobilières (les « capitalistes ») n'étaient jamais taxés en tant que tels, contrairement aux propriétaires fonciers, qui étaient touchés par la contribution foncière, et aux « entrepreneurs », qui étaient touchés par la contribution des patentes. Les détenteurs de valeurs mobilières payaient certes la contribution des portes et fenêtres et la contribution personnelle-mobilière (comme tout le monde), mais ils ne payaient aucune contribution spécifique sur leurs revenus mobiliers. En créant l'IRVM, le législateur de 1872 ne faisait d'une certaine manière qu'adapter le système fiscal à l'évolution économique et sociale : on reconnaissait enfin officiellement l'apparition et l'irrésistible ascension d'une nouvelle catégorie de possédants, dont le patrimoine se composait d'actions et d'obligations bien davantage que de terrains, maisons ou immeubles. Au-delà de cette opposition bien connue entre les nouveaux « capitalistes » et les anciens propriétaires fonciers, qui avaient jusqu'ici été les principales cibles du système d'impôts directs légué par la Révolution française, l'opposition entre « capitalistes » et « entrepreneurs » a également son importance et mérite que l'on s'y attarde quelque peu.

Dès son origine, l'IRVM s'est en effet présenté comme un impôt pesant sur les « capitalistes » et non pas sur les « entrepreneurs » : l'IRVM taxait les dividendes et les intérêts distribués aux détenteurs de valeurs mobilières, mais en aucun cas les bénéfices dégagés par les entrepreneurs individuels. Seules les sociétés de capitaux étaient susceptibles d'avoir à acquitter l'IRVM, alors que les sociétés de personnes n'ont jamais été concernées par cet impôt, y compris lorsqu'elles prenaient la forme de grosses sociétés en nom collectif. Encore faut-il préciser que ce sont les revenus distribués aux détenteurs des valeurs mobilières émises par les sociétés de capitaux qui étaient visés et non pas les bénéfices des sociétés de capitaux en tant que tels : une société anonyme pouvait fort bien faire des bénéfices et ne payer aucun IRVM (au cas où elle mettait tous ses bénéfices en réserve et n'effectuait aucune distribution de dividendes), et inversement elle pouvait ne faire aucun bénéfice et payer de l'IRVM (sur les intérêts distribués à ses éventuels porteurs

1. Cf. par exemple les estimations réalisées par Dugé de Bernonville (cf. annexe G, tableau G-14). De la même façon que pour tous les impôts prélevés à la source (cf. par exemple le cas de l'impôt cédulaire sur les salaires de 1939 à 1948, ou encore celui de la CSG dans les années 1990), les statistiques produites par l'IRVM se résument cependant aux recettes globales, et elles ne permettent donc pas d'étudier la répartition des revenus de valeurs mobilières au niveau individuel.

d'obligations¹). Le groupe social typique visé par l'IRVM était constitué des actionnaires et des porteurs d'obligations des grosses sociétés anonymes (les « capitalistes »), par opposition à la fois aux « entrepreneurs », aux directeurs salariés et aux sociétés elles-mêmes. En pratique, toutes ces frontières entre « capitalistes », « entrepreneurs » et « directeurs salariés » étaient probablement tout aussi poreuses au XIX^e siècle qu'elles l'ont été au cours du XX^e siècle, ainsi que nous l'avons vu dans le chapitre 2². Il n'en est pas moins vrai qu'en créant l'IRVM, ce sont surtout les « capitalistes qui s'enrichissent en dormant » et non pas les « chefs d'entreprise » que le législateur de 1872 avait souhaité atteindre. Cet état d'esprit continua d'ailleurs d'être celui de l'IRVM durant toute la durée de son existence : par exemple, les rémunérations versées aux gérants des SARL, catégorie de revenu qui apparut après la création de cette nouvelle forme de société en 1925, ne furent jamais soumises à l'IRVM, de la même façon les parts de bénéfices perçus par les associés des SNC ou que les salaires versés aux directeurs salariés des SA : les gérants des SARL furent considérés comme des « chefs d'entreprise » au même titre que les associés des SNC et les directeurs salariés des SA, et non pas comme des « capitalistes qui s'enrichissent en dormant ».

On voit donc que la III^e République disposait avec l'IRVM, et ce dès le début des années 1870, d'un instrument institutionnel puissant lui permettant de taxer de façon relativement simple et efficace la catégorie de revenus la plus emblématique des inégalités sociales criantes de l'époque, tout en préservant la partie perçue comme la plus « entrepreneuriale » du monde capitaliste. Il aurait été techniquement très simple pour les gouvernements de la période 1872-1914 de transformer cet instrument virtuel en un véritable outil de redistribution et de justice sociale : il aurait suffi d'augmenter de façon substantielle le taux de l'IRVM, par exemple en le portant à 10 % ou 20 %, voire davantage. Mais le fait est qu'aucun gouvernement avant la Première Guerre mondiale ne prit une telle responsabilité : les gouvernements qui se succédèrent choisirent de maintenir le taux de l'IRVM à 3 % de 1872 à 1890, puis à 4 % de 1890 à 1914. Autrement dit, l'IRVM ne changea essentiellement rien au fait qui nous intéresse ici, à savoir que la ponction fiscale opérée sur les hauts revenus représentait jusqu'en 1914 une charge pratiquement insignifiante pour ces derniers, tout du moins par rapport à nos standards « modernes ». Ce n'est qu'après la Première Guerre mondiale que les taux de l'IRVM atteignirent des niveaux « modernes », à un moment où le poids des nouveaux impôts sur les revenus créés en 1914-1917 avait de toute façon largement dépassé pour les hauts revenus celui de l'IRVM³. Cet exemple de l'IRVM est intéressant, car il montre de façon incontestable que le faible poids de l'impôt pour les hauts revenus jusqu'en 1914 était un état de fait qui allait bien au-delà d'un

1. Notons cependant que du fait du prélèvement à la source et de l'absence d'émission de rôles individuels (qui seuls auraient pu permettre au fisc de prendre en compte les caractéristiques individuelles du porteur), l'IRVM a toujours été strictement impersonnel : par exemple, une obligation émise à 425 francs et remboursée à 500 francs implique un IRVM calculé sur un revenu de 75 francs, même si le porteur a acheté l'obligation en Bourse à 480 francs ; de même, les plus-values sur actions liées à la dissolution d'une société sont taxées sur la base de la différence avec le cours d'émission des actions, y compris pour les actionnaires qui ont acheté leurs actions plus cher.

2. Cf. chapitre 2, sections 1.1.2 et 1.2.2.

3. Sur l'évolution des taux d'imposition de l'IRVM, cf. annexe C, section 1.

simple problème institutionnel : avant la Première Guerre mondiale, l'idée même qu'un taux d'imposition puisse dépasser des niveaux de l'ordre de 3-4 % du revenu, y compris pour les revenus des « capitalistes », ne semblait tout simplement pas « raisonnable ».

1.3. L'IMPÔT PROGRESSIF SUR LES SUCCESSIONS (LOI DU 25 FÉVRIER 1901)

Outre la création de l'IRVM par la loi de 1872, l'autre grande rupture conceptuelle et institutionnelle introduite dans le système fiscal français avant 1914 fut la création d'un impôt progressif sur les successions par la loi du 25 février 1901. Jusqu'en 1901, l'impôt sur les successions était totalement proportionnel : chaque succession était taxée au même taux, dès le premier franc, quel que soit son montant, aussi élevé soit-il. Le taux proportionnel appliqué variait avec le degré de parenté (le taux applicable aux héritiers en ligne collatérale (frères et sœurs, cousins, etc.) et entre non-parents était toujours légèrement plus élevé que le taux applicable en ligne directe (enfants, petits-enfants, etc.)), mais jamais avec le montant de la succession. Cet impôt proportionnel sur les successions avait été institué en 1799 (loi du 22 frimaire an VII) en remplacement des multiples taxes sur les successions qui existaient déjà sous l'Ancien Régime, et il avait continué de s'appliquer depuis lors. La seule réforme importante apportée à la loi de l'an VII entre 1799 et 1901 fut la loi du 18 mai 1850, qui mit fin à l'exonération de la rente française de l'impôt sur les successions (exonération qui avait été instituée en 1799 pour restaurer le crédit de l'Etat après la banqueroute des 2/3), et qui décida en outre que les biens meubles seraient désormais taxés au même taux que les immeubles (sous l'empire de la loi de l'an VII, les biens meubles étaient taxés à un taux légèrement inférieur), ce qui constituait une sorte de reconnaissance officielle de l'importance prise par la fortune mobilière, de la même façon que la création de l'IRVM en 1872¹.

Mais ce n'est qu'en 1901 que le sacro-saint principe de la proportionnalité de l'impôt fut mis à mal : l'impôt progressif sur les successions créé en 1901 est le premier grand impôt progressif créé en France, avant même la création de l'impôt progressif sur le revenu en 1914, et on pourrait donc considérer que c'est l'année 1901 et non pas l'année 1914 qui marque l'entrée de la France dans l'ère de la redistribution fiscale « moderne ». De la même façon que pour l'impôt sur le revenu, le vote de l'impôt progressif sur les successions a donné lieu à de longs et tumultueux débats parlementaires, et c'est le Sénat qui en retarda l'adoption (le principe de la progressivité de l'impôt successoral avait été adopté par la Chambre des députés dès le 22 novembre 1895). Outre qu'elle ouvrait la voie à la création d'un impôt progressif sur le revenu, la loi du 25 février 1901 représentait en effet une remise en cause radicale de la « philosophie fiscale » antérieure. Jusqu'en 1901, on pouvait continuer d'entretenir la fiction selon laquelle l'impôt sur les successions représentait une sorte de contrepartie pour la sécurité des biens et des titres de pro-

1. Pour un exposé synthétique de l'évolution de la législation de l'impôt sur les successions entre la loi de 1799 et la loi de 1901, cf. Daumard (1973, pp. 1-40). Cf. également Baudrin (1929).

priété que l'Etat garantissait aux individus, services de sécurité dont on pouvait considérer que la valeur et le coût étaient plus ou moins proportionnels à la valeur de la propriété en question, et dont chaque génération s'acquittait une bonne fois pour toutes au moment de l'héritage. Avec la loi de 1901, on basculait définitivement dans un système où l'impôt avait également pour fonction de corriger (ne serait-ce que légèrement) les inégalités de fortunes transmises par l'héritage, au moyen de taux plus élevés applicables aux successions importantes. Cette conception traditionnelle, selon laquelle acquitter l'impôt sur les successions ne serait qu'un moyen d'enregistrer sa propriété auprès de l'Etat afin de pouvoir en jouir en toute sécurité, et non pas un mode de redistribution de la richesse transmise par héritage, s'exprime d'ailleurs dans le fait que l'impôt sur les successions, dans la terminologie fiscale officielle, a toujours fait partie, de la loi de 1799 jusqu'à nos jours, de la catégorie plus large des « droits d'enregistrement », et plus spécifiquement des « droits de mutation », droits qui sont prélevés sur les « mutations effectuées à titre gratuit » (c'est-à-dire sans contrepartie financière), et notamment sur les « mutations par décès » (c'est-à-dire sur les successions), mais également, suivant des modalités d'imposition particulières, sur les « mutations à titre onéreux », c'est-à-dire sur les mutations de titres de propriété qui se font en échange d'argent (ou d'autres titres de propriété). La loi du 25 février 1901 constitue également une révolution pour le chercheur : c'est à partir de cette date que l'administration fiscale se mit à classer les successions en fonction de leur montant global et à publier les tableaux statistiques correspondants, tableaux qui nous permettront d'étudier l'évolution du niveau des grosses successions tout au long du XX^e siècle (cf. chapitre 6).

Il ne faut cependant pas se faire d'illusions sur les conséquences que la création d'un impôt progressif sur les successions eut sur les taux effectifs de pression fiscale imposés aux contribuables fortunés avant la Première Guerre mondiale : de la même façon que pour l'IRVM, la portée pratique de cette innovation institutionnelle résolument « moderne » fut grandement limitée par la faiblesse des taux d'imposition qui furent appliqués. Les taux d'imposition prévus par la loi du 25 février 1901 étaient en effet extrêmement modestes : en ligne directe, c'est-à-dire entre parents et enfants, grands-parents et petits-enfants, etc., le taux marginal le plus élevé, applicable à la fraction des parts successorales transmises à chaque héritier supérieure à 1 million de francs, n'était que de 2,5 %. Autrement dit, sous l'empire de la loi du 25 février 1901, un capitaliste ou un propriétaire foncier fortuné pouvait être certain de pouvoir transmettre quoi qu'il arrive la quasi-totalité de sa fortune à ses enfants : quel que soit le niveau de sa fortune, ses enfants disposeraient toujours après sa mort et après avoir payé l'impôt progressif sur les successions d'au moins 97,5 % du montant du patrimoine qu'il avait constitué (ou dont il avait lui-même hérité). La loi du 25 février 1901 ne changeait donc rien à la caractéristique essentielle du régime d'accumulation du capital qui avait prévalu durant tout le XIX^e siècle, à savoir que la ponction fiscale opérée par l'Etat à chaque génération ne représentait pour chaque dynastie qu'une charge pratiquement insignifiante dans le processus de constitution et de transmission des fortunes. Il ne fait aucun doute qu'une telle ponction fiscale apparaissait exorbitante aux yeux des contribuables fortunés de l'époque, qui avaient souvent tendance à

considérer qu'un « fils succédant à son père » ne faisait en réalité qu'accomplir un « devoir sacré » de perpétuation d'une même propriété familiale, et que cette simple perpétuation ne devrait donner lieu à aucune imposition¹. De fait, ce taux marginal supérieur de 2,5 %, aussi faible soit-il, constituait une augmentation sensible par rapport aux taux appliqués antérieurement, puisque sous l'empire de la loi de l'an VII, le taux (proportionnel) applicable aux successions en ligne directe n'était que de 1 %². Selon les observateurs de l'époque, l'opposition à la progressivité de l'impôt successoral et le sentiment d'une pression fiscale largement excessive étaient tels que l'ampleur de la fraude fiscale sur les successions augmenta de façon sensible sitôt après le vote de la loi de 1901. Mais avec un siècle de recul, et si l'on se place du point de vue « objectif » des conséquences économiques concrètes de l'impôt successoral sur le processus d'accumulation dynastique du capital et de transmission des inégalités patrimoniales à travers les générations, force est de constater que cet impôt prélevé une fois par génération ne pouvait guère avoir d'impact autre que marginal. Si l'on ajoute à cela le fait que dans le cadre du système des « quatre vieilles » et de l'IRVM, les flux annuels de revenus du patrimoine n'étaient amputés au grand maximum qu'à hauteur de 3-4 % par an, on voit à quel point le système fiscal en vigueur avant la Première Guerre mondiale était un système qui permettait d'« accumuler en paix », y compris après la création de l'impôt progressif sur les successions.

Il est particulièrement intéressant de noter que les taux d'imposition fixés par la loi du 25 février 1901 ne furent relevés que de façon extrêmement modeste entre 1901 et 1914 : un premier relèvement eut certes lieu dès 1902 (on créa de nouvelles tranches, et le taux marginal supérieur passa de 2,5 % à 5 %), puis un second en 1910 (le taux marginal supérieur passa de 5 % à 6,5 %), second relèvement dont l'objectif affiché était de contribuer au financement des « retraites ouvrières et paysannes » (ROP) instituées la même année, mais le fait important est que ce n'est qu'après la Première Guerre mondiale que les taux marginaux les plus élevés applicables aux successions en ligne directe connurent des hausses nettement plus substantielles et atteignirent rapidement des niveaux « modernes³ ». Cette évolution de l'impôt progressif sur les successions entre 1901 et 1914 est encore plus révélatrice que celle de l'IRVM entre 1872 et 1914, car elle montre que la modération fiscale d'avant 1914 était un état de fait qui allait bien au-delà de la question de la progressivité : la faiblesse des taux de l'impôt proportionnel qu'était l'IRVM aurait en effet pu s'expliquer par la crainte de frapper trop lourdement les petits épargnants, mais le fait que les taux supérieurs de l'impôt progressif sur les successions restèrent bloqués à des niveaux à peine supérieurs montre que la no-

1. Suivant les termes employés en 1872 par l'une des multiples commissions parlementaires du XIX^e siècle qui se prononcèrent contre la progressivité de l'impôt successoral, cités par Daumard (1973, p. 20) : « Quand un fils succède à son père, ce n'est pas à proprement parler une transmission de biens qui a lieu ; ce n'est qu'une jouissance continuée, disaient les auteurs du Code civil. Cette doctrine serait, si elle était entendue dans un sens absolu, exclusive de tout impôt sur les successions en ligne directe ; elle commande du moins une extrême modération dans la fixation du droit. »

2. Sous l'empire de la loi de l'an VII, le taux applicable en ligne directe n'était en réalité de 1 % que pour les immeubles, et de seulement 0,25 % pour les meubles (ce n'est qu'à partir de la loi de 1850 que les meubles furent taxés au même taux que les immeubles).

3. Sur l'évolution des barèmes de l'impôt progressif sur les successions, cf. annexe J, section 3.

tion de taux « raisonnable » qui avait cours à l'époque s'appliquait également aux plus grandes fortunes (seule une poignée de successions subissait chaque année les taux marginaux supérieurs de 5 % et 6,5 %, qui en outre ne s'appliquaient qu'à une petite fraction des fortunes en question¹). Cet argument politique n'avait d'ailleurs pas échappé aux défenseurs de l'impôt sur le revenu, qui, lors des débats parlementaires de 1907-1908, firent valoir à ceux de leurs adversaires qui prédisaient que les taux supérieurs de l'impôt progressif sur le revenu atteindraient rapidement des niveaux astronomiques que les taux de l'impôt progressif sur les successions n'avaient pratiquement pas changé depuis 1901².

2. L'architecture générale du système d'impôts sur les revenus créé en 1914-1917

La loi du 15 juillet 1914 représente l'aboutissement d'un très long processus législatif. De premiers projets d'impôt sur le revenu avaient été débattus dès 1848, mais ces projets furent mis en sommeil durant le Second Empire, et c'est l'avènement de la III^e République qui marqua le véritable retour du thème de la réforme fiscale sur le devant de la scène politique, avec dès 1872 la création de l'IRVM. Durant les premières décennies de la III^e République, les partisans de l'impôt sur le revenu furent cependant davantage préoccupés par la consolidation du nouveau régime que par la mise en avant de leurs projets fiscaux « révolutionnaires », et il fallut attendre la fin des années 1890 et la montée en puissance du parti radical pour que la question de l'impôt sur le revenu devienne une préoccupation permanente du Parlement et un sujet de conflit politique majeur lors des confrontations électorales. Ce processus parlementaire menant à la loi du 15 juillet 1914 a déjà été largement étudié, et nous nous ne rentrerons pas ici dans la longue chronologie des multiples projets, commissions et péripéties parlementaires qui se sont succédé jusqu'en 1914³.

Rappelons simplement que l'impôt sur le revenu fit l'objet d'un conflit gauche/droite relativement « classique » dans ses grandes lignes : le projet fut porté par les groupes parlementaires et les partis politiques situés dans la partie gauche de l'échiquier politique, alors les groupes parlementaires et partis politiques situés à droite s'y opposèrent ; les premiers voyaient dans l'impôt sur le revenu un indispensable instrument de redistribution et de justice sociale, alors que les seconds décrivaient ce projet comme une « dangereuse aventure », qui au mieux répandrait l'illusion selon laquelle « taxer les riches » suffirait à améliorer le sort des masses, et qui au pire risquait de perturber gravement les « forces naturelles » qui conduisaient spontanément à une telle amélioration. La nouveauté de

1. Cf. annexe J, section 3.2.

2. Cf. notamment la séance du 20 janvier 1908, où Caillaux exprime très clairement cet argument : « Puisque, depuis six ans, nous avons dans notre législation un impôt à caractère progressif dont le taux n'a pas changé, ne venez pas nous dire que le système de la progressivité aura pour conséquence nécessaire, dans un délai rapproché, des augmentations de tarif » (ce discours est reproduit dans Caillaux (1910, p. 115)).

3. Cf. les références données dans l'introduction générale, section 2.2.1.

l'enjeu, notamment par comparaison à la question du régime politique et de la place de l'Eglise (questions qui structuraient encore fortement la vie politique de l'époque), explique cependant pourquoi les positionnements politiques individuels furent souvent plus complexes. A droite¹, on trouvait parmi les opposants à l'impôt sur le revenu à la fois les républicains dits du « centre » et du « centre-droit », fervents défenseurs du libéralisme économique et de la non-intervention de l'Etat dans les finances privées, très attachés au système des « quatre vieilles » hérité de la Révolution française, mais également des groupes de parlementaires monarchistes ou fraîchement ralliés à la République, qui ne manquaient pas de railler la façon dont les projets d'impôt sur le revenu ne faisaient que ressusciter les procédés inquisitoriaux généralement attribués à l'Ancien Régime, mais qui en pratique étaient souvent beaucoup plus méfiants vis-à-vis du libéralisme économique et du capitalisme « sauvage » et nettement moins hostiles à l'impôt sur le revenu que nombre de républicains pourtant situés à leur gauche dans l'hémicycle parlementaire². A gauche, la situation n'était guère plus simple : même si les parlementaires issus de l'aile droite du parti radical étaient souvent très proches des républicains du « centre » et du « centre-droit » sur les questions économiques, il reste que les radicaux furent dans leur ensemble les principaux inspirateurs de l'impôt sur le revenu, tant cette réforme correspondait bien à leur projet politique de « réforme sociale dans le respect de la propriété privée » ; inversement, les socialistes, qui en principe auraient dû être les plus réceptifs à l'idée de « taxer les riches », exprimèrent souvent un certain scepticisme : l'impôt sur le revenu pouvait certes favoriser une certaine redistribution des revenus, mais ce projet ne s'attaquait pas au fondement même de l'inégalité capitaliste (à savoir la propriété privée du capital), et il risquait même d'assoupir les travailleurs dans leur marche historique vers la Révolution socialiste et l'appropriation collective des moyens de production. Cette ambivalence des socialistes (et plus encore des communistes, après la scission de 1920) vis-à-vis de l'impôt sur le revenu se retrouve d'ailleurs tout au long du XX^e siècle, et nous verrons que ce facteur contribue à expliquer certains points essentiels de l'évolution de la législation, et notamment la difficile intégration des salaires dans le régime de droit commun.

Rappelons également que c'est le second projet Caillaux (1907) qui finit par devenir, après de multiples péripéties, dont la plus spectaculaire fut sans doute

1. Nous tenterons autant que possible d'utiliser les termes de « droite » et de « gauche » de façon purement descriptive, c'est-à-dire pour désigner les partis politiques et groupes parlementaires qui composent la moitié droite et la moitié gauche de l'hémicycle parlementaire aux différentes époques. Cette précision s'impose d'autant plus que le terme de « droite », qui était alors étroitement associé aux courants hostiles au régime républicain, était très rarement utilisé par les groupes parlementaires de la partie droite des hémicycles parlementaires du début du siècle et de l'entre-deux-guerres pour se désigner eux-mêmes : les rares députés ouvertement monarchistes qui l'utilisaient encore avaient pratiquement disparu de la Chambre des députés dès avant la Première Guerre mondiale, et jusqu'en 1940 on trouve des groupes parlementaires intitulés (de gauche à droite) « Gauche radicale », « Gauche républicaine et démocratique », « Républicains de gauche », etc., qui malgré leur nom se situent tous à la droite du parti radical (et, a fortiori, à la droite des communistes et des socialistes).

2. Goguel (1946, p. 40) va même jusqu'à écrire, à propos des légitimistes : « Il y avait en eux peut-être un orgueil de caste, mais certainement pas d'égoïsme de classe : ce ne fut pas de leur côté qu'on combattit l'impôt sur le revenu lorsqu'il fut proposé à l'Assemblée et rejeté à la demande de Thiers, parce que contraire aux principes de la fiscalité révolutionnaire. »

l'affaire Calmette¹, le socle du système adopté en 1914-1917, ce qui explique pourquoi on associe souvent à la création de l'impôt sur le revenu le nom de Joseph Caillaux, jeune inspecteur des finances auteur en 1897 d'un traité sur *Les Impôts en France* et ministre radical des Finances en 1899-1900 puis à nouveau en 1907-1908, et ce bien que Caillaux lui-même ne fût plus aux affaires quand son projet fut finalement adopté. Le projet déposé par Caillaux en 1907 proposait la suppression pure et simple des « quatre vieilles » et leur remplacement par un double système composé d'un ensemble d'impôts dits « cédulaires », pesant séparément sur chaque catégorie (ou « cédule ») de revenus, et d'un « impôt général sur le revenu » (IGR), impôt progressif pesant sur le revenu global des contribuables (c'est-à-dire sur la somme de tous les revenus des différentes catégories). Le principe général du système Caillaux était que chaque catégorie de revenus devait d'abord être imposée une première fois au titre de l'impôt cédulaire lui correspondant, puis que la petite minorité de contribuables dont le revenu global était suffisamment élevé devait être imposée une seconde fois au titre de l'IGR, suivant un barème progressif dont le taux devait être une fonction croissante du revenu global des contribuables. Chacune des deux composantes de ce système mixte jouait donc un rôle bien distinct : les impôts cédulaires étaient censés toucher un large partie de la population, suivant un barème quasiment proportionnel aux revenus, et leur vocation première était de rapporter des recettes fiscales à l'Etat, en remplacement des recettes anciennement fournies par les « quatre vieilles », mais de façon plus « juste » que ces dernières (car mieux proportionnés aux véritables capacités contributives des contribuables) ; l'IGR était au contraire conçu pour toucher uniquement une petite minorité de contribuables aisés, suivant un barème fortement progressif, et son rôle était d'assurer une certaine redistribution des revenus.

Après près de deux années de débats parlementaires, le double système proposé par Caillaux fut définitivement adopté par la Chambre des députés le 9 mars 1909. Mais le Sénat, aussi hostile à l'impôt progressif sur le revenu qu'il l'avait été vis-à-vis de l'impôt progressif sur les successions, refusa de voter le texte et bloqua l'application du nouveau système. Il est difficile de dire combien de temps aurait pu durer cette résistance sénatoriale en l'absence de Première Guerre mondiale, mais il est certain que les tensions internationales de 1913-1914, et notamment les nouvelles charges financières créées par la loi des trois ans et les « impératifs de la défense nationale », contribuèrent de façon décisive à débloquent la situation, sans doute davantage que les bons résultats des radicaux et des socialistes aux élections de mai 1914. Le Sénat espéra tout d'abord s'en sortir à bon compte en votant la loi du 29 mars 1914, qui reprenait certaines dispositions du projet Caillaux concernant les impôts cédulaires applicables aux revenus du capital², mais il fut finalement

1. Du nom du directeur du journal *Le Figaro* assassiné le 16 mars 1914 par la propre femme de Joseph Caillaux, à la suite de la violente campagne de presse menée contre son mari, dont le point culminant fut la publication dans *Le Figaro* du 13 mars 1914 de la lettre signée « Ton Jo » adressée par Joseph Caillaux à sa maîtresse en 1901 après l'échec du premier projet Caillaux, dans laquelle ce dernier écrivait avoir « écrasé l'impôt sur le revenu en ayant l'air de le défendre » (cette lettre devait montrer que les promoteurs de l'impôt sur le revenu n'étaient que des opportunistes utilisant ce projet néfaste dans le seul but d'assurer leur ascension politique).

2. La loi du 29 mars 1914 transforme la contribution foncière des propriétés non bâties en impôt de quo-

contraint d'inclure les articles du projet Caillaux concernant l'IGR dans la loi de finances votée le 15 juillet 1914, à peine plus de deux semaines avant l'assassinat de Jaurès et la déclaration de guerre. Pour l'essentiel, la loi du 15 juillet 1914 reprenait la forme générale de l'IGR proposé par Caillaux en 1907 et adopté par la Chambre des députés en 1909. En particulier, de la même façon que dans le projet Caillaux, il était prévu que seuls les contribuables dont le revenu global dépassait les 5 000 francs par an, soit plus de trois fois plus que le revenu moyen de l'époque, qui était avant la Première Guerre mondiale de l'ordre de 1 400-1 500 francs par foyer et par an¹, seraient imposables au titre de l'IGR et devraient obligatoirement déposer une déclaration de revenus. Car le point essentiel du second projet Caillaux, repris par le Sénat en 1914, était en effet que l'IGR était conçu comme un véritable impôt sur le revenu global, reposant sur la déclaration annuelle par chaque contribuable imposable de l'ensemble des revenus effectivement perçus par les membres de son foyer au cours de l'année précédente, par opposition au projet Peytral (1898) et au premier projet Caillaux (1900), qui ne proposaient en guise d'impôt progressif sur le revenu qu'un impôt purement indiciaire, sans aucune déclaration de revenus, et reposant uniquement sur des évaluations forfaitaires des revenus calculées à partir du loyer (ou de la valeur locative) de l'habitation principale du contribuable². La loi du 15 juillet 1914 prévoyait que l'IGR commencerait à s'appliquer au 1^{er} janvier 1915, c'est-à-dire que les premiers contribuables devraient déposer au début de l'année 1915 leurs déclarations de revenus de l'année 1914. Compte tenu de l'impréparation de l'administration fiscale, dont le fonctionnement normal était en outre fortement perturbé par la guerre, la loi du 26 décembre 1914 repoussa au 1^{er} janvier 1916 la date d'entrée en vigueur de l'IGR. Cette date ne fut pas différée davantage, et c'est donc au début de l'année 1916 que les premiers contribuables de l'impôt progressif sur le revenu en France déposèrent leurs déclarations de revenus de l'année 1915. C'est donc depuis 1916 que les contribuables dont le revenu global est suffisamment élevé doivent au début de chaque année (généralement au mois de mars) déclarer leurs revenus de l'année précédente, obligation légale qui s'est appliquée sans aucune discontinuité jusqu'à nos jours. Les revenus de 1915 furent ainsi les premiers à être déclarés et à être imposés au titre d'un impôt progressif sur le revenu en France, et c'est également à partir des revenus de 1915 que nous disposons des tableaux statistiques annuels établis par l'administration fiscale à partir du dépouillement exhaustif des déclarations de revenus, statistiques qui constituent la source centrale exploitée dans ce livre.

La notion de « contribuable » instituée par la loi du 15 juillet 1914 était également très similaire à la notion de « foyer fiscal » qui s'applique encore à la fin du XX^e siècle. En particulier, chaque « chef de famille » était tenu de déclarer non seu-

tité, porte le taux des deux contributions foncières à 4 %, et étend l'assiette de l'IRVM aux fonds d'Etat étrangers et aux valeurs étrangères non abonnées (cf. supra).

1. Cf. Annexe G, tableau G-2, colonne (6).

2. Par contre, le projet Doumer (1896) était un véritable impôt sur le revenu global reposant sur la déclaration annuelle des revenus des contribuables, ce qui explique d'ailleurs pourquoi Doumer avait fait procéder par ses services du ministère des Finances à des estimations de la distribution des revenus, estimations que Caillaux se contenta de reprendre à son compte (cf. annexe I, section 2.1).

lement ses revenus propres, mais également les revenus de son éventuelle épouse, ainsi que les revenus de l'ensemble des personnes vivant avec lui et qu'il avait le droit de déclarer comme étant « à sa charge » (c'est-à-dire les enfants mineurs, ainsi que, dans quelques rares cas, les parents infirmes¹). Par contre, les couples non mariés devaient souscrire des déclarations de revenus distinctes (deux concubins étaient toujours considérés comme constituant deux foyers fiscaux distincts), de même que les frères et sœurs, cousins, etc., et a fortiori les personnes sans lien de parenté, habitant dans le même logement². L'impôt progressif sur le revenu était donc conçu dès son origine comme un impôt ne pesant ni sur les individus, ni sur les ménages, mais sur les foyers, c'est-à-dire sur les couples mariés et leurs éventuels enfants à charge, et c'est ainsi qu'il s'est appliqué en France tout au long du XX^e siècle.

Si les grandes lignes de l'IGR voté par les députés en 1909 demeuraient inchangées, le Sénat avait cependant adouci le projet Caillaux sur certains points. Tout d'abord, il avait introduit dans la loi du 15 juillet 1914 un double système de prise en compte de la situation familiale des contribuables, constitué d'une part de déductions forfaitaires du revenu imposable pour charges de famille, et d'autre part de réductions d'impôt proportionnelles pour charges de famille. Dans le projet initialement défendu par Caillaux, la situation familiale des contribuables ne jouait en effet aucun rôle : tous les contribuables, qu'ils soient célibataires ou à la tête d'une famille nombreuse, devaient payer l'IGR dès lors que leur revenu global dépassait l'abattement général fixé à 5 000 francs par an, et les taux du barème progressif appliqué aux revenus supérieurs à 5 000 francs étaient les mêmes pour tous. Ce manque d'intérêt pour la dimension « familiale » de l'impôt sur le revenu avait d'ailleurs valu à Joseph Caillaux, contribuable fortuné et sans enfant, une haine farouche de la part des multiples associations familiales et populationnistes de l'époque³. Le Sénat, davantage sensible aux arguments des populationnistes, décida d'introduire des déductions forfaitaires pour charges de famille, égales à 2 000 francs pour les couples mariés, à 1 000 francs par enfant à charge jusqu'au 5^e enfant, et à 1 500 francs par enfant à charge à compter du 6^e enfant⁴. Ces déductions conduisaient donc à un relèvement sensible des seuils d'imposition prévus par Caillaux : les célibataires sans enfant à charge continuaient d'être impo-

1. La notion de « chef de famille » a été supprimée par la loi du 29 décembre 1982, si bien que les déclarations de revenu et les avis d'imposition sont depuis cette date établis indifféremment au nom de « Madame ou Monsieur », mais ce changement de terminologie ne s'est accompagné d'aucune remise en cause des règles de regroupement en un même foyer fiscal.

2. En fait, l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914 était relativement imprécis sur la notion de « membre de la famille » qu'il était possible d'inclure sur sa déclaration : « Chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui. Toutefois, les contribuables peuvent réclamer des impositions distinctes : 1° lorsqu'une femme séparée de biens ne vit pas avec son mari ; 2° lorsque les enfants ou autres membres de la famille, sauf le conjoint, tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille. » En pratique cependant, seules les épouses, les enfants mineurs ou infirmes et les ascendants infirmes ou âgés de plus de 70 ans (âge abaissé à 60 ans pour la veuve à la charge exclusive de ses enfants) pouvaient être considérés comme des « personnes à charge » et à ce titre ouvrir droit à des « déductions du revenu imposable pour charges de famille » (cf. infra), si bien que, du fait de la progressivité, un contribuable n'avait jamais intérêt à inclure sur sa déclaration les revenus d'autres membres de sa famille.

3. Sur les revendications fiscales des associations familiales du début du siècle, cf. Talmy (1962). Sur la fortune de Caillaux, cf. Allain (1978-1981, tome 1, chapitre III).

4. Cf. annexe C, tableau C-1.

sables à l'IGR dès lors que leur revenu dépassait les 5 000 francs par an, mais le seuil d'imposition passait à 7 000 francs pour les couples mariés sans enfant à charge, à 8 000 francs pour les couples mariés avec un enfant, à 9 000 francs pour les couples mariés avec deux enfants, etc. L'introduction de ces déductions explique d'ailleurs dans une très large mesure (bien davantage que les légères erreurs de prévisions et que la baisse des revenus due à la guerre) pourquoi l'IGR ne comptera lors de sa première application qu'à peine plus de 260 000 contribuables imposables (soit environ 1,7 % des quelque 15,2 millions de foyers de l'époque¹), alors même que Caillaux prévoyait qu'il existait en France 500 000 foyers disposant de revenus annuels supérieurs à 5 000 francs (soit environ 3,3 % des 15,2 millions de foyers fiscaux²), et qu'il espérait donc que l'IGR compterait environ 500 000 contribuables lors de sa première application, chiffre emblématique qui avait été largement évoqué lors des débats parlementaires de 1907-1908. La loi du 15 juillet 1914 introduisit également un système de réductions d'impôt proportionnelles pour charges de famille. L'impôt calculé à partir du barème d'imposition (et après prise en compte des éventuelles déductions forfaitaires du revenu imposable pour charges de famille) était réduit de 5 % pour les contribuables ayant une personne à charge, de 10 % pour les contribuables ayant deux personnes à charge, de 20 % pour les contribuables ayant trois personnes à charge, puis de 10 % en plus par personne à charge jusqu'à la sixième (le taux de réduction d'impôt était plafonné à 50 %, et il cessait donc d'augmenter au-delà de 6 personnes à charge³). Ce système ne conduisait pas à un nouveau relèvement des seuils d'imposition (un contribuable dont l'impôt était positif avant prise en compte de ces réductions l'était toujours après), mais il conduisait à une baisse importante du montant de l'impôt effectivement dû par les familles imposables. Ce double système de prise en compte de la situation de famille institué par le Sénat en 1914 fut appliqué pour le calcul de l'IGR au titre de l'imposition des revenus des années 1915-1933, puis le système de réductions d'impôt pour charges de famille fut supprimé en 1934 et seul le système de déductions forfaitaires du revenu imposable pour charge de famille continua de s'appliquer pour le calcul de l'IGR au titre des revenus des années 1934-1944, avant d'être lui-même supprimé et remplacé par le système du quotient familial.

Outre ces gages donnés aux familles, le Sénat décida également d'alléger de façon sensible le barème d'imposition prévu par Caillaux, et en particulier le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés, qui était de 5 % dans le projet Caillaux, et qui passait à 2 % dans la loi adoptée le 15 juillet 1914 (cf. tableau 4-1 infra). La justification « officielle » de ces allègements était que l'IGR se présentait maintenant comme un « impôt de guerre », venant se superposer à tous les impôts qui existaient déjà, et non plus comme un impôt dont la création était compensée par la suppression d'autres impôts. De fait, la loi du 15 juillet 1914 se contenta de créer l'IGR, et ne changea rien au système des « quatre vieilles », qui continuèrent de s'appliquer normalement jusqu'en 1917. Ce n'est que trois ans après le vote de l'IGR que la partie « cédulaire » du projet présenté par Caillaux en

1. Cf. annexe A, tableau A-2, colonnes (1), (2) et (3). Sur les estimations de la répartition des revenus réalisées au début du siècle par le ministère des Finances, cf. annexe I, section 2.1, tableau I-3.

2. $0,5/15,2 = 0,033$.

3. Cf. annexe C, tableau C-2.

1907 et approuvé par la Chambre des députés dès 1909 fut définitivement adopté : la loi du 31 juillet 1917 supprima les « quatre vieilles », tout du moins pour ce qui est de la partie revenant à l'Etat, et institua les impôts cédulaires, qui commencent à s'appliquer dès l'imposition des revenus de 1917, en pleine guerre¹. L'ancienne contribution foncière, récemment rénovée par la loi du 29 mars 1914, étant conservée et tenant lieu d'impôt cédulaire sur les revenus fonciers, et l'IRVM, également rénové par la loi du 29 mars 1914, étant conservé et tenant lieu d'impôt cédulaire sur les revenus des valeurs mobilières, la loi du 31 juillet 1917 se contenta en réalité de créer quatre impôts cédulaires : d'une part, l'« impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères », ou plus simplement « impôt sur les salaires », qui s'appliquait aux revenus du travail des travailleurs salariés ; et d'autre part l'« impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) », l'« impôt sur les bénéfices agricoles (BA) », et l'« impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC) », qui s'appliquaient aux revenus mixtes des travailleurs non salariés². Ces catégories de revenus, créées de toutes pièces par le second projet Caillaux et par la réforme de 1914-1917 afin de « couvrir » l'ensemble des catégories de revenus que les contribuables étaient susceptibles de percevoir, sont toujours utilisées dans la législation fiscale en vigueur à la fin du XX^e siècle. En particulier, les BNC furent définis dès 1914-1917 en utilisant la définition « résiduelle » qui s'applique encore de nos jours : outre les bénéfices des professions libérales (médecins, avocats, notaires, etc.), qui en ont toujours constitué la majeure partie, les BNC ont également inclus dès leur origine tous les revenus dont il n'est pas précisé explicitement qu'ils font partie d'une autre catégorie, et en particulier les revenus des rares travailleurs non salariés dont l'activité professionnelle ne peut être qualifiée ni d'« industrielle ou commerciale » (auquel cas les revenus tombent dans la catégorie des BIC), ni d'« agricole » (auquel cas les revenus tombent dans la catégorie des BA), comme par exemple les revenus perçus par les inventeurs, artistes, écrivains, etc. Pour être tout à fait complet, il faut ajouter que la loi du 31 juillet 1917 décida également de créer un « impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements », qui venait compléter l'IRVM pour former l'impôt cédulaire sur les revenus de capitaux mobiliers. La logique de cet ajout était que l'IRVM institué en 1872 ne concernait que les revenus des valeurs mobilières proprement dites (actions, obligations, etc.), et que ce nouvel impôt venait frapper l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers qui ne sont pas des revenus de valeurs mobilières, comme par exemple les intérêts versés par les banques pour rémunérer les dépôts et comptes courants, les intérêts des créances entre particuliers, etc., qui n'avaient jusqu'ici jamais été taxés. En pratique, la masse des revenus de capitaux mobiliers ainsi taxés n'atteint jamais l'ampleur des revenus soumis à l'IRVM, et cet impôt résiduel a toujours eu une importance relative-

1. Le processus politique qui a conduit les gouvernements d'« Union sacrée » de la Première Guerre mondiale à adopter la loi du 31 juillet 1917 a été nettement moins étudié que les processus politiques qui ont conduit au vote de la loi 15 juillet 1914. Cf. cependant Serée de Roch (1999, p. 176), qui note que l'opinion et la presse, davantage préoccupées par la guerre, ne semblent pas s'être beaucoup intéressées au vote de la loi du 31 juillet 1917, qui serait passé pratiquement inaperçu.

2. En fait, ces impôts cédulaires s'appliquaient aussi bien aux bénéfices des sociétés de personnes qu'à ceux des sociétés de capitaux, ainsi que nous le verrons plus loin.

ment modeste. Mais le fait même que l'on ait tenu à créer cet impôt complémentaire à l'IRVM montre bien l'esprit d'exhaustivité dans lequel le système mis en place en 1914-1917 fut conçu : il s'agissait de faire en sorte qu'aucune catégorie de revenus ne puisse échapper au nouveau système d'imposition (au moins en théorie).

Outre le fait que l'IGR était conçu comme un impôt fortement progressif frappant une petite minorité de contribuables et que les impôts cédulaires étaient conçus comme des impôts frappant à des taux pratiquement proportionnels une fraction plus importante de la population, une autre différence importante entre les deux composantes du système créé en 1914-1917 concernait l'unité d'imposition : alors que l'IGR a toujours été perçu au niveau des foyers, tous les impôts cédulaires ont toujours été perçus au niveau strictement individuel. Par exemple, l'impôt cédulaire sur les salaires était calculé séparément pour chacun des salariés du foyer, et ce n'est qu'au niveau de l'IGR que les éventuels salaires du mari et de la femme, ainsi que tous les éventuels autres revenus du foyer, étaient additionnés (à supposer que le revenu global ainsi obtenu ait été suffisamment élevé pour que le foyer en question soit imposable à l'IGR). De même, un couple marié constitué d'un médecin et d'une commerçante aurait d'abord eu à payer séparément l'impôt cédulaire sur les BNC au titre des revenus du mari et l'impôt cédulaire sur les BIC au titre des revenus de la femme, et c'est seulement au niveau de l'IGR que les BNC du mari et les BIC de la femme, ainsi que tous leurs éventuels autres revenus, auraient été additionnés pour constituer le revenu global du foyer.

Il faut également noter que la règle générale selon laquelle le revenu global soumis à l'IGR était la somme de tous les revenus soumis aux divers impôts cédulaires comportait un certain nombre d'exceptions. La plus importante d'entre elles concernait les intérêts de la dette publique (rentes sur l'Etat, bons du Trésor, etc.) : bien que ces intérêts échappaient à l'IRVM, et qu'ils ne figuraient évidemment pas dans le champ de l'impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements (puisque ces intérêts provenaient de valeurs mobilières proprement dites), Caillaux était parvenu à convaincre les députés de les inclure dans la liste des revenus que les foyers concernés devaient déclarer au titre de l'IGR, et le Sénat en 1914 avait repris cette disposition. Mentionnons aussi une autre disposition de la loi du 15 juillet 1914, qui allait prendre dans l'entre-deux-guerres une importance considérable : après avoir additionné tous les revenus cédulaires, les contribuables avaient le droit de déduire de leur revenu imposable soumis à l'IGR au titre d'une année donnée l'intégralité des « impôts directs » dus au titre des revenus de l'année précédente. Dans l'immédiat, à une époque où les seuls « impôts directs » étaient les « quatre vieilles », et où ces dernières ne représentaient que 2 ou 3 % du revenu global des contribuables, cette disposition était sans grande conséquence pratique. Mais quand l'IGR atteignit des niveaux importants, cette faculté de déduire du revenu imposable l'ensemble des « impôts directs » de l'année précédente, et en particulier l'IGR dû au titre des revenus de l'année précédente, prit une tout autre signification¹.

1. Les contribuables avaient également le droit de déduire d'autres charges de leur revenu imposable, comme par exemple certains intérêts d'emprunt et déficits d'exploitation ; mais l'importance pratique de ces autres déductions demeura toujours relativement limitée par comparaison au poids atteint par la déduction de l'impôt de l'année précédente, notamment pour ce qui concerne les très hauts revenus (cf. annexe A, section 2.2).

Dans le cadre de cette étude, où la fiscalité nous intéresse au premier chef du point de vue de ses conséquences sur les hauts revenus et sur l'accumulation de fortunes importantes, nous nous intéresserons bien davantage aux barèmes et aux taux d'imposition de l'IGR qu'à ceux des impôts cédulaires, et nous nous référons souvent à l'IGR comme à l'« impôt sur le revenu » (sans autre précision). Pour les hauts revenus, et notamment pour les très hauts revenus, le poids de l'IGR devint en effet très vite incomparablement plus élevé que le poids des impôts cédulaires, dont les taux d'imposition restèrent toujours relativement modérés (par comparaison aux taux supérieurs de l'IGR¹). En outre, les impôts cédulaires eurent une existence éphémère, puisqu'ils furent définitivement supprimés par les réformes de 1948 et 1959, de telle façon que l'impôt général sur le revenu adopté par la loi du 15 juillet 1914 devint à l'issue de ces réformes l'impôt sur le revenu « unique » qui s'applique encore à la fin du XX^e siècle. Ajoutons que, du point de vue de l'analyse des perceptions de l'inégalité des revenus et de leur évolution, les impôts cédulaires, qui par définition ne portent que sur des revenus catégoriels mesurés au niveau individuel, et qui de surcroît ont toujours été quasiment proportionnels aux revenus, ne peuvent nous apporter que des informations très indirectes sur les niveaux de revenu global que les gouvernements successifs ont jugé bon d'accabler ou d'épargner. Il est cependant utile d'avoir présente à l'esprit la nature composite du système créé en 1914-1917, car les impôts cédulaires furent à l'origine d'une importante inégalité de traitement entre les revenus salariaux et les revenus non salariaux, inégalité de traitement qui provoqua de très vives tensions sociales et politiques et qui nous a semblé fort révélatrice de la façon dont l'opposition entre salariés et non-salariés fut perçue au cours du XX^e siècle, d'autant plus qu'elle a laissé des traces toujours présentes dans la législation de l'impôt sur le revenu de la fin du XX^e siècle, et ce en dépit de la suppression des impôts cédulaires en 1948-1959, ainsi que nous le verrons plus loin. La nature composite du système créé en 1914-1917 permet également de comprendre pourquoi le système fiscal de l'entre-deux-guerres nous fournit non seulement des tableaux statistiques issus du dépouillement des déclarations de revenus, mais également des statistiques portant sur la répartition des revenus catégoriels imposés au titre des impôts cédulaires, à commencer par les statistiques issues de l'impôt cédulaire sur les salaires que nous avons utilisées dans le chapitre précédent².

3. 1915-1944 : l'évolution chaotique de l'impôt sur le revenu

3.1. LES ANNÉES DE LA PREMIÈRE GUERRE MONDIALE : BARÈMES « EN TAUX MARGINAL » ET BARÈMES « EN TAUX MOYEN »

Nous avons déjà noté à quel point la loi du 15 juillet 1914 était bien davantage une rupture d'ordre institutionnel et conceptuel qu'une rupture de nature quantita-

1. Sur l'évolution des taux des impôts cédulaires, cf. annexe C, section 1.

2. Pour une description sommaire de l'ensemble des tableaux statistiques établis par l'administration fiscale au titre des impôts cédulaires, cf. annexe A, section 4.

tive : le taux marginal appliqué aux revenus les plus élevés lors de la première application de l'IGR n'était que de 2 %, si bien que le nouveau système fiscal amputait les hauts revenus dans des proportions tout aussi insignifiantes que l'ancien système des « quatre vieilles ». Ce barème ne devait cependant s'appliquer qu'une seule année (lors de l'imposition des revenus de 1915), et les taux d'imposition furent relevés à plusieurs reprises par les gouvernements dits d'« Union sacrée » au pouvoir durant les années de la Première Guerre mondiale (cf. tableau 4-1).

Tableau 4-1 : Les barèmes de l'impôt général sur le revenu (IGR) appliqués lors de l'imposition des revenus des années 1915-1918

1915		1916		1917-1918	
0-5 000	0,0 %	0-3 000	0 %	0-3 000	0,0 %
5 000-10 000	0,4 %	3 000-8 000	1 %	3 000-8 000	1,5 %
10 000-15 000	0,8 %	8 000-12 000	2 %	8 000-153 000	1,5 %-16 %
15 000-20 000	1,2 %	12 000-16 000	3 %	153-553 000	16 %-20 %
20-25 000	1,6 %	16 000-20 000	4 %	553 000-	20 %
25 000-	2,0 %	20 000-40 000	5 %		
		40 000-60 000	6 %		
		60 000-80 000	7 %		
		80-100 000	8 %		
		100-150 000	9 %		
		150 000-	10 %		

Lecture: (i) Les revenus de 1915 et 1916 étaient soumis à des barèmes exprimés en taux marginal: pour les revenus de 1915, la fraction de revenu imposable comprise entre 5 000 et 10 000 francs était soumise à un taux marginal de 0,4 %, la fraction entre 10 000 et 15 000 francs à un taux marginal de 0,8 %, etc.; pour les revenus de 1916, la fraction de revenu imposable comprise entre 3 000 et 8 000 francs était soumise à un taux marginal de 1 %, etc.
(ii) Les revenus de 1917 et 1918 étaient soumis à un barème exprimé en taux moyen: le taux moyen applicable était de 1,5 % pour les revenus imposables compris entre 3 000 et 8 000 francs, avant de passer de 1,5 % à 16 % entre 8 000 et 153 000 francs, avec une progression de 0,01 % par tranche de 100 francs, puis de 16 % à 20 % entre 153 000 et 553 000 francs, avec une progression de 0,01 % par tranche de 1 000 francs (le taux moyen s'appliquait aux revenus imposables nets de l'abattement général de 3 000 francs)

Un premier relèvement eut lieu lors de la loi de finances du 30 décembre 1916, qui instituait un nouveau barème applicable aux revenus de 1916 : l'abattement général fut abaissé à 3 000 francs, on créa des tranches supplémentaires pour les très hauts revenus, et le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés (supérieurs à 150 000 francs) atteignit 10 %. Puis la loi du 29 juin 1918 décida de porter le taux maximal à 20 %. Ce nouveau barème, qui devait s'appliquer aux revenus de 1917-1918, avait en outre la particularité d'être un barème défini « en taux moyen », et non pas un barème défini « en taux marginal » (comme cela avait été le cas lors de l'imposition des revenus de 1915-1916). Cette différence d'apparence technique joue un rôle important dans l'histoire de l'impôt sur le revenu en France, notamment lors de la réforme fiscale mise en place par le Front Populaire, et il nous a donc semblé utile de nous y attarder quelque peu (le lecteur peu sensible au charme de ces questions peut passer directement à la section suivante).

Les barèmes définis « en taux marginal » se sont appliqués sans aucune discontinuité depuis l'imposition des revenus de 1942, et ils s'appliquent notamment dans les années 1990, ce qui explique pourquoi ils sont les mieux connus. Par définition, le « taux marginal » s'applique uniquement à la fraction des revenus du contribuable qui est comprise dans la tranche d'imposition considérée. Par

exemple, lors de l'imposition des revenus de 1915, un contribuable célibataire sans enfant à charge (et bénéficiant donc uniquement de l'abattement général de 5 000 francs) dont le revenu imposable aurait été de 9 000 francs aurait été soumis à un taux marginal de 0 % sur la fraction de ses revenus inférieure à 5 000 francs et à un taux marginal de 0,4 % sur la fraction de ses revenus comprise entre 5 000 et 10 000 francs, c'est-à-dire sur 4 000 francs (9 000 francs – 5 000 francs = 4 000 francs), et l'impôt dû aurait donc été de 0,4 % de 4 000 francs, soit 16 francs. Exprimé en pourcentage de son revenu de 9 000 francs, l'impôt dû par ce contribuable n'est donc que d'environ 0,18 % ($16/9\,000 = 0,18\%$). On dit alors que le « taux moyen effectif d'imposition », ou plus simplement le « taux moyen », de ce contribuable est de 0,18 % (l'impôt dû ne représente que 0,18 % de son revenu), et ce bien que son « taux marginal » soit de 0,4 % (son revenu le situe dans la tranche d'imposition à 0,4 %, et il paie donc en impôt supplémentaire 0,4 % de toute augmentation « marginale » de son revenu). Le « taux moyen » de ce contribuable serait encore plus faible s'il bénéficiait des déductions forfaitaires et des réductions d'impôt pour charges de famille prévues par la loi du 15 juillet 1914¹. Dans le cas de l'imposition des revenus de 1915 et de ce contribuable particulier, on voit que la distinction entre « taux moyen » et « taux marginal » n'a guère d'importance, puisque les taux d'imposition sont extrêmement faibles de toute façon. Mais ce même phénomène prend une importance fondamentale pour les hauts revenus lorsque les taux marginaux atteignent des niveaux élevés. Par exemple, le taux marginal le plus élevé du barème de l'impôt sur le revenu appliqué à la fin du XX^e siècle (on parle du « taux marginal supérieur ») atteint 54 %, mais cela ne signifie évidemment pas que l'impôt payé au titre de l'impôt sur le revenu par les contribuables de cette tranche d'imposition représente 54 % de leur revenu imposable : compte tenu du fait que seule une fraction de leur revenu est soumise à ce taux de 54 %, leur taux moyen d'imposition ne dépasse souvent pas les 15-20 %, et il ne tend vers le niveau limite de 54 % que pour des revenus infiniment élevés (sans toutefois jamais l'atteindre). Nous analyserons de façon détaillée les conséquences de ce phénomène dans le chapitre suivant, lorsque nous étudierons l'évolution des taux moyens effectifs d'imposition subis par les différents fractiles de hauts revenus. En attendant, il est utile d'avoir présent à l'esprit le fait que les taux moyens d'imposition auxquels les contribuables sont effectivement soumis sont toujours sensiblement inférieurs aux taux marginaux « officiels » figurant dans les barèmes définis en « taux marginal ».

Par opposition aux barèmes définis « en taux marginal », les barèmes définis

1. Par exemple, un contribuable marié ayant un enfant à charge, et dont le revenu imposable serait toujours de 9 000 francs, bénéficierait d'une déduction totale de 3 000 francs (2 000 francs au titre de la déduction applicable aux couples mariés, et 1 000 francs pour son enfant à charge), soit un revenu après déductions de 6 000 francs ; sur ces 6 000 francs, les 5 000 premiers francs auraient été soumis à un taux marginal de 0 %, et seuls 1 000 francs auraient été soumis au taux marginal de 0,4 %, soit un impôt de 4 francs (0,4 % de 1 000 francs) ; enfin, ce contribuable aurait bénéficié de la réduction d'impôt de 5 % prévue pour les couples mariés ayant un enfant à charge, soit 20 centimes (5 % de 4 francs), si bien que son impôt serait passé de 4 francs à 3,80 francs, soit au final un taux moyen d'imposition d'environ 0,04 % ($3,80/9\,000 = 0,04\%$), et ce bien que son taux marginal soit toujours de 0,4 %. L'évolution du niveau des déductions et des taux des réductions d'impôt pour charges de famille appliquées lors de l'imposition des revenus des années 1915-1944 (après quoi ce système sera remplacé par le quotient familial) est décrite dans l'annexe C (tableaux C-1 et C-2).

« en taux moyen » déterminent des taux applicables directement à l'intégralité du revenu imposable, et non pas à une fraction de celui-ci. Par exemple, l'impôt dû par un contribuable dont le revenu imposable de 1917 ou de 1918 aurait été compris entre 3 000 et 8 000 francs aurait été égal à 1,5 % de son revenu¹. Afin d'éviter toute discontinuité, le taux moyen applicable aux revenus compris entre 8 000 et 553 000 francs passe graduellement de 1,5 % à 20 %, avec une progression de 0,01 % tous les 100 francs entre 8 000 et 153 000 francs et 0,01 % tous les 1 000 francs entre 153 000 et 553 000 francs (cf. tableau 4-1). Enfin, les revenus supérieurs à 553 000 francs acquittent un impôt égal à 20 % de leur revenu. L'avantage des barèmes exprimés « en taux moyen », qui en France ont été utilisés uniquement lors de l'imposition des revenus des années 1917-1918 et 1936-1941, est précisément qu'ils permettent de mieux « cibler » les groupes de revenus sur lesquels on entend faire porter la charge fiscale. Avec un barème en taux moyen, il suffit de déterminer les taux moyens d'imposition que l'on souhaite faire subir à différents groupes « cibles » (par exemple, en 1917-1918, 1,5 % pour les revenus de l'ordre de 3 000-8 000 francs, 16 % pour les revenus de l'ordre de 153 000 francs, et 20 % pour les revenus supérieurs à 553 000 francs), après quoi il est toujours possible de « raccorder » les différents taux moyens choisis par une courbe de taux moyens applicables aux revenus intermédiaires². Les barèmes exprimés « en taux marginal » n'autorisent pas une telle liberté de manœuvre. Par exemple, à partir du moment où l'on souhaite abaisser le taux d'imposition applicable aux revenus les plus faibles, on est également contraint d'abaisser l'impôt dû par les revenus les plus élevés, puisque le taux marginal applicable aux revenus les plus faibles s'applique également aux premières fractions des revenus les plus élevés. La seule solution consiste alors à modifier l'ensemble du barème, ce qui en pratique est toujours beaucoup plus difficile à gérer d'un point de vue politique. Les adversaires de la réforme fiscale mise en place par le Front Populaire, qui s'appuiera largement sur la liberté de manœuvre apportée par l'adoption d'un barème exprimé « en taux moyen », ne s'y sont d'ailleurs pas trompés, et ils dénoncèrent avec force la démagogie et les trop grandes « facilités » autorisées par l'abandon du barème exprimé « en taux marginal ». Les barèmes définis « en taux moyen » comportent en outre l'avantage d'un point de vue civique d'indiquer clairement aux citoyens l'ampleur de la contribution aux charges publiques demandée aux uns et aux autres : il suffit de lire le barème pour savoir combien chacun paie en proportion de son revenu, alors que les barèmes définis « en taux marginal » nécessitent des opérations plus complexes, ce qui en pratique engendre beaucoup de confusion et conduit souvent nombre d'observateurs et de contribuables à sur-

1. En fait, le taux moyen s'applique au revenu net de l'abattement général de 3 000 francs (et net des éventuelles déductions forfaitaires pour charges de famille) (cf. tableau 4-1). La loi du 29 juin 1918 formulait le barème en termes de tranches de revenu net de l'abattement général (et net des éventuelles déductions), c'est-à-dire avec des tranches 0-5 000, 5 000-150 000, 150 000-550 000 et 550 000+, mais nous en avons modifié la présentation sur le tableau 4-1, afin de le rendre plus directement comparable aux barèmes des autres années.

2. Si l'on souhaite effectuer un raccord sans discontinuité (c'est-à-dire sans avoir à mettre en place des zones de revenus où les taux marginaux seraient supérieurs à 100 %), ce qui est évidemment souhaitable, alors il suffit que les taux moyens choisis pour les différents groupes cibles soient tels que le revenu après impôt soit toujours une fonction croissante du revenu avant impôt.

évaluer les taux d'imposition véritablement appliqués aux revenus élevés, parfois de façon considérable.

Le « prix à payer » pour cette transparence est évidemment que les barèmes définis « en taux moyen » ne font pas apparaître clairement les taux marginaux, qui peuvent fort bien suivre une évolution relativement chaotique en fonction du revenu. Par exemple, lors de l'imposition des revenus des années 1917-1918 (cf. tableau 4-1), le taux marginal applicable aux revenus supérieurs à 553 000 francs est bien de 20 % (puisque le taux moyen fixé par le barème cesse d'augmenter), mais il dépasse 25 % pour les revenus légèrement inférieurs à 553 000 francs : le taux moyen passe de 19,99 % au niveau de 552 000 francs à 20 % au niveau de 553 000 francs, soit un taux marginal d'imposition implicite de 25,52 % pour les revenus compris entre 552 000 et 553 000 francs¹. Autrement dit, les barèmes définis « en taux moyen », afin de faire monter suffisamment vite le taux moyen d'imposition entre les différents groupes cibles qui ont été choisis, sont souvent conduits à imposer des taux marginaux implicites plus élevés sur les revenus intermédiaires entre deux groupes cibles que sur les revenus supérieurs à la seconde cible, contrairement aux barèmes définis « en taux marginal », qui en pratique choisissent systématiquement d'imposer des taux marginaux qui sont toujours d'autant plus élevés que le revenu est élevé. On retrouve cette même évolution chaotique des taux marginaux avec le barème défini « en taux moyen » institué par le Front Populaire, et appliqué lors de l'imposition des revenus des années 1936-1941, dont le taux moyen applicable aux revenus supérieurs à 1,33 million de francs atteint 40 %, mais dont le taux marginal implicite imposé aux revenus légèrement inférieurs à ce seuil dépasse les 53 %². Le fait que les barèmes définis « en taux moyen » puissent se caractériser par une évolution chaotique des taux marginaux ne pose cependant pas de problème particulier en soi : le principe de l'impôt progressif est que le taux moyen d'imposition soit effectivement une fonction croissante du revenu, et non pas que le taux marginal soit une fonction croissante du revenu. On peut d'ailleurs remarquer qu'afin d'accroître leurs marges de manœuvre, très réduites dans un système de barème défini « en taux marginal » lorsque l'on s'impose en outre d'afficher des taux marginaux croissants avec le revenu, les gouvernements de l'après-Seconde Guerre mondiale ont à plusieurs reprises dû inventer des systèmes parallèles venant s'ajouter au barème officiel, tels que le mécanisme de la « décote », destiné à réduire l'impôt dû par les revenus voisins du seuil d'imposition sans toutefois trop réduire l'impôt dû par les revenus légèrement supérieurs, mécanisme qui conduit inévitablement à imposer des taux marginaux sensiblement plus élevés sur les revenus bénéficiant de la décote que sur les revenus légèrement supérieurs, de la même façon qu'avec les barèmes définis « en taux moyen ». En fait, le seul reproche que l'on puisse faire aux barèmes définis « en taux moyen » est que les taux marginaux ne sont définis que de façon

1. Pour 1 000 francs d'augmentation de revenu, l'augmentation d'impôt est de 255,2 francs ($20\% \times 553\,000 - 19,99\% \times 552\,000 = 255,2$), soit un taux marginal de 25,52 %.

2. Cf. section 3.3 et tableau 4-3 infra. Lors de l'imposition des revenus des années 1936-1941, le taux moyen passe de 39,99 % à 1 329 000 francs à 40 % à 1 330 000 francs, soit un taux marginal d'imposition implicite de 53,29 % pour les revenus compris entre 1 329 000 et 1 330 000 francs ($40\% \times 1\,330\,000 - 39,99\% \times 1\,329\,000 = 532,9$).

implicite, et non pas qu'ils suivent souvent une évolution chaotique en fonction du revenu. Compte tenu de leurs nombreux avantages, on peut légitimement se demander si ce léger inconvénient justifie que les barèmes définis « en taux moyen » aient été aujourd'hui totalement abandonnés.

Quoi qu'il en soit, le fait est que l'adoption par la loi du 29 juin 1918 d'un barème défini « en taux moyen » implique que l'augmentation de la pression fiscale imposée aux très hauts revenus durant les années de la Première Guerre mondiale a été encore plus importante que ce que laisserait supposer un examen superficiel des taux figurant dans les barèmes d'imposition. Les taux marginaux applicables aux revenus les plus élevés ne dépassaient pas les 2 % en 1915 et les 10 % en 1916, alors que le taux moyen en 1917-1918 atteignait 16 % pour des revenus de l'ordre de 153 000 francs et 20 % pour les revenus supérieurs à 553 000 francs (cf. tableau 4-1). Si l'on ajoute à cela les charges nouvelles créées par les impôts cédules (qui s'appliquèrent pour la première fois aux revenus de 1917), on voit donc que l'on avait déjà largement dépassé le niveau des taux d'imposition que l'on considérait comme « raisonnable » avant la Première Guerre mondiale.

3.2. LA SECONDE NAISSANCE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU (LOI DU 25 JUIN 1920)

Cependant, malgré ces relèvements sensibles du barème, on ne savait pas encore très bien à l'issue de la Première Guerre mondiale à quoi allait ressembler l'IGR en temps de paix. On pouvait en effet attribuer aux charges financières exceptionnelles entraînées par les hostilités les relèvements mis en place par les gouvernements d'« Union sacrée » au pouvoir durant la guerre, et les contribuables concernés pouvaient toujours espérer que la fin des hostilités allait s'accompagner d'un retour aux taux « raisonnables » dont il avait été question avant la guerre. En fait, c'est le contraire qui se produisit : la loi du 25 juin 1920, qui instituait un nouveau barème (défini « en taux marginal ») applicable dès l'imposition des revenus de 1919, et qui allait servir de socle aux barèmes appliqués jusqu'en 1936, porta le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés au niveau « inouï » de 50 % (cf. tableau 4-2 infra). On peut imaginer le choc produit sur les contribuables aisés par l'instauration de ce taux de 50 %. Avant la Première Guerre mondiale, lorsque l'on débattait de l'impôt progressif sur le revenu, les taux les plus élevés dont il avait été question n'avaient jamais dépassé les 5 % : le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés atteignait 5 % dans le projet Doumer (1896), 4 % dans le premier projet Caillaux (1900), puis à nouveau 4 % dans le second projet Caillaux (1907), taux marginal supérieur qui fut finalement abaissé à 2 % dans le projet adopté le 15 juillet 1914 par le Sénat. Or, qu'y a-t-il de commun entre un impôt qui laisse toujours, quoi qu'il arrive, plus de 95 % de votre revenu avant impôt à votre disposition, et un impôt qui vous menace, au moins de façon théorique, de vous prendre la moitié de votre revenu, et même davantage si l'on prend en compte les impôts cédules ? Certes, les détracteurs de l'impôt sur le revenu avant la guerre avaient longuement expliqué que cette « odieuse machinerie », une fois mise en place, pourrait conduire à tous les excès. Mais Caillaux leur avait répondu en prenant l'exemple de l'impôt progressif sur les successions, dont les taux

n'avaient guère évolué depuis sa mise en place en 1901, et il est probable que personne ne se doutait en 1914 que les taux de l'IGR atteindraient aussi vite des niveaux aussi élevés. L'idée que l'impôt sur le revenu puisse représenter jusqu'à la moitié du revenu (voire davantage) est depuis longtemps devenue familière, mais il s'agissait au début des années 1920 d'une idée totalement neuve. La loi du 25 juin 1920 peut donc véritablement être qualifiée de « seconde naissance de l'impôt sur le revenu », d'autant plus que les taux appliqués par la suite, malgré d'importantes variations au gré des aléas de la vie politique et des majorités parlementaires, resteront toujours aux alentours de ces niveaux « modernes » et ne reviendront jamais plus aux niveaux considérés comme « raisonnables » avant la Première Guerre mondiale.

La rupture introduite par la loi du 25 juin 1920 est d'autant plus remarquable que cette loi fut adoptée par la majorité dite du « Bloc national », c'est-à-dire par une majorité constituée pour une large part des groupes parlementaires qui avant la Première Guerre mondiale s'étaient le plus farouchement opposés à la création d'un impôt sur le revenu. Les premières élections législatives de l'après-guerre, menées en novembre 1919, avaient en effet conduit à la « Chambre bleu horizon », dans laquelle la droite était nettement majoritaire, alors que les radicaux et les socialistes, qui avaient soutenu les projets d'impôt sur le revenu avant la guerre, se retrouvaient avec plusieurs dizaines de sièges de moins que dans la Chambre issue des élections de mai 1914. Ce revirement complet des groupes parlementaires situés dans la partie droite de l'échiquier politique s'explique évidemment par la situation financière désastreuse héritée de la guerre. L'État avait accumulé durant le conflit des dettes considérables, et, au-delà des discours rituels sur le thème « l'Allemagne paiera », tout le monde se rendit vite compte qu'il était indispensable de trouver des ressources fiscales nouvelles pour faire face aux charges de la dette et de la reconstruction, charges financières que les lois généreuses votées en 1919 dans l'euphorie de la victoire sur l'indemnisation des dommages de guerre et les pensions de retraite promises aux anciens combattants venaient d'aggraver. Dans un contexte où les pénuries et le recours à la planche à billets avaient porté l'inflation à des niveaux inconnus avant la guerre, où les salaires ouvriers n'avaient toujours pas retrouvé leur pouvoir d'achat de 1914, et où plusieurs vagues de grèves menaçaient le pays de paralysie en mai-juin 1919, puis de nouveau au printemps de 1920, on a presque l'impression que la couleur politique importait peu : il fallait trouver des ressources fiscales nouvelles, et on imaginait mal que les titulaires de hauts revenus soient épargnés. Cela ne signifie évidemment pas que c'est ce relèvement des taux de l'IGR qui permit de solder les comptes de la guerre et de rétablir l'équilibre budgétaire : lorsque nous examinerons dans le chapitre suivant l'évolution des taux moyens effectifs d'imposition des différents fractiles de hauts revenus, nous verrons que les nouveaux taux marginaux fixés par le Bloc national, aussi élevés soient-ils, ne s'appliquaient qu'à un nombre de contribuables beaucoup trop faible pour que les recettes obtenues aient une importance autre que symbolique. Cela explique pourquoi la stabilisation budgétaire et monétaire ne sera réalisée qu'en 1926, à l'aide d'autres instruments fiscaux que l'IGR. Mais le fait important à retenir est qu'en 1920, la droite choisit d'avoir recours à ce type d'action symbolique habituellement associée à la gauche : les gouvernements du Bloc national se sentent tenus d'exiger un effort important aux

très hauts revenus, même s'ils savent très bien que cela ne suffira pas à régler les problèmes financiers. L'ironie de l'histoire fait même que le ministre des Finances du Bloc national qui fit voter la loi du 25 juin 1920 était François-Marsal, banquier de son état, régulièrement décrit par la gauche comme « l'homme aux 27 conseils d'administration¹ », et peu suspect a priori de sympathie idéologique particulière pour l'impôt sur le revenu et les taux marginaux de 50 %. Le fait que la droite ait pu se retrouver dans une configuration politique aussi inédite démontre le caractère tout à fait exceptionnel de la situation financière héritée de la guerre et du contexte politique qui conduisit à l'abandon définitif des taux d'imposition considérés comme « raisonnables » avant 1914. Même si cette question ne pourra jamais être tranchée de façon totalement convaincante (sans les menaces de guerre, le Sénat n'aurait peut-être jamais adopté l'IGR...), il nous semble relativement plausible de supposer que, si la violence et la durée des hostilités n'avaient pas plongé le pays et ses finances publiques dans un état aussi exceptionnellement désastreux (et largement imprévisible avant la guerre), l'IGR, une fois voté, aurait pu continuer pendant longtemps encore de s'appliquer avec les taux d'imposition « raisonnables » de 1914, à l'image de l'IRVM entre 1872 et 1914 et de l'impôt progressif sur les successions entre 1901 et 1914.

Outre l'élévation spectaculaire des taux supérieurs du barème de l'IGR, la loi du 25 juin 1920 contenait également d'autres dispositions importantes qui modifiaient substantiellement la physionomie du système d'impôts sur les revenus mise en place en 1914-1917. Tout d'abord, si les taux de tous les impôts cédulaires étaient également relevés, ils restaient néanmoins à des niveaux relativement modestes comparés aux taux de l'IGR (les nouveaux taux cédulaires allaient jusqu'à 6 % pour les salaires et 8 % pour les BIC²), ce qui consacrait définitivement le principe selon lequel les deux composantes du système créé en 1914-1917 étaient appelées à jouer deux rôles bien distincts : à l'IGR le rôle de frapper les hauts revenus avec des taux pouvant atteindre des niveaux très élevés, et aux impôts cédulaires le rôle de taxer une partie plus importante de la population à l'aide de taux nettement plus modérés. Ensuite, la loi du 25 juin 1920 introduisait dans le calcul de l'IGR un système de majorations d'impôts dues par les contribuables célibataires sans enfant et par les contribuables mariés sans enfant au bout de deux ans de mariage. Les règles édictées étaient relativement strictes : tous les célibataires sans enfant à charge, ainsi que les personnes divorcées sans enfant à charge, devaient acquitter au titre de l'IGR une majoration d'impôt égale à 25 % du montant dû avant prise en compte de la majoration, et tous les couples mariés sans enfant à charge au bout de deux ans de mariage devaient acquitter une majoration d'impôt égale à 10 % du montant dû avant prise en compte de la majoration. D'après la jurisprudence de l'époque, ces majorations s'appliquaient également « aux prêtres et aux personnes que la maladie condamne au célibat », et la seule façon d'y échapper (outre de se marier et d'avoir vite des enfants) était d'avoir moins de 30 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, ou bien d'avoir eu dans le passé des enfants aujourd'hui majeurs ou décédés. En fait, la loi du 26 juin 1920 laissait planer une certaine ambi-

1. Cf. par exemple Bonnefous (1956-1967, tome 3, p. 101, et tome 4, p. 15).

2. Cf. annexe C, section 1, tableaux C-6 et C-8.

guité sur cette question des enfants décédés, et il fallut attendre la loi du 13 juillet 1925 pour que soit définitivement précisé que les contribuables mariés ayant eu des enfants aujourd'hui décédés n'étaient pas soumis à la majoration, de la même façon que les contribuables mariés ayant eu des enfants aujourd'hui majeurs¹. Le fait qu'une telle question ait pu rester en suspens pendant plusieurs années montre la rigueur avec laquelle ces majorations furent conçues et appliquées.

De même que toutes les dispositions de la loi du 25 juin 1920, ce système de majorations s'est appliqué dès l'imposition des revenus de 1919, si bien que le taux marginal le plus élevé de l'IGR, applicable aux contribuables célibataires sans enfant ayant des revenus suffisamment élevés, atteignait en réalité 62,5 % lors de l'imposition des revenus de 1919, et non pas 50 %². A l'exception notable d'un durcissement en 1934 et d'un léger assouplissement en 1936, ce système de majorations s'est appliqué tel quel de l'imposition des revenus de 1919 à l'imposition des revenus de 1938, avant d'être transformé en une « Taxe de compensation familiale » (TCF) durant la Seconde Guerre mondiale, et on en retrouve encore les traces après la Seconde Guerre mondiale dans les règles de détermination du nombre de parts de quotient familial, ainsi que nous le verrons plus loin. A l'époque, la mise en place de ces majorations, qui venaient compléter le dispositif de prise en compte de la situation familiale des contribuables mis en place par la loi du 15 juillet 1914 (déductions forfaitaires du revenu imposable et réductions d'impôt proportionnelles pour charges de famille), permit au Bloc national de faire valoir que l'effort fiscal exigé de tous était encore plus important pour ceux qui ne contribuaient pas à accroître la population nationale³. Cela donnait une coloration « droitrière » aux hausses d'impôt décidées par le Bloc national, dans la mesure où la question de la prise en compte de la situation familiale des contribuables pour le calcul de l'impôt a fait l'objet durant toute l'histoire de l'impôt sur le revenu d'un conflit gauche/droite extrêmement stable dans ses grandes lignes, la droite tentant généralement de faire en sorte que les familles nombreuses et les couples légitimes paient nettement moins d'impôt que les personnes sans enfant et les couples non mariés, et la gauche dénonçant dans ces tentatives une façon détournée d'octroyer des avantages indus aux revenus élevés et d'imposer le retour à un certain « ordre moral ».

3.3. LA STABILISATION DANS LES GRANDES MANŒUVRES (1920-1936)

La période 1920-1936 est une période relativement étrange dans l'histoire de l'impôt sur le revenu en France. D'une part, cette période a connu des variations

1. Cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 2, pp. 227-229)

2. $62,5 = 50 \times 1,25$.

3. La loi du 25 juin 1920 mettait également en place un plafonnement des effets des réductions d'impôt pour charges de famille : alors que ces réductions d'impôt pouvaient atteindre 50 % du montant de l'IGR lors de l'imposition des revenus des années 1915-1918 (sans plafonnement en termes de montant), à partir de l'imposition des revenus de 1919 la réduction d'IGR ainsi obtenue ne pouvait plus dépasser 2 000 francs par contribuable (sur l'évolution des taux et des plafonds de ces réductions d'impôt, cf. annexe C, tableau C-2). Lors de la préparation de la loi du 25 juin 1920, il apparut rapidement qu'il serait très difficile de faire passer une telle disposition sans proposer dans le même temps un système de majoration pour les contribuables sans enfant. Cet épisode illustre à quel point la politique du Bloc national était déterminée à titre principal par la nécessité de trouver des ressources fiscales nouvelles, et à titre secondaire seulement par sa pente idéologique naturelle.

extrêmement importantes et extrêmement rapides des taux d'imposition applicables aux revenus les plus élevés, d'une ampleur que l'on a de la peine à imaginer lorsque l'on s'est habitué à l'impôt sur le revenu « apaisé » que l'on connaît depuis la Seconde Guerre mondiale, caractérisé par des réformes et des variations de taux (à la hausse comme à la baisse) toujours très prudentes et très limitées dans leurs effets immédiats. Mais, d'autre part, toutes les réformes de cette période se sont faites dans le cadre défini par la loi du 25 juin 1920, qui avait introduit une structure générale de barème qui devait s'appliquer sans aucune discontinuité jusqu'à la loi du 31 décembre 1936 adoptée par le Front Populaire. D'une certaine manière, la période 1920-1936 peut se caractériser comme une période où les différents gouvernements ont accepté des règles du jeu communes, à savoir le cadre général défini par la loi du 25 juin 1920, mais où chacun exploite au maximum les marges de manœuvre laissées par ce cadre commun, suivant son tempérament propre, et surtout suivant l'évolution chaotique de la situation des finances publiques.

Tableau 4-2 : Les barèmes de l'impôt général sur le revenu (IGR) appliqués lors de l'imposition des revenus des années 1919-1935

Tranches de revenu		Taux	
0-6 000	0/25	1919	50 %
6-20 000	1/25	1920	50 %
20-40 000	2/25	1921	50 %
30-40 000	3/25	1922	50 %
40-50 000	4/25	1923	60 %
50-60 000	5/25	1924	72 %
60-70 000	6/25	1925	60 %
70-80 000	7/25	1926	30 %
80-90 000	8/25	1927	30 %
90-100 000	9/25	1928	33,33 %
100-125 000	10/25	1929	33,33 %
125-150 000	11/25	1930	33,33 %
150-175 000	12/25	1931	33,33 %
175-200 000	13/25	1932	36,67 %
200-225 000	14/25	1933	36,67 %
225-250 000	15/25	1934	24 %
250-275 000	16/25	1935	24 %
275-300 000	17/25		
300-325 000	18/25		
325-350 000	19/25		
350-375 000	20/25		
375-400 000	21/25		
400-450 000	22/25		
450-500 000	23/25		
500-550 000	24/25		
550 000-	25/25		

Lecture : Les revenus des années 1919-1935 étaient soumis à un même barème exprimé en taux marginal: la fraction de revenu imposable comprise entre 6 000 et 20 000 francs était retenue pour 1/25^e de son montant, la fraction comprise entre 20 000 et 30 000 francs est retenue pour 2/25^e de son montant, ..., la fraction supérieure à 550 000 francs est retenue pour 25/25^e de son montant; puis le taux appliqué au revenu ainsi obtenu était de 50 % pour les revenus des années 1919-1922, 60 % pour les revenus de 1923, etc. (ces taux incluent les majorations applicables lors de l'imposition des années 1923-1925 et 1932-1933 indiquées sur le tableau 4-6) (les revalorisations de l'abattement général de 6000 francs sont indiquées dans l'annexe C, tableau C-1)

La loi du 25 juin 1920 avait en effet eu la particularité de définir séparément la structure générale des tranches d'imposition et le niveau du taux à appliquer (cf. tableau 4-2). De l'imposition des revenus de 1919 à l'imposition des revenus de 1935, on continua d'appliquer ce même système de tranches : le principe consistait à retenir 0/25^e de la fraction de revenu comprise entre 0 et 6 000 francs, 1/25^e de la fraction de revenu comprise entre 6 000 et 20 000 francs, 2/25^{es} de la fraction de revenu comprise entre 20 000 et 40 000 francs, etc., et 25/25^{es} (c'est-à-dire la totalité) de la fraction de revenu supérieure à 550 000 francs, puis à appliquer « le » taux (fixé initialement à 50 %) au revenu ainsi obtenu. Par définition, ce système est parfaitement équivalent à un barème d'imposition en taux marginal de type « classique » (c'est-à-dire tel qu'on les formule depuis 1945) dans le lequel le taux marginal serait de 0 % pour la tranche 0-6 000, 2 % pour la tranche 6 000-20 000, 4 % pour la tranche 20 000-40 000, etc., et 50 % pour la tranche de revenus supérieurs à 550 000 francs. Mais d'un point de vue politique, la différence essentielle est qu'à partir du moment où les gouvernements futurs acceptent de se situer dans ce cadre prédéfini, alors leur liberté de manœuvre, qui d'ordinaire est déjà plus réduite avec les barèmes définis en « taux marginal » qu'avec les barèmes définis en « taux moyen », s'en trouve drastiquement réduite : l'impôt est progressif, mais il n'y a plus qu'un seul taux à fixer, et un gouvernement souhaitant faire varier (à la hausse comme à la baisse) la pression fiscale se retrouve condamné à faire varier ce taux unique et par conséquent à faire varier la pression fiscale exactement dans les mêmes proportions pour tous les groupes de revenus, des plus faibles aux plus élevés. De fait, aucun gouvernement jusqu'au Front Populaire ne remettra en cause ce « carcan » légué par le Bloc national. De l'imposition des revenus de 1919 à l'imposition des revenus de 1935, les seules modifications apportées aux tranches d'imposition sont liées aux augmentations de l'abattement général¹.

Par contre, comme le montre la chronologie décrite sur le tableau 4-2, les gouvernements des années 1920-1936 ne se sont pas privés d'utiliser au maximum l'unique marge de manœuvre laissée par la loi du 25 juin 1920, à savoir le taux unique d'imposition, qui est aussi le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés, initialement fixé à 50 %. Ce taux devait d'abord rester inchangé durant quatre années : de l'imposition des revenus de 1919 à l'imposition des revenus de 1922, le taux resta stable à 50 %. Puis la loi du 22 mars 1924 décida la mise en place d'un « double décime », c'est-à-dire une majoration générale d'impôt égale à 20 % de l'impôt dû avant prise en compte de la majoration, applicable à tous les

1. La tranche 0-6 000 est ainsi devenue la tranche 0-7 000 pour l'imposition des revenus des années 1922-1927, puis 0-10 000 pour l'imposition des revenus des années 1928-1935. Une petite bizarrerie eut lieu lors de l'imposition des revenus de 1922-1923 : l'abattement général est bien de 7 000 francs, mais pour calculer l'impôt dû par les contribuables imposables (c'est-à-dire par les contribuables dont le revenu, après prise en compte des éventuelles déductions pour charges de famille, est supérieur à 7 000 francs), on continua d'appliquer les tranches 0-6 000 et 6 000-20 000 définies par la loi du 26 juin 1920, ce qui engendra une (légère) discontinuité au niveau de 7 000 francs de revenu annuel (un revenu de 6 999 ne paie aucun IGR, mais un revenu de 7 000 francs paie un IGR égal à 2 % de 1 000 francs, soit 20 francs, si bien que le taux marginal entre 6 999 et 7 000 francs est supérieur à 100 %). La loi du 13 juillet 1925 mit fin à cette anomalie : pour l'imposition des revenus des années 1924-1927, les tranches utilisées seront bien de 0-7 000 et 7 000-20 000.

contribuables, et aussi bien à l'impôt dû au titre de l'IGR qu'au titre des impôts cédulaires. Même si le taux « officiel » de l'IGR était toujours de 50 %, le taux effectif passait donc en réalité à 60 % dès l'imposition des revenus de 1923¹. Cette « majoration exceptionnelle » s'appliqua en réalité durant trois années, de l'imposition des revenus de 1923 à l'imposition des revenus de 1925. En outre, au titre de l'imposition des revenus de 1924, une nouvelle majoration d'impôt de 20 %, instituée par la loi du 4 décembre 1925, dite « loi Loucheur », du nom du ministre des Finances qui la fit voter, vint s'ajouter au double décime, si bien que le taux de l'IGR passa à 72 %². Pour les contribuables célibataires concernés par la majoration de 25 % instituée par la loi du 25 juin 1920, et qui continuait de s'appliquer en sus de toutes les autres majorations, le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés atteignait donc 75 % lors de l'imposition des revenus de 1923 et 1925, et 90 % lors de l'imposition des revenus de 1924³. En moins de 10 ans, le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu était ainsi passé de 2 % (lors de l'imposition des revenus de 1915) à 90 % (lors de l'imposition des revenus de 1924), c'est-à-dire d'un niveau insignifiant au niveau le plus élevé jamais atteint durant toute l'histoire de l'impôt sur le revenu en France au XX^e siècle⁴ !

De la même façon que pour la loi du 25 juin 1920, il est assez frappant de constater que ces majorations d'impôt furent adoptées non pas par des gouvernements de gauche, mais par des gouvernements de droite et de centre-droit. Le double décime fut adopté en mars 1924 par la « Chambre bleu horizon », deux mois avant que les électeurs, lassés par l'inflation et l'incapacité du Bloc national à redresser la situation financière, ne donnent la majorité au « Cartel des gauches » (c'est-à-dire à la coalition des radicaux et des socialistes) lors des élections législatives de mai 1924. Certes, les députés de la « Chambre bleu horizon » ne votèrent jamais avec enthousiasme les hausses d'impôt sur le revenu : durant toute la législature 1919-1924, les gouvernements du Bloc national durent faire face à des réticences de la part de leur majorité parlementaire, dont certains membres n'avaient pas totalement renoncé à l'idée de supprimer l'impôt sur le revenu et de revenir au système indiciaire des « quatre vieilles ». Mais le fait est que ce sont des gouvernements de droite issus de la Chambre élue en 1919 qui proposèrent et qui firent voter la transformation de l'IGR en un impôt frappant les hauts revenus à des taux extrêmement élevés⁵. Quand le Cartel des gauches arriva au pouvoir en juin 1924, il se retrouva donc dans une situation paradoxale : la situation budgétaire et monétaire n'était toujours pas stabilisée, mais les taux de l'IGR avaient déjà atteint un niveau tel qu'il ne pouvait plus guère les augmenter davantage (à moins de modifier l'ensemble de la structure du barème, de façon à toucher une couche plus

1. $50 \times 1,20 = 60$.

2. $60 \times 1,20 = 72$.

3. $60 \times 1,25 = 75$, et $72 \times 1,25 = 90$.

4. Cf. graphique 4-1 infra.

5. Charles de Lasteyrie, ministre des Finances lors du vote du double décime en mars 1924, député du groupe parlementaire « Entente républicaine et démocratique » (nom que s'était donné en 1919 le groupe parlementaire le plus à droite de la coalition du Bloc national), n'était guère plus suspect de sympathie pour les taux marginaux élevés que son prédécesseur François-Marsal. Confronté à une situation financière désastreuse, Lasteyrie avait déjà tenté de faire accepter le double décime par sa majorité en 1922-1923, sans succès, avant de finalement y parvenir en mars 1924.

large de revenus élevés, ce qu'il ne fit pas), d'autant plus que socialistes et radicaux n'avaient pu s'empêcher de dénoncer la « politique du double décime » durant la campagne électorale de 1924. De fait, le cabinet Herriot, au pouvoir de juin 1924 à avril 1925, ne procéda à aucune augmentation des taux de l'IGR, et se contenta d'appliquer le barème et le double décime légués par le Bloc national. La loi du 4 décembre 1925 fut votée après la chute d'Herriot, à un moment où la majorité du Cartel des gauches avait déjà pratiquement cessé d'exister et où l'on s'acheminait vers un retour au pouvoir de cabinets dirigés par la droite¹. Cette majoration supplémentaire de 20 % instituée par la loi du 4 décembre 1925, qui devait porter le taux marginal supérieur à son maximum historique, constitue sans doute la tentative la plus désespérée jamais entreprise par un gouvernement français pour « faire rentrer de l'argent dans les caisses » de façon aussi rapide que possible en utilisant l'outil fourni par l'impôt sur le revenu. Confronté au paiement d'une quantité importante de bons du Trésor qui venaient à échéance au début du mois de décembre 1925, le gouvernement avait en effet besoin de se procurer des disponibilités immédiates, et il décida de mettre en place un système de majorations rétroactives et payables immédiatement. Les avis d'imposition concernant l'IGR établi au titre de l'imposition des revenus de 1924 avaient déjà été envoyés depuis plusieurs mois, et les contribuables concernés reçurent donc dans le courant du mois de décembre 1925 des avis d'imposition supplémentaires portant sur leurs revenus de 1924, qu'ils étaient tenus d'acquitter avant la fin du mois. À l'exception du prélèvement exceptionnel pesant sur les revenus de 1946 institué par la loi du 7 janvier 1948, qui en outre était un « emprunt obligatoire » et non pas une majoration d'impôt au sens strict, on ne trouve pas trace dans l'histoire de l'impôt sur le revenu en France d'un autre épisode où une procédure aussi expéditive ait été employée : il est arrivé relativement fréquemment que des changements de barèmes ou des majorations applicables à l'imposition des revenus d'une année donnée soient votés au cours de l'année suivante, mais de tels votes eurent généralement lieu au printemps ou durant l'été de l'année suivante (comme par exemple en juin 1920 pour l'imposition des revenus de 1919 ou en avril 1924 pour l'imposition des revenus de 1923, ou encore en août 1981 pour l'imposition des revenus de 1980), ce qui permet d'inclure les majorations dès les premiers avis d'imposition, généralement envoyés en septembre aux contribuables concernés. Cette procédure unique montre le caractère tout à fait exceptionnel de la situation financière à laquelle les gouvernements de l'époque avaient à faire face².

1. Comme souvent dans l'entre-deux-guerres, il est difficile de dire si le cabinet de transition qui fit voter la loi du 4 décembre 1925 était situé au « centre-gauche » ou au « centre-droit », dans la mesure où la transformation au cours des années 1924-1926 de la majorité du Cartel des Gauches, symbolisée par le cabinet Herriot, en une majorité d'Union nationale présidée par Poincaré fut un processus graduel (les socialistes refusèrent toujours de participer au gouvernement, et les radicaux intégrèrent dès le cabinet Herriot des ministres originaires de groupes parlementaires situés à leur droite). Tout juste peut-on remarquer que le ministre des Finances Louis Loucheur était issu du groupe parlementaire de la « Gauche radicale » (qui, malgré son nom, se situait à la droite du parti radical), et que les députés socialistes refusèrent de voter les majorations prévues par la loi du 4 décembre 1925 (cf. Bonnefous (1956-1967, tome 4, pp. 3-4 et 103-104)).

2. Sur la loi du 4 décembre 1925, cf. Allix et Lecerclé (1926b, pp. 3-18). Les taux des majorations mises en place étaient de 20 % pour l'IGR, de 25 % pour l'impôt cédulaire sur les BNC, et de 50 % pour l'impôt cédulaire sur les BIC, pour l'IRVM et pour la contribution foncière (l'impôt cédulaire sur les BA,

En 1925-1926, un certain consensus commençait à émerger sur le fait que toutes ces majorations d'IGR applicables aux très hauts revenus ne procuraient pas des ressources suffisantes pour rétablir l'équilibre budgétaire et monétaire. Même le Parti socialiste semblait considérer que les taux de l'impôt sur le revenu ne pouvaient plus être augmentés, et qu'il fallait maintenant envisager de relever les impôts indirects¹. C'est à Raymond Poincaré, déjà président du Conseil lors du vote du double décime en mars 1924 et rappelé au pouvoir en juillet 1926 à la tête d'un nouveau cabinet d'Union nationale pour rétablir une situation financière jugée désespérée, qu'il revint de faire machine arrière : la loi de finances qu'il fit immédiatement voter le 3 août 1926 supprimait le double décime et abaissait le taux de l'IGR de 50 % à 30 %. Cette mesure, applicable à partir de l'imposition des revenus de 1926, constitue la plus forte baisse de taux de toute l'histoire de l'impôt sur le revenu en France : le taux général de l'IGR passa de 60 % (double décime inclus) lors de l'imposition des revenus de 1925 à 30 % lors de l'imposition des revenus de 1926. Mais la loi du 3 août 1926 adoptait également et surtout toute une série d'augmentations d'impôt très importantes, concernant à la fois les impôts cédulaires et les impôts indirects, augmentations d'impôts qui devaient procurer des recettes largement supérieures à celles perdues au titre de l'IGR, et largement supérieures à celles procurées par les hausses d'impôt mises en place depuis 1920, et permettre ainsi le redressement budgétaire². Comme le note Alfred Sauvy (« le fruit était mûr, il restait à le cueillir »), le succès de la stabilisation Poincaré s'explique cependant au moins autant par l'action (ou l'inaction) des gouvernements précédents que par les mesures prises en 1926 : l'austérité fiscale mise en place depuis 1920 finissait par porter ses fruits, et surtout l'inflation et la dévalorisation du franc de la Première Guerre mondiale et des années 1920 avaient finalement réussi à réduire suffisamment la valeur réelle de la dette de l'Etat pour que le coup fatal puisse être enfin porté. D'une certaine façon, tous les gouvernements qui se sont succédé jusqu'en 1926, en choisissant de faire tourner la planche à billets pour financer les dépenses publiques qui ne pouvaient pas être couvertes par les augmentations d'impôt qu'ils avaient mises en place, ont permis d'éroder progressivement la valeur de la dette et de solder enfin les comptes de la

et surtout l'impôt cédulaire sur les salaires, étaient exemptés). Le caractère exceptionnellement tardif de ces majorations explique également leur traitement un peu particulier dans les statistiques fiscales, statistiques qui permettent toutefois de confirmer que les rôles correspondants ont bien été émis avant le 31 décembre 1925, comme le prévoyait la loi (cf. annexe A, section 1.3).

1. En janvier 1926, Léon Blum fait adopter par la commission des finances de la Chambre des députés une motion, dite « motion Blum », ainsi rédigée : « Etant donné le taux actuel des impôts directs, l'équilibre budgétaire doit être recherché tout d'abord dans la refonte des modes actuels d'assiettes et de recouvrement de ces impôts, sans augmentation de taux, et dans la mesure où il apparaîtrait nécessaire dans l'augmentation ou la création de taxes indirectes ne portant pas sur la consommation générale » (ce texte est reproduit par Bonnefous (1956-1967, tome 4, p. 109)). Notons également que Joseph Caillaux, amnistié en 1924 par le Cartel, et qui après la chute d'Herriot devint ministre des Finances du gouvernement Painlevé, proposa en octobre 1925 (et de nouveau en juillet 1926) un « paquet fiscal » très proche de celui que Poincaré fit adopter en août 1926 (avec notamment une forte hausse des taux cédulaires et une forte baisse des taux de l'IGR), ce qui montre à quel point le plan Poincaré était dans l'air du temps (Caillaux, déçu de s'être fait voler les honneurs par Poincaré, reprocha à Blum de ne pas l'avoir soutenu, et il contribua à la chute de Blum en 1937).

2. Sur les recettes que devaient procurer les différentes hausses d'impôt décidées par Poincaré en août 1926, cf. par exemple Bonnefous (1956-1967, tome 4, pp. 168-171).

guerre¹. En outre, il était probablement plus facile pour un gouvernement de droite présidé par Poincaré de reconnaître officiellement que le franc ne retrouverait jamais son niveau d'avant guerre, et que la « parole sacrée » donnée à ceux qui avaient prêté à l'Etat pour financer la guerre en souscrivant massivement aux « Bons de la Défense Nationale » et autres emprunts émis durant la guerre et au début des années 1920, ne serait en réalité jamais respectée. Tout le monde (ou presque) savait probablement depuis quelque temps que les épargnants ne seraient jamais remboursés autrement qu'en monnaie de singe, mais si un gouvernement de gauche avait tenté de remettre en cause le mythe du retour au franc-or d'avant 1914, mythe très tenace dans les discours des hommes politiques de tous bords jusqu'en 1926, la droite n'aurait vraisemblablement pas pu s'empêcher de dénoncer cette politique honteuse menée par les ennemis de l'épargnant et du capital, et la gauche aurait probablement eu beaucoup de mal à imposer une telle politique à l'opinion publique, peu préparée à un tel choc.

Une fois ce problème réglé, le conflit politique autour de l'impôt sur le revenu fit à partir de 1926 et durant toutes les années 1930 l'objet d'une configuration plus classique : la droite tenait pour acquis que les taux appliqués entre 1920 et 1926 étaient une aberration et qu'il fallait en rester aux taux plus modérés introduits par Poincaré (ou les réduire encore, si les circonstances politiques le permettaient), alors que les socialistes, et à un degré moindre les radicaux, dénonçaient les choix fiscaux de la loi du 3 août 1926 et militaient pour un relèvement du montant de l'IGR exigé des titulaires de très hauts revenus. La droite, qui fit campagne sous la bannière de Poincaré et de la stabilité retrouvée, remporta les élections législatives d'avril 1928, ce qui permit à Poincaré de se maintenir au pouvoir et de parachever son œuvre en faisant adopter la loi monétaire de juin 1928, qui fixait la nouvelle valeur officielle du franc. Durant une courte période, de la stabilisation légale de 1928 à l'entrée dans la crise économique mondiale en 1930-1931, les gouvernements de droite et de centre-droit qui se succédèrent purent se permettre de mener ce que Tardieu, président du Conseil en 1929-1930, appela une « politique de prospérité », avec des budgets adoptés avant la fin de l'année et de larges dégrèvements d'impôts : la loi de finances du 31 décembre 1928 contenait un relèvement important du niveau de l'abattement général de l'IGR (porté de 7 000 à 10 000 francs) et des déductions pour charges de famille, puis Tardieu fit voter dans la loi de finances du 29 décembre 1929 un nouveau relèvement de ces déductions et des taux de réductions d'impôt pour charges de famille, ainsi qu'un abaissement des taux des impôts cédulaires, notamment pour les « petits » commerçants et industriels². Après que les radicaux eurent réitéré leur demande d'une plus grande justice fiscale en novembre 1928 lors du Congrès radical d'Angers, en même temps qu'ils annonçaient leur départ du cabinet d'Union nationale, Poincaré dut cependant accepter d'inclure dans la loi du 31 décembre 1928 un léger relèvement du taux de l'IGR destiné à compenser le relèvement de l'abattement général et des déductions : le taux de l'IGR passait de 30 % lors

1. Cf. Asselain (1984, tome 2, p. 23), qui cite Sauvy et défend la même thèse. Pour une évaluation du volume de la dette publique qui a ainsi été laminée par la dépréciation monétaire entre 1913 et 1926-1927, cf. Sauvy (1965-1975, vol. 1, pp. 291-292 ; 1984, vol. 2, p. 310).

2. Cf. annexe C, tableaux C-1, C-2, C-6 et C-8.

l'imposition des revenus des années 1926-1927 à 33,33 % (un tiers) lors de l'imposition des revenus des années 1928-1931 (cf. tableau 4-2). Mais l'esprit général de la fin des années 1920 était bien aux dégrèvements d'impôts et à la « politique de prospérité », dont les largesses allaient d'ailleurs bien au-delà du cadre strict de l'impôt sur le revenu : c'est dans ce contexte que Poincaré fit voter la loi du 5 avril 1928 sur les assurances sociales, quelques semaines avant les élections, ce qui contrastait singulièrement avec le double décime qu'il avait voté deux mois avant les élections de 1924, et c'est également dans ce contexte que furent votées les grandes lois de revalorisation des salaires de fonctionnaires évoquées dans le chapitre précédent. A la fin des années 1920, on avait l'impression que la période chaotique héritée de la guerre était bel et bien révolue : en 1929, la production intérieure brute avait dépassé de près de 30 % son niveau de 1913¹, et on pouvait sereinement envisager pour les années 1930 une vie politique qui ne serait plus dominée par les plans de redressement financier.

Cette période d'optimisme fut de courte durée : après d'ultimes allègements fiscaux votés au printemps de 1930², la crise économique mondiale qui s'abattit sur la France mit fin dès 1930-1931 à la politique de dégrèvements d'impôts. Les élections de mai 1932, menées dans un climat économique particulièrement dégradé, conduisirent logiquement à un retour de balancier politique et à une victoire de la gauche, ce qui permit au parti radical de reprendre le contrôle de la présidence du Conseil qu'il avait dû abandonner en 1925-1926. Mais de la même façon que lors de la législature 1924-1928, la majorité de gauche issue des élections de 1932 ne dura que deux ans : Daladier démissionna le lendemain des violentes émeutes du 6 février 1934 provoquées par les ligues d'extrême droite aux portes de la Chambre des députés, et à partir de cette date le gouvernement fut dirigé par la droite ou le centre-droit (Doumergue en 1934, puis Flandin et Laval en 1935-1936), dans le cadre d'une nouvelle série de cabinets dits d'Union nationale, avec participation des radicaux. Il est vrai qu'en 1932-1933, socialistes et radicaux eurent autant de mal qu'en 1924-1925 à se mettre d'accord sur un programme de redressement financier. Un des principaux points de friction concernait les projets de « prélèvements exceptionnels » et autres « contributions exceptionnelles » opérés sur les salaires de fonctionnaires, déjà évoqués dans le chapitre précédent, et que les socialistes, qui de la même façon qu'en 1924 avaient refusé d'entrer au gouvernement, voulaient limiter aux plus hauts salaires de la fonction publique. Immédiatement après les élections, Herriot fit voter dans la loi budgétaire du 15 juillet 1932 une refonte complète de l'IGR, qui abrogeait le barème institué en 1920 par le Bloc national et qui le remplaçait par un barème défini « en taux moyen », très proche de celui qui sera finalement adopté en 1936 par le Front Populaire, et qui aurait dû conduire à une hausse sensible du montant de l'impôt exigé des plus hauts revenus. Mais le cabinet Herriot chuta dès décembre 1932, et cette loi ne fut en réalité jamais appliquée : le cabinet Daladier qui lui succéda lui substitua la loi du 28 février 1933, qui maintenait en l'état la législation existante et se contentait

1. Cf. annexe G, tableau G-1, colonne (2) (exprimée en francs constants de 1938, la PIB passe de 368,4 milliards en 1913 à 473,1 milliards en 1929, soit une hausse de 28,4 %).

2. Cf. section 4.2 infra et annexe C, tableau C-8.

d'introduire une majoration exceptionnelle égale à 10 % du montant de l'IGR avant majoration (la Chambre avait initialement envisagé une majoration de 20 %, mais le Sénat réussit finalement à imposer une majoration limitée à 10 %), majoration qui s'appliqua durant deux années. Lors de l'imposition des revenus de 1932 et de 1933, on continua donc d'appliquer les tranches d'imposition du barème institué en 1920, mais le taux d'imposition fut de 36,67 %¹. De façon générale, les hausses des taux d'imposition de l'IGR mises en place par les gouvernements des années 1930 furent beaucoup plus modestes que celles de la première moitié des années 1920 : l'idée générale était que la crise économique et l'effondrement des profits des entreprises conduisaient à une baisse sensible du niveau des très hauts revenus, et qu'il était donc vain de prétendre trouver une masse importante de recettes fiscales nouvelles de ce côté-là.

Après le 6 février 1934, le cabinet Doumergue put même se permettre de mettre en place une réforme fiscale qui était de nature à séduire la partie la plus à droite de sa majorité parlementaire. La loi du 6 juillet 1934, complétée par le décret du 20 juillet 1934, et dont les dispositions n'étaient applicables qu'à compter de l'imposition des revenus de 1934, commençait par supprimer la majoration exceptionnelle de 10 % mise en place par la gauche, puis abaissait le taux général de l'IGR de 33,33 % à 24 %. Ce taux de 24 % représentait le taux marginal supérieur le plus faible jamais appliqué depuis l'imposition des revenus de 1918 (cf. tableaux 4-1 et 4-2). De plus, le cabinet Doumergue instituait une liaison automatique entre le taux de l'IGR et les taux des impôts cédulaires, de façon qu'il soit impossible pour un gouvernement futur d'augmenter le montant de l'IGR payé par les hauts revenus sans augmenter également le niveau des impôts cédulaires, et ce obligatoirement dans les mêmes proportions². Cette disposition fut violée dès 1935, et plus encore par le Front Populaire en 1936, mais elle apparut en juillet 1934 comme une mesure forte dirigée contre la gauche. Durant tout l'entre-deux-guerres, la question des poids respectifs de l'IGR et des impôts cédulaires avait en effet une signification politique forte : la gauche militait pour la baisse des impôts cédulaires, et notamment pour la baisse de l'impôt cédulaire sur les salaires, et pour la hausse de l'IGR, ce à quoi la droite répondait qu'il était nécessaire de toucher une partie importante de la population si l'on souhaitait obtenir des recettes fiscales suffisantes pour couvrir les dépenses publiques que la gauche avait par ailleurs tendance à vouloir gonfler. En imposant cette liaison automatique entre les taux de tous les impôts, Doumergue entendait limiter considérablement les marges de manœuvre des futurs gouvernements de gauche (à supposer que ces derniers n'abrogent pas cette disposition). Cette logique, fondée sur l'idée de baisse des taux et d'élargissement d'assiette, était d'ailleurs au fondement de la réforme Doumergue : la situation budgétaire n'était pas brillante, et afin de compenser les effets de l'abaissement du taux de l'IGR à 24 %, la loi du 6 juillet 1934 comportait également toute une série de mesures visant à obtenir un accroissement de la

1. $33,33 \times 1,10 = 36,67$.

2. Plus précisément, le taux général des impôts cédulaires était fixé à 12 %, soit la moitié du taux de 24 % applicable au titre de l'IGR, et il était décidé que le taux cédulaire serait dans l'avenir toujours égal à la moitié du taux IGR (sauf pour l'impôt cédulaire sur les salaires, dont le taux était fixé à 6 %, soit la moitié du taux des autres impôts cédulaires) (cf. annexe C, section 1, tableaux C-6 et C-8).

masse des revenus imposables, comme notamment une limitation de la déduction des cotisations sociales du revenu imposable, ainsi que la mise en place d'une déduction forfaitaire pour frais professionnels égale à 10 % des traitements et salaires, déduction de 10 % qui s'applique encore de nos jours, et qui fut donc initialement conçue dans un esprit de limitation des déductions excessives pour frais professionnels que l'on suspectait les salariés de pratiquer¹. Surtout, la loi du 6 juillet 1934 supprimait les réductions d'impôts pour charges de famille dont bénéficiaient les foyers imposables à l'IGR, qui s'appliquèrent donc pour la dernière fois lors de l'imposition des revenus de 1933². Mais pour bien montrer qu'il ne voulait aucun mal particulier aux familles nombreuses suffisamment aisées pour avoir à acquitter l'IGR, Doumergue augmentait de façon importante le niveau des déductions forfaitaires pour charges de famille prises en compte dans le calcul de l'IGR, et surtout il instituait un relèvement sensible des taux des majorations d'impôt dues par les contribuables sans enfant que le Bloc national avait créées en 1920, et qui s'étaient appliquées sans aucune modification de l'imposition des revenus de 1919 à l'imposition des revenus de 1933 : le taux de la majoration d'impôt applicable aux célibataires et divorcés sans enfant, catégorie à laquelle étaient désormais adjoints les veufs sans enfant, passait de 25 % à 40 %, et le taux applicable aux couples mariés sans enfant au bout de deux ans de mariage passait de 10 % à 20 %. L'extension du champ d'application de la majoration aux veufs sans enfant, catégorie que la loi du 25 juin 1920, adoptée peu de temps après les saignées de la Première Guerre mondiale, avait jugé bon de ne pas tourmenter davantage, se traduisit par une hausse sensible du nombre de contribuables concernés par la majoration. Ces mesures constituaient une attaque en règle contre les personnes sans enfant, et notamment contre les personnes non mariées sans enfant, et le Front Populaire décida deux ans plus tard d'atténuer ces mesures synonymes d'« ordre moral ».

Les baisses d'impôt accordées aux familles aisées par la réforme Doumergue ne devaient cependant pas durer longtemps. La situation économique, qui s'était légèrement améliorée en 1933, se dégrada à nouveau en 1934-1935, et Laval parvint à obtenir des parlementaires qu'ils votent la loi du 7 juin 1935 lui accordant les pleins pouvoirs pour prendre sous forme de décrets-lois des mesures de nature à favoriser le redressement économique et financier. Laval prit donc durant l'été 1935 toute une série de décisions qui portaient à son paroxysme la stratégie de déflation menée par tous les gouvernements depuis l'entrée dans la crise en 1930-1931, et dont la pièce maîtresse était le décret-loi du 16 juillet 1935, qui décidait

1. En « échange » cette déduction forfaitaire de 10 % (que depuis l'imposition des revenus de 1934 tous les salariés peuvent obtenir sans avoir à apporter la moindre preuve de leurs frais professionnels réels, alors que seuls les « frais réels » étaient en principe admis en déduction dans le régime antérieur à la réforme de 1934), la nouvelle législation décidait en effet de restreindre l'étendue des frais professionnels admis en déduction et de durcir les conditions de la preuve desdits frais (pour les salariés qui souhaitaient déclarer des « frais réels » supérieurs à la déduction forfaitaire). C'est dans ce même esprit que la réforme de 1934 institua des déductions forfaitaires supplémentaires pour un certain nombre de professions particulières, comme par exemple pour les journalistes.

2. La réforme de 1934 supprima également les déductions forfaitaires pour charges de famille dont bénéficiaient les salariés au titre de l'impôt cédulaire sur les salaires (les contribuables imposables au titre des impôts cédulaires conservaient toutefois le bénéfice des réductions d'impôts pour charges de famille, de même que les contribuables imposables au titre de l'IGR conservaient le bénéfice des déductions forfaitaires pour charges de famille) (cf. annexe C, tableaux C-1, C-2 et C-7).

une réduction forfaitaire de 10 % de toutes les dépenses publiques, et notamment des dépenses de personnel (avec toutefois un taux réduit à 5 % pour les salaires les plus faibles de la fonction publique). Etant donné la brutalité extrême d'une telle mesure, venant après plusieurs vagues de compressions budgétaires, on comprend aisément que le gouvernement dirigé par Pierre Laval, tout aussi peu suspect de sympathie naturelle pour l'IGR et les taux marginaux élevés que les gouvernements du Bloc national, se sentit obligé d'inclure dans ses décrets-lois des majorations exceptionnelles d'IGR applicables aux titulaires de hauts revenus. Les décrets-lois du 16 juillet et du 26 juillet 1935 instituèrent donc une majoration exceptionnelle de l'IGR consistant en un relèvement de 25 % des taux d'imposition applicables aux revenus compris entre 80 000 et 100 000 francs, et de 50 % des taux d'imposition applicables aux revenus supérieurs à 100 000 francs¹. Cette majoration exceptionnelle s'appliqua à plein taux lors de l'imposition des revenus de 1935, mais elle s'appliqua également à mi-taux (12,5 % et 25 % au lieu de 25 % et 50 %) dès l'imposition des revenus de 1934, comme le prévoyaient les décrets-lois. La conséquence est que le taux marginal supérieur de 24 % (hors majorations pour contribuables sans enfant) prévu par la réforme Doumergue ne s'est en réalité jamais appliqué : ce taux passa à 30 % dès l'imposition des revenus de 1934, puis à 36 % lors de l'imposition des revenus de 1935².

3.4. L'IMPÔT SUR LE REVENU DU FRONT POPULAIRE

La réforme de l'impôt sur le revenu mise en place par le Front Populaire dans le cadre de la loi de finances du 31 décembre 1936, et appliquée à compter de l'imposition des revenus de 1936, constitue une rupture importante par rapport aux pratiques des gouvernements précédents. Cette réforme était d'autant plus attendue que les socialistes avaient refusé en 1924 comme en 1932 d'entrer dans des cabinets dirigés par des radicaux, et que c'était la première fois dans l'histoire de la III^e République que les socialistes prenaient la tête d'un gouvernement. Au lendemain des élections législatives d'avril-mai 1936, qui contre toute attente virent le Parti socialiste dépasser le parti radical, la SFIO se retrouva aux commandes de l'Etat, avec Léon Blum à la présidence du Conseil et Vincent Auriol au ministère des Finances. Qu'allaient faire les socialistes de cet instrument destiné à « taxer les riches » ?

La réforme entreprise par le Front Populaire consista à abroger le barème mis en place par le Bloc national dans la loi du 25 juin 1920 pour le remplacer par un barème exprimé « en taux moyen » (cf. tableau 4-3). Cette réforme était relativement ambitieuse, et ce pour plusieurs raisons. D'abord sur la forme : le barème en taux

1. Ces majorations ne créaient aucune discontinuité, puisque ces taux de majorations s'appliquaient aux taux marginaux des tranches d'imposition prévues par la loi du 25 juin 1920 (cf. tableau 4-1) : par exemple, le taux marginal applicable à la fraction de revenu imposable supérieure à 550 000 francs passait à 36 % ($24 \times 1,50 = 36$), le taux marginal applicable à la fraction comprise entre 500 000 et 550 000 francs passait à 34,56 % ($(24/25) \times 24 \times 1,50 = 34,56$), etc.

2. $24 \times 1,25 = 30$, et $24 \times 1,50 = 36$.

marginal introduit en 1920 par le Bloc national était en place depuis plus de quinze ans, et aucun gouvernement n'avait osé le remettre en cause. Un barème exprimé en taux moyen avait certes déjà été appliqué lors de l'imposition des revenus des années 1917-1918, mais le souvenir en était déjà ancien, et surtout les taux introduits par le Front Populaire étaient d'une tout autre ampleur. Car le nouveau barème mis en place par le Front Populaire était surtout ambitieux de par ce qu'il permettait de réaliser. Le fait d'exprimer les taux d'imposition en termes de taux moyen lui permettait d'augmenter sensiblement le montant de l'impôt exigé des titulaires de très hauts revenus, et ce sans avoir à faire apparaître des taux marginaux excessivement élevés. De fait, le taux le plus élevé affiché par le barème du Front Populaire (40 %) restait très inférieur aux maximas historiques atteints lors de l'imposition des revenus des années 1923-1925, avec des taux marginaux supérieurs de 60 % et 72 % (cf. tableau 4-2¹). Mais la différence essentielle était qu'il s'agissait maintenant de taux moyens et non plus de taux marginaux : le taux de 40 % du Front Populaire signifiait que les contribuables situés dans la tranche la plus haute payaient effectivement 40 % de leur revenu imposable au titre de l'IGR², alors que les taux marginaux supérieurs de la période précédente ne s'appliquaient qu'à la fraction supérieure des revenus, si bien que le taux moyen d'imposition était en réalité largement inférieur. En particulier, par comparaison avec les barèmes appliqués depuis l'époque de la stabilisation Poincaré, dont le taux marginal supérieur avait gravité aux alentours de 30 % (avec un maximum de 36,67 % en 1932-1933, et un minimum « officiel » de 24 % en 1934-1935), ce qui signifiait que le taux moyen effectif d'imposition des très hauts revenus était en réalité nettement plus faible (sauf pour des revenus infinis), le taux moyen de 40 % instauré par le Front Populaire se traduisait par une hausse sensible du poids de l'IGR exigé des plus hauts revenus. De plus et surtout, l'abandon du carcan de la loi du 25 juin 1920 permettait au Front Populaire d'augmenter la pression fiscale pesant sur les très hauts revenus sans avoir à faire de même pour les contribuables situés légèrement au-dessus du seuil d'imposition à l'IGR, ce qui par définition était impossible dans le cadre du barème mis en place par le Bloc national. Nous reviendrons dans le chapitre suivant sur la position exacte des fractiles de revenus qui étaient ainsi visés par la réforme fiscale du Front Populaire.

1. En réalité, le taux marginal d'imposition implicite du barème « en taux moyen » mis en place par le Front Populaire dépassait les 53 % pour les contribuables situés légèrement au-dessous du seuil de 1,33 million de francs (cf. section 3.1 supra).

2. De la même façon qu'en 1917-1918, les taux moyens s'appliquaient en réalité au revenu net de l'abattement général (et net des éventuelles déductions pour charges de famille) (cf. tableau 4-3), mais cela ne faisait guère de différence pour les très hauts revenus : par exemple, un célibataire sans enfant à charge (bénéficiant donc uniquement de l'abattement général de 10 000 francs) ayant un revenu de 1 330 000 francs payait un impôt égal à 40 % de 1 320 000 francs, soit un impôt de 528 000 francs et un taux moyen d'imposition de 39,7 % ($40\% \times 1\,320\,000 = 528\,000$, et $528\,000 / 1\,330\,000 = 39,7\%$).

Tableau 4-3 : Le barème de l'impôt général sur le revenu (IGR) appliqué lors de l'imposition des revenus des années 1936-1941

0-10 000	0 %	
10-20 000	1 %	
20-80 000	1 %-4 %	0,05 %
80-180 000	4 %-13 %	0,09 %
180-280 000	13 %-18 %	0,05 %
280-430 000	18 %-24 %	0,04 %
430-630 000	24 %-30 %	0,03 %
630-930 000	30 %-36 %	0,02 %
930-1 330 000	36 %-40 %	0,01 %
1 330 000-	40 %	

Lecture : Les revenus des années 1936-1941 étaient soumis à un barème exprimé en taux moyen: le taux moyen applicable était de 1 % pour les revenus imposables compris entre 10 000 et 20 000 francs, puis passait de 1 % à 4 % entre 20 000 et 80 000 francs, avec une progression de 0,05 % par tranche de 1 000 francs, puis de 4 % à 13 % entre 80 000 et 180 000 francs, avec une progression de 0,09 % par tranche de 1 000 francs, etc. (le taux moyen s'appliquait aux revenus imposables nets de l'abattement général de 10 000 francs)

En outre, si le Sénat n'avait pas supprimé une partie essentielle de son contenu, la loi du 31 décembre 1936 aurait dû en principe conduire à une hausse sensiblement plus importante du montant de l'impôt exigé des titulaires de très hauts revenus que celle qui a effectivement été mise en place. Les socialistes prévoyaient en effet d'interdire la déduction du revenu imposable de l'IGR payé au titre des revenus de l'année précédente. Cette disposition, qui datait de la loi du 15 juillet 1914, avait en effet pour conséquence de réduire dans des proportions considérables le montant de l'impôt dû par les hauts revenus, bien davantage que de légères réductions des taux d'imposition. Par exemple, dans le cas théorique d'un contribuable aisé dont l'impôt payé au titre des revenus de l'année 1935 aurait représenté le tiers de son revenu de l'année 1936, alors le taux moyen de 40 % prévu par le Front Populaire ne se serait en réalité appliqué qu'aux deux tiers de son revenu de 1936, et le taux moyen effectif d'imposition de ce contribuable, exprimé en pourcentage de son revenu avant déduction de l'IGR de l'année précédente, n'aurait donc été que d'environ 26,7 %¹, et non pas de 40 % comme les socialistes l'avaient initialement envisagé. En outre, ce système étrange avait pour conséquence d'induire des oscillations totalement artificielles du montant de l'impôt effectivement dû par les contribuables aisés : si l'impôt dû au titre des revenus d'une année donnée représente une proportion importante du revenu imposable, alors cela conduit à une déduction importante du revenu et donc à un taux effectif d'imposition relativement faible une année plus tard, ce qui conduit à une déduction faible et donc à un taux effectif d'imposition élevé deux années plus tard, puis à un taux effectif d'imposition relativement faible trois années plus tard, et ainsi de suite². En fait, ces conséquences étranges n'intéressaient personne, et

1. $(2/3) \times 40 \% = 26,7 \%$.

2. Dans le cas extrême d'un IGR dont le taux aurait été de 100 %, IGR qui aurait été appliqué pour la première fois lors d'une année paire, alors la déduction de l'IGR de l'année précédente aurait conduit pour un contribuable ayant un revenu constant à un taux effectif d'imposition égal à 100 % durant toutes les an-

même si certains députés hostiles à l'IGR défendaient cette disposition au nom de principes théoriques (sa suppression aurait entraîné la mise en place d'un « impôt sur l'impôt »), la déduction de l'IGR de l'année précédente avait en réalité pour unique objectif de réduire le poids de l'impôt payé par les hauts revenus. Cette disposition ne fut finalement supprimée qu'à la Libération, et son souvenir est tellement lointain qu'il ne viendrait à l'idée de personne dans la France de la fin du XX^e siècle de demander que l'on puisse déduire de ses revenus imposables de l'année 1998 le montant de l'impôt payé au titre des revenus de 1997. La position prise à ce sujet par Allix et Lecerclé, juristes de renom réputés très proches du parti radical, et auteurs du principal traité de l'entre-deux-guerres sur l'impôt sur le revenu, nous a semblé particulièrement représentative des réactions suscitées à l'époque par cette question de la déduction de l'IGR de l'année précédente : Allix et Lecerclé reconnaissent qu'il s'agissait là d'une disposition bien peu satisfaisante d'un point de vue technique, notamment du fait des oscillations artificielles qu'elle induisait d'une année sur l'autre, mais ils faisaient remarquer qu'elle était « le seul moyen de rendre supportable les taux d'imposition actuellement appliqués », et ils en concluaient qu'elle ne devait surtout pas être supprimée¹. Le Sénat, ainsi qu'une partie des radicaux de la Chambre des députés, prirent la même position lors du débat budgétaire de décembre 1936, en insistant sur le fait que la suppression de la déduction de l'IGR de l'année précédente, doublée de la mise en place du nouveau barème défini « en taux moyen », conduirait à un véritable choc fiscal pour les très hauts revenus. De fait, si la déduction de l'IGR de l'année précédente avait été adoptée, le barème du Front Populaire aurait conduit pour les très hauts revenus à des taux effectifs d'imposition très largement supérieurs à ceux qui ont finalement été appliqués, et très largement supérieurs à tout ce que les très hauts revenus avaient connu depuis la création de l'impôt sur le revenu, y compris durant les « années noires » de 1923-1925. Outre le maintien de la déduction de l'IGR de l'année précédente, le Sénat parvint également à inclure dans la loi du 31 décembre 1936 la création d'un « taux effectif maximum d'imposition », selon lequel l'IGR dû par un contribuable, exprimé en pourcentage du revenu « brut » (c'est-à-dire avant déduction de l'IGR de l'année précédente) ne devait jamais dépasser le seuil de 30 %. En réalité, l'impact de cette mesure était quasiment nul, car il était pratiquement impossible que le taux moyen de 40 % appliqué par le Front Populaire au revenu imposable (après déduction de l'IGR) puisse conduire à un impôt supérieur à 30 % du revenu « brut », sauf dans le cas d'un contribuable dont le revenu aurait énormément progressé d'une année sur l'autre et qui n'aurait

nées paires, et égal à 0 % durant toutes les années impaires ! En pratique cependant, ces oscillations étaient masquées dans l'entre-deux-guerres par des fluctuations d'une autre nature et d'une ampleur équivalente, concernant aussi bien les taux d'imposition que les revenus eux-mêmes.

1. Cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 2, pp. 205-212). Allix et Lecerclé notent également que l'administration admettait que les contribuables déduisent les impôts de l'année précédente à partir du moment où ils étaient dus, et ce même s'ils n'avaient pas encore été acquittés : « le tout est de ne pas déduire deux années de suite les mêmes impôts » ... Les *Guides Pratiques du Contribuable* publiés depuis 1932 par l'ancêtre du SNUI confirment ce régime très libéral (« l'impôt est déductible à partir du moment où il est dû, même s'il n'a pas encore été soldé »). Initialement, même les pénalités pour retard étaient déductibles, anomalie qui fut supprimée par la loi du 26 mars 1927 (il s'agissait de la seule limitation de ce système qu'Allix et Lecerclé appelaient de leurs vœux).

donc qu'un IGR très faible à déduire au titre de l'année précédente, ce qui était rarissime¹.

La réforme du Front Populaire est d'autant plus intéressante que l'on y retrouve les principaux ingrédients pour lesquels les socialistes militaient depuis le début des années 1920, si bien que l'on peut considérer qu'elle exprime assez précisément la vision que les socialistes avaient de l'impôt progressif sur le revenu dans l'entre-deux-guerres. Déjà, en 1924-1925, à l'époque du Cartel des gauches, les députés socialistes avaient à plusieurs reprises proposé d'interdire la déduction de l'IGR de l'année précédente pour la détermination du revenu imposable, mais cette proposition, de la même façon qu'en 1936, s'était heurtée à l'hostilité du Sénat et d'une partie des députés radicaux. L'idée d'avoir recours à un barème défini « en taux moyen » afin de pouvoir mieux cibler les groupes de revenus sur lesquels on entendait faire porter la charge fiscale faisait également partie depuis longtemps des projets socialistes. En décembre 1928, Vincent Auriol avait défendu à la tribune de la Chambre une réforme de l'IGR consistant à transformer le taux marginal de 30 % alors appliqué aux plus hauts revenus en un taux moyen de 30 %, et il avait longuement expliqué comment cela aurait permis des dégrèvements d'impôts importants pour les revenus plus faibles². En juillet 1932, le cabinet Herriot, manifestement influencé par les idées socialistes, avait déjà fait voter un barème défini « en taux moyen » avec un taux moyen de 40 % concernant les plus hauts revenus, mais il ne fut jamais appliqué³. A chaque fois qu'un barème « en taux moyen » était proposé dans l'entre-deux-guerres, les détracteurs de cette technique faisaient valoir qu'elle donnait des marges de manœuvre trop grandes aux gouvernements en place, qui pourraient s'en servir pour imposer une véritable « tyrannie de la majorité », et que les socialistes ne pensaient en réalité qu'à établir un « impôt de classe », dans lequel un tout petit groupe de contribuables paierait pour tous les autres. Là encore, la position prise à ce sujet par Allix et Lecerclé, pourtant fervents défenseurs du principe de l'impôt progressif sur le revenu, nous a semblé relativement représentative de la méfiance engendrée par cette technique d'imposition dans les milieux radicaux et « centristes » de l'entre-deux-guerres : selon Allix et Lecerclé, le problème de ces barèmes définis en taux moyen est

1. Cette observation théorique est confirmée par l'analyse des colonnes « montant brut de l'impôt » et « montant net de l'impôt » du tableau « répartition » établi par l'administration fiscale à partir des déclarations de revenus de 1936 (pour une description générale de ces tableaux, cf. annexe A, section 1), qui indiquent que le montant de l'IGR effectivement dû par les très hauts revenus (tranche des revenus supérieurs à 1 million de francs) lors de l'imposition des revenus de 1936 coïncide presque parfaitement (à 0,1 % près) avec le montant théorique que l'on peut calculer en appliquant l'ensemble des règles de la législation en vigueur (à l'exception de la règle du « taux effectif maximum »). Le « taux effectif maximum » n'eut pas plus d'effet après l'instauration en 1937 de la majoration exceptionnelle de 20 %, car cette majoration (de même que les majorations applicables aux personnes sans enfant) s'appliquait en sus du « taux effectif maximum » (qui fut donc implicitement porté de 30 % à 36 % lors de l'instauration de cette majoration). Formellement, le système du « taux effectif maximum » s'appliqua uniquement lors de l'imposition des revenus des années 1936-1937, et il fut définitivement supprimé par le décret-loi du 10 novembre 1939, suppression confirmée par le décret-loi du 29 novembre 1939 et la loi du 31 décembre 1939, et applicable rétroactivement dès l'imposition des revenus de 1938.

2. Cf. Bonnefous (1956-1967, tome 4, pp. 304-305).

3. Cf. supra. Le taux moyen de 40 % prévu par la loi du 15 juillet 1932 ne s'appliquait cependant qu'aux revenus supérieurs à un seuil sensiblement plus élevé que le seuil retenu par la loi du 31 décembre 1936 (1,8 million de francs au lieu de 1,33 million).

qu'ils peuvent facilement conduire à « des abus dans l'application de la progressivité aux hauts revenus », alors que « la technique du taux d'imposition uniforme avec tranches fixes », c'est-à-dire le barème défini en taux marginal appliqué lors de l'imposition des revenus des années 1919-1935, « oblige à ce que les relèvements et dégrèvements touchent tous les échelons¹ ». Mais le fait important est qu'à la différence de la question de la déduction de l'IGR de l'année précédente, les socialistes parvinrent sur ce point à imposer leurs vues en 1936.

La réforme de l'impôt sur le revenu mise en place par la loi du 31 décembre 1936 ne se limitait pas à la refonte du barème de l'IGR : le Front Populaire décidait également de remettre en cause le système de déductions forfaitaires pour charges de famille introduit par le Sénat en 1914 et d'atténuer le système de majorations applicables aux contribuables sans enfant introduit par le Bloc national en 1920 et récemment renforcé par Doumergue en 1934. Depuis l'imposition des revenus de 1915, les déductions pour charges de famille que les contribuables pouvaient appliquer à leur revenu imposable étaient totalement « forfaitaires », dans le sens où le montant de ces déductions était rigoureusement le même pour tous les contribuables se trouvant dans une situation familiale donnée, quel que soit leur niveau de revenu. La loi du 31 décembre 1936 décidait que ces déductions forfaitaires ne s'appliqueraient désormais à plein taux qu'aux contribuables dont les revenus étaient inférieurs à 75 000 francs, et que leur montant serait réduit de 20 % pour les revenus compris entre 75 000 et 150 000 francs, de 40 % pour les revenus compris entre 150 000 et 300 000 francs, de 60 % pour les revenus compris entre 300 000 et 600 000 francs, et de 80 % pour les revenus supérieurs à 600 000 francs. Cette « réduction des déductions » n'eut qu'un impact symbolique sur les taux effectifs d'imposition des titulaires de très hauts revenus², mais elle indiquait clairement la vision que le Front Populaire avait de la politique familiale : les dégrèvements d'impôt doivent aller en priorité aux familles « modestes », et les enfants des contribuables aisés n'ont pas vocation à donner droit aux mêmes déductions. En outre, la loi du 31 décembre 1936 augmentait de façon sensible le montant des déductions à partir du 3^e enfant à charge³, de telle façon que le nouveau système conduisait à une hausse des déductions pour les familles nombreuses ayant moins de 75 000 francs de revenu, et à une baisse des déductions pour toutes les familles ayant des revenus supérieurs à ce seuil. Le Front Populaire décidait également d'atténuer les taux des majorations d'impôt applicables aux contribuables sans enfant : le taux de la majoration applicable aux célibataires, divorcés et veufs sans enfant, initialement fixé à 25 % par le Bloc national et relevé à 40 % par Doumergue, était abaissé à 30 %, et le taux de la

1. Cf. Allix et Lecerclé (1930, p. 194).

2. La déduction forfaitaire était à l'époque de 5 000 francs pour chacun des deux premiers enfants à charge, ce qui pour un contribuable soumis au taux moyen de 40 % institué par le Front Populaire représentait moins de 0,4 % du revenu imposable ($5\,000/1\,330\,000 = 0,38\%$), si bien qu'une réduction de 80 % du montant des déductions ne représentait qu'une hausse d'à peine plus de 0,3 % du revenu imposable et d'à peine plus de 0,1 % de l'impôt dû ($80\% \times 0,38 = 0,30$, $40\% \times 0,30 = 0,12\%$). En outre, ces « réductions des déductions » ne s'appliquaient initialement (lors de l'imposition des revenus de 1936) qu'aux déductions pour enfants à charge, avant d'être étendues lors de l'imposition des revenus des années 1937-1939 à la déduction supplémentaire destinée aux couples mariés.

3. Cf. annexe C, tableau C-1.

majoration applicable aux couples mariés sans enfant au bout de deux ans de mariage, initialement fixé à 10 % par le Bloc national et relevé à 20 % par Doumergue, était abaissé à 15 %. Enfin, ces majorations, qui jusqu'alors s'étaient appliquées sans aucune distinction en termes de revenu, étaient totalement supprimées pour les « contribuables de sexe féminin dont le revenu ne dépasse pas 75 000 francs », c'est-à-dire par exemple pour les enseignantes célibataires sans enfant. On peut cependant remarquer qu'en dehors de cette exemption relativement spécifique, le principe même de ces majorations ne fut pas remis en cause par le Front Populaire, et que les taux qu'il institua restaient sensiblement supérieurs aux taux initialement fixés par le Bloc national.

De la même façon que lors des législatures 1924-1928 et 1932-1936, il fallut à peine deux ans pour que la majorité de gauche issue des élections de 1936 se transforme en une majorité de centre-droit : Blum dut démissionner dès juin 1937 (après que le Sénat eut refusé de lui accorder les pleins pouvoirs « pour assurer le rétablissement financier »), les cabinets qui se succédèrent à partir de cette date, à l'exception d'un éphémère deuxième cabinet Blum en mars 1938, furent tous dirigés par les radicaux ou le centre-droit (Chautemps en 1937, Daladier en 1938-1939, puis Reynaud en 1940), et la coalition du Front Populaire n'était déjà plus qu'un lointain souvenir lorsque Paul Reynaud, ministre des Finances du cabinet Daladier, prit en novembre 1938 ses fameux décrets-lois enterrant les 40 heures et autorisant les heures supplémentaires. Mais le fait important qui nous intéresse ici est que la réforme de l'impôt sur le revenu introduite par la loi du 31 décembre 1936 ne fut remise en cause qu'en 1942, par le régime de Vichy. Le barème « en taux moyen » institué par le Front Populaire s'appliqua durant six années, de l'imposition des revenus de 1936 à l'imposition des revenus de 1941, et les seules modifications qui lui furent apportées au cours de cette période prirent la forme de majorations exceptionnelles qui vinrent s'ajouter au barème, sans en remettre en cause les fondements (cf. tableau 4-3). L'aggravation des tensions internationales et les impératifs de la remilitarisation, le tout dans un climat économique particulièrement morose, firent que ces majorations exceptionnelles s'imposèrent à tous les gouvernements successifs. Chautemps obtint les pleins pouvoirs que le Sénat avait refusé à Blum (loi du 30 juin 1937), et il décida aussitôt d'instituer une majoration exceptionnelle égale à 20 % du montant de l'IGR dû avant prise en compte de la majoration (décret-loi du 8 juillet 1937). Cette majoration de 20 % concernait tous les contribuables dont le revenu excédait un seuil fixé à 20 000 francs, et elle était applicable à titre rétroactif dès l'imposition des revenus de 1936, en sus du nouveau barème institué par la loi du 31 décembre 1936. En avril 1938, moins d'un mois après l'Anschluss, et après que Blum se fut de nouveau heurté à la résistance du Sénat, Daladier obtint également les pleins pouvoirs (loi du 13 avril 1938), et le décret-loi du 2 mai 1938 institua une « Contribution nationale exceptionnelle » de 8 %, applicable à tous les impôts et à tous les contribuables. Dans le cas particulier de l'IGR, cette majoration d'impôt de 8 % s'appliqua lors de l'imposition des revenus de 1937 en sus de la majoration de 20 % instituée par Chautemps, qui restait en vigueur. Lors de l'imposition des revenus de 1937, le taux moyen de 40 % institué par le Front Populaire pour

l'imposition des revenus les plus élevés passa donc à près de 52 %¹. Au lendemain des accords de Munich, les pleins pouvoirs furent de nouveau accordés à Daladier (loi du 4 octobre 1938), et le décret-loi du 12 novembre 1938 mit en place un nouveau système de majorations exceptionnelles, applicable à compter de l'imposition des revenus de 1938 : la majoration de 20 % et la « Contribution nationale exceptionnelle » de 8 % étaient toutes deux supprimées, et elles étaient remplacées par une « Contribution nationale extraordinaire » de 30 %. Puis la loi de finances du 31 décembre 1938 décida de porter le taux de la « Contribution nationale extraordinaire » de 30 % à 33,33 % (un tiers), et c'est finalement ce taux de majoration de 33,33 % qui s'appliqua lors de l'imposition des revenus des années 1938-1939, si bien que le taux moyen supérieur de 40 % prévu par le Front Populaire dépassa les 53 % lors de ces deux années². Au final, les taux d'imposition applicables aux très hauts revenus avaient atteint à la veille de la guerre un niveau extrêmement élevé, et aucun relèvement supplémentaire n'eut lieu en 1939.

3.5. L'IMPÔT SUR LE REVENU SOUS VICHY

Contrairement à ce que l'on aurait pu imaginer, le régime de Vichy ne remit pas en cause le système d'impôts sur les revenus mis en place en 1914-1917. L'IGR et les impôts cédulaires continuèrent de s'appliquer normalement durant les années de la Seconde Guerre mondiale, et la progressivité du barème de l'IGR fut même renforcée par la loi du 24 octobre 1942 (tout du moins en apparence). Cette absence de toute réforme de fond durant les années 1940-1944 s'explique sans doute par le fait que le système créé en 1914-1917 était déjà largement entré dans les mœurs : l'idée d'un retour aux « quatre vieilles », qui était encore très largement présente au début des années 1920 dans la moitié droite des hémicycles parlementaires, avait à la fin des années 1930 pratiquement disparu des discours politiques. En particulier, au début des années 1940, cela faisait déjà plus de vingt ans que les taux d'imposition de l'IGR applicables aux très hauts revenus avaient atteint des niveaux très élevés, et cette transformation de l'IGR en un impôt destiné à « taxer les riches » avait été décidée et assumée par la « Chambre bleu horizon » et les gouvernements du Bloc national. Les marges de manœuvre du maréchal Pétain et de ses gouvernements étaient donc sans doute très réduites : on peut aisément imaginer que l'opinion aurait fort mal accepté toute tentative d'alléger de façon significative le poids de l'effort fiscal demandé aux hauts revenus, dans un contexte économique marqué par l'effondrement de la production, les pénuries et les prélèvements de l'occupant allemand. Il est également possible que la droite au pouvoir à Vichy n'ait pas été celle qui nourrissait le plus d'hostilité à l'égard de l'impôt sur le revenu et de l'idée de « taxer les riches », surtout si les « riches » étaient « capitalistes » et « apatrides ».

Quoi qu'il en soit, le fait est que non seulement l'IGR et le niveau de ses taux supérieurs ne furent pas remis en cause, mais que le régime de Vichy commença

1. $40 \times 1,20 \times 1,08 = 51,84$.

2. $40 \times 1,33 = 53,2$.

même par appliquer sans sourciller le barème mis en place par le Front Populaire : lors de l'imposition des revenus de 1940 et de 1941, on continua d'appliquer le barème « en taux moyen » institué par la loi du 31 décembre 1936 (cf. tableau 4-3), barème qui avait pourtant suscité tant d'hostilité de la part de la droite quelques années plus tôt. La « Contribution nationale extraordinaire » de 33,33 % créée en 1938 par Daladier et Reynaud était également conservée, et la loi du 23 février 1942 décida même d'en porter le taux à 50 %, ce qui constitue le taux le plus élevé jamais atteint par une majoration exceptionnelle dans l'histoire de l'impôt sur le revenu en France. Le taux moyen supérieur de 40 % institué par le Front Populaire passa ainsi de 53,2 % lors de l'imposition des revenus des années 1938-1940 à 60 % lors de l'imposition des revenus de 1941¹, ce qui correspondait au niveau d'imposition le plus élevé jamais exigé des très hauts revenus depuis la création de l'impôt sur le revenu. Il fallut attendre la loi du 24 octobre 1942 pour qu'un nouveau barème de l'IGR soit substitué au barème du Front Populaire (cf. tableau 4-4).

Tableau 4-4 : Le barème de l'impôt général sur le revenu (IGR) appliqué lors de l'imposition des revenus des années 1942-1944

0-10 000	0,0 %
10-20 000	1,4 %
20-30 000	2,8 %
30-40 000	4,2 %
40-50 000	5,6 %
50-60 000	7,0 %
60-70 000	9,8 %
70-80 000	12,6 %
80-90 000	16,8 %
90-100 000	21,0 %
100-120 000	24,5 %
120-140 000	28,0 %
140-160 000	31,5 %
160-180 000	35,0 %
180-200 000	38,5 %
200-225 000	42,0 %
225-250 000	45,5 %
250-275 000	49,0 %
275-300 000	52,5 %
300-325 000	56,0 %
325-350 000	59,5 %
350-375 000	63,0 %
375-400 000	66,5 %
400 000-	70,0 %

Lecture : Les revenus des années 1942-1944 étaient soumis à un barème exprimé en taux marginal: la fraction de revenu imposable comprise entre 10 000 et 20 000 était soumise à un taux marginal de 1,4 %, la fraction comprise entre 20 000 et 30 000 francs à un taux marginal de 2,8 %, etc. (le relèvement à 20 000 francs de l'abattement général (cf. annexe C, tableau C-1) conduisit à la suppression de la tranche à 1,4 %)

Le principe de ce nouveau barème, qui s'appliqua lors de l'imposition des revenus des années 1942-1944, était qu'en contrepartie de la suppression définitive de la « Contribution nationale extraordinaire » (CNE), les taux supérieurs du barème

1. $40 \times 1,33 = 53,2$, et $40 \times 1,50 = 60$.

étaient sensiblement relevés (la CNE était en quelque sorte « intégrée » dans le barème) : le taux marginal supérieur, applicable à la fraction des revenus supérieurs à 400 000 francs, était fixé à 70 %, c'est-à-dire à un niveau pratiquement équivalent au sommet historique atteint lors de l'imposition des revenus de 1924 (72 %). Mais ce renforcement de la progressivité n'était qu'apparent, car le nouveau barème était défini « en taux marginal », si bien que ce taux de 70 % ne s'appliquait en réalité qu'à une fraction des revenus des contribuables les plus aisés. En fait, ce taux marginal supérieur de 70 % correspondait même pour les très hauts revenus à une légère baisse de la pression fiscale par rapport au taux moyen supérieur de 60 % (CNE incluse) appliqué lors de l'imposition des revenus de 1941. En outre, le régime de Vichy ne se contentait pas de revenir à un système de barème défini « en taux marginal » : la loi du 24 octobre 1942 choisissait également d'adopter le même type de présentation du barème d'imposition que celle utilisée par le Bloc national, consistant à définir séparément les tranches d'imposition et le taux unique à appliquer. Suivant les termes de la loi du 24 octobre 1942, la fraction de revenu comprise entre 10 000 et 20 000 francs était comptée pour $2/100^{\text{es}}$, la fraction comprise entre 20 000 et 30 000 pour $4/100^{\text{es}}$, ..., la fraction comprise entre 375 000 et 400 000 francs pour $95/100^{\text{es}}$ et la fraction supérieure à 400 000 francs pour $100/100^{\text{es}}$ (c'est-à-dire pour sa totalité), puis on appliquait au revenu ainsi obtenu un taux unique fixé à 70 %, de telle façon que les taux marginaux correspondant aux différentes tranches de revenus étaient égaux aux taux que nous avons indiqués sur le tableau 4-4. Le niveau de l'abattement général fut porté de 10 000 à 20 000 francs à compter de l'imposition des revenus de 1943 (loi du 30 janvier 1944), mais les taux applicables à toutes les autres tranches demeurèrent inchangés. De la même façon que la loi du 25 juin 1920, la loi du 24 octobre 1942 avait ainsi mis en place une forme générale de barème dont l'objectif était de limiter les marges de manœuvre des gouvernements futurs. Par exemple, dans l'hypothèse où un gouvernement futur bénéficiant du retour à la paix et à une situation économique normale déciderait d'abaisser le taux de 70 %, alors ce gouvernement serait obligé d'abaisser le niveau de l'IGR payé par tous les contribuables dans les mêmes proportions, et ce quel que soit leur niveau de revenu (à moins évidemment qu'il décide d'abroger la loi du 24 octobre 1942 et d'instituer un nouveau barème). On voit donc que la réforme du barème de l'IGR décidée par le régime de Vichy, même si elle se traduisait dans l'immédiat par un maintien de taux d'imposition élevés pour les très hauts revenus, constituait bel et bien une tentative de retour en arrière par rapport à la réforme réalisée quelques années plus tôt par le Front Populaire.

Comme l'on pouvait s'y attendre, la « Révolution nationale » entreprit également de transcrire dans la législation de l'impôt sur le revenu sa préférence bien connue pour les femmes au foyer et les familles nombreuses. La « réduction des déductions » décidée par le Front Populaire fut immédiatement supprimée : dès l'imposition des revenus de 1940, tous les contribuables avaient de nouveau droit aux mêmes déductions forfaitaires pour charges de famille, quel que soit leur niveau de revenu (loi du 13 janvier 1941). La volonté du Front Populaire de réserver aux familles modestes le bénéfice des déductions pour charges de famille à plein taux n'aura donc été appliquée que durant quatre années, de l'imposition des reve-

nus de 1936 à l'imposition des revenus de 1939. Mais cette mesure était somme toute relativement modeste : Vichy se contenta de revenir au régime en vigueur avant le Front Populaire, et en particulier ne chercha pas à mettre en place le mécanisme du quotient familial. En outre, la principale nouveauté des années de la Seconde Guerre mondiale du point de vue de la prise en compte de la situation familiale des contribuables, à savoir la « Taxe de compensation familiale » (TCF), qui s'appliqua lors de l'imposition des revenus des années 1939-1944, n'était pas une création de Vichy, contrairement à ce que l'on aurait pu prévoir. La TCF fut instituée à la veille de la guerre par le décret-loi du 29 juillet 1939, dans le cadre du « Code de la famille » adopté par le gouvernement Daladier et son ministre des Finances Paul Reynaud. Le principe de la TCF consistait à supprimer les majorations d'IGR applicables aux contribuables sans enfant introduites par le Bloc national, qui s'appliquèrent donc pour la dernière fois lors de l'imposition des revenus de 1938, et à les remplacer par un impôt calculé séparément mais remplissant le même rôle. De la même façon que les majorations créées en 1920, la TCF concernait uniquement les contribuables dont le revenu était suffisamment élevé pour qu'ils soient imposables à l'IGR, elle était calculée à partir du revenu imposable déclaré au titre de l'IGR, et elle frappait les deux mêmes catégories de contribuables : d'une part les célibataires, divorcés et veufs sans enfant, et d'autre part les couples mariés sans enfant au bout de deux ans de mariage. Les « célibataires de sexe féminin dont le revenu ne dépasse pas 75 000 francs », qui avaient été exemptés de majoration par le Front Populaire, étaient réintégrés à la catégorie des célibataires, divorcés et veufs sans enfant. Dans le cadre du décret-loi du 29 juillet 1939, les barèmes de la TCF, définis en « taux marginal », avaient des taux marginaux d'imposition allant de 3 % à 20 % pour les célibataires, divorcés et veufs sans enfant, et de 3 % à 14 % pour les couples mariés sans enfant au bout de deux ans de mariage¹. Ces barèmes constituaient donc un relèvement sensible de l'impôt supplémentaire exigé des contribuables sans enfant : par exemple, pour les contribuables suffisamment aisés pour être concernés par le taux moyen supérieur de 40 % institué par le Front Populaire, le taux de majoration d'impôt de 30 % appliqué jusqu'en 1938 aux célibataires sans enfant représentait une majoration d'impôt égale à 12 % du revenu imposable², soit un niveau nettement inférieur à celui impliqué par le taux marginal supérieure de 20 % de la TCF. En outre, au-delà de son caractère politiquement plus « visible », l'avantage de la TCF aux yeux de ses promoteurs était qu'elle permettait d'envisager de faire évoluer de façon totalement indépendante le barème général de l'IGR et l'impôt supplémentaire

1. Pour les contribuables, célibataires et divorcés, les taux marginaux de la TCF étaient les suivants : 0 % pour la fraction de revenu imposable comprise entre 0 et 10 000 francs, 3 % pour la fraction 10 000-60 000, 6 % pour la fraction 60 000-110 000, 9 % pour la fraction 110 000-210 000, 12 % pour la fraction 210 000-310 000, 15 % pour la fraction 310 000-510 000, 18 % pour la fraction 510 000-810 000, et 20 % pour la fraction de revenu supérieure à 810 000 francs. Les tranches utilisées pour les couples mariés étaient rigoureusement les mêmes, mais les taux marginaux étaient plus faibles (0 %-2 %-4 %-6 %-8 %-10 %-12 %-14 % au lieu de 0 %-3 %-6 %-9 %-12 %-15 %-18 %-20 %). Le relèvement de 10 000 francs à 20 000 francs de l'abattement général de l'IGR décidé par la loi du 30 janvier 1944 s'appliqua également à la TCF : la tranche à taux 0 de la TCF prélevée sur les revenus des années 1943-1944 concernait la fraction des revenus comprise entre 0 et 20 000 francs (et non plus entre 0 et 10 000 francs), et les seuils de toutes les autres tranches furent relevés de 10 000 francs.

2. $40\% \times 30\% = 12\%$.

exigé de ceux qui ne contribuaient pas à accroître la population nationale, ce qui était beaucoup plus difficile à réaliser dans le système précédent. Par exemple, on pouvait maintenant envisager d'alléger le barème de l'IGR tout en alourdissant celui de la TCF. Mais le fait est que le régime de Vichy ne fit pas usage de ces nouvelles marges de manœuvre que lui avait léguées la III^e République finissante : lors de l'imposition des revenus des années 1939-1944, on continua d'appliquer le barème de la TCF fixé par le décret-loi du 29 juillet 1939, sans aucune modification.

Cet exemple de la TCF est intéressant, car il illustre comment une mesure qui apparaît à la fin du XX^e siècle comme l'archétype dans le domaine fiscal de la volonté de répression et d'« ordre moral » généralement associée au régime de Vichy ne fut en réalité que l'application de décisions qui avaient été prises sous la III^e République, et dont nous verrons qu'elles continuèrent de s'appliquer au début de la IV^e République, sous une forme légèrement différente. Les majorations d'impôt applicables aux contribuables sans enfant avaient été adoptées au lendemain de la Première Guerre mondiale, elles s'étaient appliquées durant tout l'entre-deux-guerres, et le décret-loi du 29 juillet 1939 qui les avait remplacées par la TCF contenait d'autres mesures fiscales « répressives » du même type que la TCF¹. Cette idée d'une continuité entre la politique familiale de la III^e République, celle de Vichy et celle de la IV^e République ne doit cependant pas être poussée trop loin, car, au-delà de l'évidente permanence des thèmes populationnistes dans la France du XX^e siècle, la thèse de la continuité absolue reviendrait à oublier la violence extrême qui se déchaîne contre la femme sans enfant dans la propagande de la « Révolution nationale », ainsi que des mesures plus spécifiques prises par Vichy pour favoriser les familles légitimes et nombreuses, comme par exemple la nouvelle législation du divorce ou la priorité donnée aux « pères de famille » pour bénéficier de promotions dans certains corps de la fonction publique². Pour ce qui est de la législation de l'impôt sur le revenu, on peut également faire remarquer que les marges de manœuvre du régime de Vichy furent très fortement limitées par la situation économique et financière désastreuse à laquelle il était confronté, si bien qu'il est difficile de dire ce que le régime de Vichy aurait fait de l'impôt sur le revenu en cas de retour à une situation économique « normale ». Par exemple, la mise en place du quotient familial aurait inévitablement entraîné des baisses d'impôt très importantes pour les familles très aisées, ce que le gouvernement de Vichy n'était sans doute pas prêt à assumer en pleine guerre, dans un contexte où l'immense majorité de la population souffrait des pénuries et de la baisse du pou-

1. Par exemple, l'article 155 du décret-loi du 29 juillet 1939 instituait une majoration de 15 % de l'impôt sur les successions dû par les héritiers âgés de plus de 30 ans et n'ayant toujours pas d'enfant, et prévoyait même que ces héritiers pourraient obtenir le remboursement de cette majoration de 15 % s'ils avaient un enfant dans l'année suivant la succession !

2. Cf. notamment Paxton (1973, pp. 209-212) et Muel-Dreyfus (1996, pp. 95-96). Cf. également Coutrot (1972), souvent cité à l'appui de la thèse de la continuité, mais qui en fait insiste également sur les mesures plus spécifiques prises par Vichy concernant les fonctionnaires (Coutrot cite notamment la loi du 14 septembre 1941 portant statut général de la fonction publique, et qui prévoit des réductions de salaires pour les fonctionnaires ayant passé l'âge de 35 ans et n'ayant toujours pas d'enfant ; il note également que Vichy aurait probablement procédé à des relèvements du barème général des allocations familiales si le contexte économique et budgétaire avait été moins restrictif, à la fois du fait des pressions « internes » de l'administration des Finances et des pressions répétées de l'occupant pour limiter ce type de dépenses (cf. Coutrot (1972, p. 252-254)).

voir d'achat. Quant aux taux d'imposition appliqués aux contribuables sans enfant, ils ne pouvaient guère être relevés davantage, à partir du moment où l'on ne souhaitait pas abaisser le niveau élevé déjà atteint par les taux supérieurs du barème général de l'IGR. Par exemple, lors de l'imposition des revenus des années 1942-1944, les contribuables célibataires sans enfant suffisamment aisés étaient soumis à la fois au taux marginal supérieur de 70 % de l'IGR et au taux marginal supérieur de 20 % de la TCF, soit un taux marginal total de 90 %, et ce sans même prendre en compte les impôts cédulaires. De la même façon que la volonté des gouvernements du Cartel des gauches de « taxer les riches » s'était heurté au fait que les gouvernements du Bloc national avait déjà fait le travail à leur place, la volonté du régime de Vichy de « taxer les personnes sans enfant » se heurta au fait que les taux déjà mis en place par la III^e République ne pouvaient matériellement plus être relevés.

4. 1945-1998 : l'impôt sur le revenu « apaisé »

4.1. LA LOI DU 31 DÉCEMBRE 1945 : LES NOUVEAUX FONDEMENTS

Comme dans beaucoup d'autres domaines, les décisions prises à la Libération au sujet de l'impôt sur le revenu eurent un impact décisif sur les évolutions futures. Certes, les réformes fiscales de 1948 et de 1959, qui, contrairement à la loi du 31 décembre 1945, se présentèrent comme des transformations radicales de l'ensemble du système d'impôts sur les revenus créé en 1914-1917, aboutirent à des changements de l'intitulé officiel de l'impôt progressif sur le revenu. Mais le fait important sur lequel nous voudrions insister ici est que sur trois points essentiels qui constituent toujours les fondements de l'impôt progressif sur le revenu en France à la fin du XX^e siècle (quotient familial, forme générale du barème, et non-déduction de l'impôt de l'année précédente), les réformes de 1948 et de 1959 se contentèrent en réalité de reprendre à leur compte les choix qui avaient déjà été faits par la loi de finances du 31 décembre 1945. Cette loi fondatrice d'apparence faussement modeste fut adoptée par la première Assemblée constituante moins de trois mois après les élections d'octobre 1945, qui étaient les premières élections législatives depuis celles de 1936, et quelques semaines avant le départ en janvier 1946 du général de Gaulle de la présidence du gouvernement provisoire.

4.1.1. Le quotient familial

La loi du 31 décembre 1945 décida tout d'abord de supprimer le système de déductions forfaitaires pour charges de famille mis en place par la loi du 15 juillet 1914, et qui s'était appliqué lors de l'imposition des revenus des années 1915-1944, et de le remplacer par le système du quotient familial. Le quotient familial s'appliqua donc pour la première fois lors de l'imposition des revenus de 1945, et il s'est appliqué chaque année depuis lors. Malgré de très nombreuses réformes et controverses, dont nous retraçons plus loin l'historique, les règles générales de

fonctionnement de ce système sont restées inchangées dans leurs grandes lignes depuis la loi fondatrice du 31 décembre 1945 : le principe du quotient familial consiste toujours à attribuer à chaque foyer fiscal un certain nombre de parts de quotient familial en fonction de sa situation de famille, à appliquer le barème d'imposition au revenu imposable divisé par le nombre de parts de quotient familial (le « revenu par part »), puis à multiplier par le nombre de parts de quotient familial l'impôt ainsi obtenu. Compte tenu de la progressivité du barème, ces opérations de division du revenu puis de multiplication de l'impôt conduisent par définition à un impôt d'autant plus faible que le nombre de parts est élevé : le taux moyen d'imposition étant une fonction croissante du revenu imposable, la division du revenu par le nombre de parts permet de réduire le taux moyen d'imposition réellement appliqué. La propriété caractéristique de ce système est donc que deux foyers ayant le même « revenu par part » sont soumis au même taux moyen d'imposition : un foyer ayant une part de quotient familial et un revenu de 100 000 francs est soumis au même taux moyen d'imposition qu'un foyer ayant deux parts de quotient familial et un revenu de 200 000 francs, qui est lui-même soumis au même taux moyen d'imposition qu'un foyer ayant quatre parts de quotient familial et un revenu de 400 000 francs, et ainsi de suite. Par comparaison avec le système de déductions forfaitaires du revenu imposable en vigueur lors de l'imposition des revenus des années 1915-1944, le quotient familial est globalement plus avantageux pour les familles, et tout particulièrement pour les familles aisées, ce qui explique également pourquoi il est nettement plus coûteux pour les finances publiques.

De fait, le quotient familial avait déjà été proposé par le Sénat en 1914, mais son coût élevé lui avait valu d'être finalement rejeté et remplacé par un système de déductions forfaitaires, ce qui n'avait pas manqué de susciter la colère des associations familiales et des mouvements populationnistes de l'époque¹. Son adoption en 1945 traduisait la priorité que les hommes politiques de la Libération entendaient donner à la famille et à la natalité après la défaite de 1940, priorité nationale qui était d'ailleurs exprimée explicitement dès l'exposé des motifs du projet de loi de finances qui allait devenir la loi du 31 décembre 1945². Le fait que tous les autres pays occidentaux en soient restés à un système de déductions forfaitaires du revenu imposable (la France est le seul pays à avoir adopté le quotient familial) illustre à merveille la force et la spécificité des attitudes françaises vis-à-vis de la natalité et du spectre du déclin démographique. Il est particulièrement frappant de constater que cette réforme fut adoptée en 1945 par la première Assemblée constituante, c'est-à-dire par la Chambre la plus à gauche jamais élue dans l'histoi-

1. Cf. Talmy (1962). Le ton adopté en 1962 par Talmy dans l'introduction de sa thèse consacrée à l'histoire du mouvement familial en France de 1896 à 1939 donne une assez bonne idée du caractère passionné des débats français au sujet du quotient familial et des politiques natalistes : « L'attention que les pouvoirs publics prêtent aujourd'hui à la famille est un fait relativement récent : pendant tout le XIX^e siècle, la famille fut victime des institutions et des lois, bafouée et ridiculisée par les romanciers et les auteurs dramatiques. Son affaiblissement devait entraîner une lente et tragique diminution de la natalité dont on ne trouve aucun exemple dans le monde. »

2. Cf. *Journal Officiel – Documents de l'Assemblée Nationale Constituante*, annexe n°71 (séance du 11 décembre 1945).

re de la République¹ ! Cet épisode, surtout si on se rappelle que c'est la « Chambre bleu horizon » qui eut le triste privilège en 1920 de voter la hausse vertigineuse des taux supérieurs de l'IGR, montre à quel point le poids des circonstances historiques peut parfois conduire les uns et les autres à mettre en place des réformes en contradiction flagrante avec les priorités habituellement affichées par la gauche et la droite. Lors des débats parlementaires de décembre 1945, personne n'osa s'opposer publiquement au système du quotient familial proposé par le gouvernement provisoire du général de Gaulle et son ministre des Finances René Pleven².

Mais ce consensus de façade ne dura pas longtemps : le quotient familial ne fut en réalité jamais véritablement accepté par la gauche, qui ne cessa de dénoncer les réductions d'impôt excessives accordées aux familles aisées par ce système, et ce pratiquement dès son adoption. Dès mars 1947, la CGT et le PCF publièrent des projets de réforme de l'impôt sur le revenu dont la principale proposition consistait à remettre en cause le système du quotient familial qui venait à peine d'être adopté. Le PCF acceptait le principe du quotient familial, mais il proposait de réduire considérablement le nombre de parts accordé aux familles nombreuses (chaque enfant devait donner droit à 0,25 part, et non plus 0,5 part), ce qui en pratique permettait de diminuer de façon très importante le montant des réductions d'impôt accordées aux familles aisées³. Le projet de la CGT était encore plus radical : la CGT proposait de supprimer purement et simplement le quotient familial et de le remplacer par un système de réductions d'impôt forfaitaires par enfant à charge, c'est-à-dire par un système où l'impôt serait d'abord calculé sans aucune prise en compte de la situation familiale, puis où chaque enfant donnerait droit à une réduction d'impôt dont le montant en francs serait le même pour tous, quel que soit le revenu des parents⁴. Ces projets ne furent jamais appliqués, mais ils illustrent à quel point la question de prise en compte de la situation familiale n'a jamais cessé d'être un sujet de conflit politique dans l'histoire de l'impôt sur le revenu en France, y compris dans l'immédiat après-guerre. Le projet de la CGT, s'il avait été appliqué, aurait conduit à une hausse sensible des taux d'imposition applicables aux familles aisées, et ses détracteurs dénoncèrent avec force à quel point cette réduction d'impôt forfaitaire par enfant à charge aurait représenté un montant dérisoire pour les contribuables ayant des revenus élevés, et par conséquent une incitation pour ces derniers à ne pas contribuer à accroître la population nationale, ce à quoi la CGT répliquait que les besoins de tous les enfants sont les mêmes, et donc que « les charges de famille n'ont aucune raison d'être progressives avec le revenu ».

1. Les élections d'octobre 1945 furent les premières élections législatives où communistes et socialistes disposaient seuls de la majorité absolue des sièges, et cette situation ne se reproduisit que trois fois dans l'histoire parlementaire française, à la toute fin du siècle (lors des législatives de 1981, 1988 et 1997), et à chaque fois avec un poids des communistes nettement plus faible qu'en 1945.

2. Cf. *Journal Officiel – Débats de l'Assemblée Nationale Constituante*, 2^e séance du 21 décembre 1945, pp. 301-306. A la lecture des débats parlementaires, on a cependant l'impression que les députés communistes et socialistes auraient davantage manifesté leur hostilité au quotient familial s'ils n'avaient obtenu satisfaction sur la question de la déduction de l'IGR de l'année précédente (cf. infra).

3. Le texte intégral du projet du PCF a été publié au *JO* (cf. *Journal Officiel – Assemblée nationale – Documents parlementaires*, annexe n°804 (séance du 4 mars 1947)).

4. Pour une description du projet de la CGT de mars 1947, qui, contrairement au projet du PCF, ne put évidemment pas être déposé à l'Assemblée nationale, cf. par exemple Marquis (1947, pp. 91-100).

Cette idée des réductions d'impôt forfaitaires par enfant à charge défendue par la CGT en 1947 est particulièrement intéressante, car même si elle ne fut jamais mise en application en France, ce système est celui qui se rapproche le plus de l'idéal « égalitaire » des allocations familiales (tous les enfants donnent droit à une allocation d'un même montant, quel que soit le revenu des parents¹), et il a servi tout au long du XX^e siècle d'idéal implicite à la gauche. Le système de réductions d'impôt forfaitaires proposé par la CGT en 1947 constituait en effet non seulement une remise en cause du quotient familial adopté en 1945, mais également une remise en cause du système de déductions forfaitaires du revenu imposable adopté par le Sénat en 1914, système qui possédait déjà certaines caractéristiques « inégalitaires » du quotient familial : le taux marginal d'imposition étant en règle générale une fonction croissante du revenu des parents, le fait de déduire du revenu imposable une somme forfaitaire pour chaque enfant conduisait à une réduction d'impôt d'autant plus importante que le revenu des parents était élevé². C'était précisément pour mettre fin à cette conséquence indésirable du système de déductions forfaitaires que le Front Populaire avait décidé en 1936 que les contribuables aisés bénéficieraient désormais de déductions pour charges de famille d'un montant inférieur à celles accordées aux autres contribuables : de cette façon, en supposant que le montant des déductions diminue au même rythme que le rythme de progression du taux marginal d'imposition, ce qui fut approximativement réalisé par la loi du 31 décembre 1936, le gouvernement de Léon Blum voulait faire en sorte que le montant de la réduction d'impôt effectivement obtenue pour chaque enfant à charge soit approximativement le même pour tous les enfants, et ce quel que soit le niveau de revenu des parents.

On retrouve exactement ce même objectif dans la réforme du quotient familial mise en place quelques mois après les élections de mai 1981 par le gouvernement socialiste dirigé par Pierre Mauroy, réforme qui figurait depuis de nombreuses années dans les programmes que la gauche préparait dans l'attente de son retour au

1. La différence essentielle avec les allocations familiales est évidemment que seuls les foyers imposables à l'impôt progressif sur le revenu sont concernés par la réduction d'impôt forfaitaire par enfant à charge : par définition, n'importe quel système de prise en compte de la situation familiale des contribuables assujettis à un impôt progressif sur le revenu (y compris le système proposé par la CGT en 1947) est « inégalitaire », dans le sens où les enfants dont les parents ont un revenu trop faible pour être imposables ne donnent droit à aucun avantage fiscal.

2. Dans un système de déductions forfaitaires du revenu imposable comme dans le système du quotient familial, le montant de la réduction d'impôt effectivement obtenue par enfant à charge est donc une fonction croissante du revenu des parents, et la différence entre les deux systèmes est donc davantage une question de degré qu'une question de principe : la réduction d'impôt augmente faiblement avec le niveau de revenu des parents dans le cas des déductions forfaitaires (au même rythme que le taux marginal d'imposition, ce qui peut même conduire à une progression légèrement négative dans les rares cas où les taux marginaux sont plus élevés pour les revenus intermédiaires que pour les revenus les plus élevés, comme par exemple dans le cas des barèmes définis « en taux moyen » appliqués lors de l'imposition des revenus des années 1917-1918 et 1936-1941), alors que la progression est beaucoup plus rapide dans le cas du quotient familial. Rappelons cependant que dans les deux cas, le montant de la réduction d'impôt par enfant, exprimé en pourcentage du revenu des parents (et non pas en valeur absolue), tend vers zéro pour des revenus infiniment élevés : pour ces derniers, les taux moyens d'imposition tendent toujours vers le taux marginal supérieur du barème d'imposition, et quel que soit le montant des déductions forfaitaires et quel que soit le nombre de parts de quotient familial (là encore, la différence entre les deux systèmes est une question de rythme : le « taux de réduction d'impôt » tend moins rapidement vers zéro dans le cas du quotient familial que dans le cas des déductions forfaitaires).

pouvoir, et qui constitue la remise en cause la plus profonde du système institué par la loi du 31 décembre 1945. La loi du 30 décembre 1981, applicable à compter de l'imposition des revenus de 1981, décida en effet de créer un mécanisme de « plafonnement des effets du quotient familial », selon lequel la réduction d'impôt procurée par le système du quotient familial ne pouvait en aucun cas excéder un certain montant, initialement fixé à 7 500 francs de réduction d'impôt maximale par demi-part de quotient familial. Au-delà de ce seuil, c'est-à-dire pour les familles ayant un revenu suffisamment élevé pour que la stricte application du quotient familial conduise à une réduction d'impôt supérieure à ce seuil, la réduction d'impôt est bloquée à ce niveau, et elle devient donc « forfaitaire », c'est-à-dire qu'elle ne dépend plus du niveau de revenu des parents, de la même façon que dans le système proposé par la CGT en 1947. Ce mécanisme de plafonnement ne fut jamais remis en cause, et il s'est donc appliqué chaque année depuis l'imposition des revenus de 1981. En 1997, quelques semaines après son arrivée à la tête d'un nouveau gouvernement socialiste, Lionel Jospin annonçait son intention de priver les familles aisées du bénéfice des allocations familiales, tout en précisant qu'il était prêt à abandonner ce projet en échange d'une nouvelle remise en cause des avantages fiscaux procurés à ces mêmes familles aisées par le système du quotient familial. C'est finalement ce qui fut décidé : la loi du 30 décembre 1998, applicable à compter de l'imposition des revenus de 1998, décida de poursuivre l'œuvre de 1981 en abaissant fortement le niveau de la réduction d'impôt maximale, niveau qui entre 1981 et 1998 avait été indexé sur l'inflation. Les seuils de plafonnement, y compris après l'abaissement de 1998, furent certes fixés à des niveaux suffisamment élevés pour que le système du quotient familial continue en réalité de s'appliquer de façon intégrale pour l'immense majorité des familles¹. Mais le fait est que les effets du quotient familial ne deviennent fortement « inégalitaires » que pour les revenus très élevés : en transformant le quotient familial en un système de réduction d'impôt forfaitaire pour les revenus élevés, les gouvernements socialistes des années 1980-1990 sont donc finalement parvenus à remettre en cause les conséquences inégalitaires les plus criantes du système mis en place par la loi du 31 décembre 1945. On notera également la très grande similarité entre la réforme mise en place par le Front Populaire en 1936 et la réforme décidée par les gouvernements socialistes des années 1980-1990, similarité qui ne semble pas avoir été soulignée par les acteurs eux-mêmes : dans les deux cas, les socialistes cherchèrent à se rapprocher de l'idéal « égalitaire » des réductions d'impôt forfaitaires, sans toutefois oser remettre en cause de façon trop radicale le système existant, sans doute par peur que la droite ne se saisisse d'une telle occasion pour convaincre le pays du mépris entretenu par la gauche à l'égard de la famille et de la natalité. A plus d'un demi-siècle de distance, ces deux épisodes illustrent la très grande permanence de la structure des conflits politiques au sujet de l'impôt sur le revenu et de la prise en compte de la situation familiale des contribuables.

1. Pour l'évolution des seuils de réduction d'impôt maximale et de revenu imposable correspondant depuis 1981, cf. annexe C, tableau C-5. Nous reviendrons dans le chapitre suivant sur la position des familles visées par ces mesures en termes de fractiles de la distribution des revenus.

Au-delà de ces remises en cause du principe même du quotient familial, les conflits politiques suscités par le quotient familial à la suite de la loi du 31 décembre 1945 portèrent également et surtout sur les règles permettant de déterminer le nombre de parts en fonction de la situation de famille des contribuables¹. Dans le cadre de la loi du 31 décembre 1945, les célibataires avaient droit à une part de quotient familial, les couples mariés à 2 parts, puis chaque enfant à charge donnait droit à une demi-part supplémentaire : un couple marié avec un enfant avait droit à 2,5 parts, un couple marié avec deux enfants à 3 parts, un couple marié avec trois enfants à 3,5 parts, et ainsi de suite. Par rapport au système qui s'applique à la fin du XX^e siècle, la différence essentielle est que la loi du 31 décembre 1945 ne prévoyait pas de demi-part supplémentaire pour les familles nombreuses : chaque enfant était compté pour une demi-part, quel que soit son rang. La « prime aux familles nombreuses » fut maintes fois proposée par les parlementaires situés dans la moitié droite de l'échiquier politique, et ce dès décembre 1945 par le futur président René Coty², mais elle ne fut finalement mise en place qu'à la fin des années 1970 et de la présidence de Valéry Giscard d'Estaing : le gouvernement Barre accorda une demi-part supplémentaire pour le 5^e enfant à charge lors de l'imposition des revenus de 1979 (loi du 18 janvier 1980), puis une demi-part supplémentaire pour le 3^e enfant à charge à partir de l'imposition des revenus de 1980 (loi du 30 décembre 1980). Puis, durant la première cohabitation, le gouvernement Chirac, qui avait jugé bon de ne pas remettre en cause le mécanisme de plafonnement des effets du quotient familial mis en place par les socialistes en 1981, décida de se rattraper en accordant une demi-part supplémentaire à tous les enfants à partir du 3^e, et non plus seulement au 3^e enfant (loi du 30 décembre 1986). Depuis l'imposition des revenus de 1986, un couple marié avec trois enfants a donc droit à 4 parts de quotient familial, un couple marié avec quatre enfants à 5 parts, un couple marié avec cinq enfants à 6 parts, et ainsi de suite. Par rapport à la situation léguée par la loi du 31 décembre 1945, les années 1980-1990 offrent ainsi le contraste saisissant d'une amplification des effets du quotient familial due à la « prime aux familles nombreuses » mise en place par la droite, et d'un amenuisement des effets du quotient familial dû au mécanisme de plafonnement mis en place par la gauche.

Les règles de détermination du nombre de parts de quotient familial concernant les contribuables sans enfant et les contribuables non mariés suscitérent également des conflits politiques et des réformes importantes. Il faut tout d'abord signaler que le législateur de 1945 avait laissé subsister des traces de la « Taxe de compensation familiale » (TCF) appliquée lors de l'imposition des revenus des années 1939-1944. En effet, si la loi du 31 décembre 1945 avait officiellement décidé de supprimer la TCF, elle l'avait en réalité remplacée par une disposition selon laquelle les couples mariés sans enfant à charge au bout de trois ans de mariage auraient droit à 1,5 part de quotient familial, et non pas à 2 parts. Lors de l'impo-

1. Sauf oubli de notre part, les seules réformes que nous ne mentionnons pas ici sont celles qui concernent les règles d'attribution de demi-parts supplémentaires pour personnes invalides, et les conditions de rattachement de parents ou d'enfants majeurs invalides.

2. Cf. *Journal Officiel – Débats de l'Assemblée Nationale Constituante*, 2^e séance du 21 décembre 1945, pp. 301-306.

sition des revenus des années 1945-1949, les couples mariés sans enfant à charge au bout de trois ans de mariage n'eurent donc droit qu'à 1,5 part de quotient familial, puis cette disposition « répressive » fut supprimée par la loi du 24 mai 1951 (applicable à partir de l'imposition des revenus de 1950), et depuis l'imposition des revenus de 1950 tous les couples mariés sans enfant à charge ont toujours eu droit à 2 parts de quotient familial, quelle que soit la date de leur mariage. Cette disposition « répressive » décidée par la loi du 31 décembre 1945 était l'héritière en ligne directe des majorations d'impôts applicables aux contribuables sans enfants institués en 1920 par le Bloc national, à la seule différence près que le Bloc national avait décidé de frapper tous les couples mariés sans enfant à charge au bout de deux ans de mariage, délai de deux ans qui avait été repris par la TCF, alors que les députés de la première Assemblée constituante décidèrent de porter ce délai de grâce à trois ans ! Il est d'ailleurs assez frappant de constater que cette disposition faisait à la Libération l'objet d'un très large consensus, qui allait très au-delà de la droite nataliste et populationniste. Par exemple, elle fut reprise par les communistes dans leur projet de réforme de mars 1947, qui, tout en proposant un abaissement général du nombre de parts de quotient familial, maintenaient l'idée d'un nombre de parts inférieur pour les couples mariés sans enfant à charge au bout de trois ans de mariage¹. De façon générale, si la gauche émettait des réserves sur les dispositions permettant aux familles aisées de bénéficier de réductions d'impôt trop importantes, elle ne voyait à l'époque aucun inconvénient à ce que les contribuables sans enfant fassent l'objet de majorations d'impôt, surtout s'ils étaient fortunés. Les circonstances politiques relativement « électoralistes » de la suppression de cette disposition suggèrent cependant que cette mesure « répressive » n'était pas une mesure très populaire : la loi budgétaire du 24 mai 1951 fut adoptée par un cabinet de transition présidé par le radical Henri Queuille et comprenant tous les ténors de la coalition au pouvoir, avec notamment Guy Mollet et Jules Moch pour la SFIO et Georges Bidault et Maurice Schumann pour le MRP, moins d'un mois avant les élections législatives de juin 1951, qui s'annonçaient mal pour les partis au pouvoir depuis 1946 (le RPF du général de Gaulle menaçait de dépasser le MRP et la SFIO, ce qui arriva), et cette même loi comportait d'autres allègements d'impôts de dernière minute, et notamment un relèvement de tous les seuils des tranches d'imposition².

En fait, les traces de cette disposition n'ont jamais totalement disparu des règles de détermination du nombre de parts de quotient familial. La loi du 31 décembre 1945 avait en effet décidé d'accorder 2 parts de quotient familial aux couples mariés qui, bien que n'ayant toujours pas d'enfant à charge au bout de trois ans de mariage, avaient eu autrefois des enfants aujourd'hui majeurs ou décédés, « à condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans » (autrement dit, les

1. Cf. *Journal Officiel – Assemblée nationale – Documents parlementaires*, Annexe n°804 (séance du 4 mars 1947).

2. Cf. tableau 4-5 infra pour le nouveau barème adopté par la loi du 24 mai 1951 et applicable à compter de l'imposition des revenus de 1950. La loi du 24 mai 1951 marque également les débuts non officiels de la décote, puisque si le seuil supérieur de la tranche à taux 0 % était fixé à 140 000 francs, la loi précisait qu'aucune imposition ne serait établie pour les contribuables dont le revenu imposable par part n'excédait pas 150 000 francs.

enfants morts avant d'avoir atteint l'âge de seize ans ne comptaient pas). Cette disposition était simplement reprise du décret du 29 juillet 1939 instituant la TCF, et par souci de symétrie, et peut-être aussi par considération pour les personnes qui avaient perdu à la fois leur conjoint et leurs enfants durant la guerre, la loi du 31 décembre 1945 avait également décidé d'instituer une disposition similaire pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs sans enfant à charge : ces derniers avaient ordinairement droit à une seule part de quotient familial, mais ce nombre était porté à 1,5 pour ceux qui auraient eu des enfants aujourd'hui majeurs ou décédés, « à condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans ». Cette disposition ne fut jamais remise en cause, et elle continue encore de s'appliquer à la fin du XX^e siècle, y compris la clause sordide concernant les enfants ayant atteint l'âge de seize ans. Les conséquences pratiques de cette disposition ont cependant profondément évolué depuis 1945, notamment du fait du vieillissement de la population : à la fin du XX^e siècle, il existe ainsi un très grand nombre de personnes âgées vivant seules, sans enfant à charge, et pour peu qu'elles aient eu des enfants aujourd'hui majeurs ou décédés (« à condition que l'un d'eux au moins ait atteint l'âge de seize ans »...), ce qui en pratique est le cas de l'immense majorité d'entre elles, elles bénéficient toutes de 1,5 part et non pas d'une part de quotient familial. À côté d'un très grand nombre de petits retraités, cette catégorie de contribuables âgés regroupe également un nombre non négligeable de contribuables relativement fortunés¹, et c'est la gauche qui prit la décision d'instaurer un plafonnement spécial des effets du quotient familial les concernant : depuis l'imposition des revenus de 1997, la réduction d'impôt procurée par la demi-part accordée aux contribuables célibataires, divorcés ou veufs sans enfant à charge mais ayant eu des enfants ne peut plus dépasser un seuil fixé à un niveau sensiblement inférieur au seuil général applicable aux demi-parts correspondant à de véritables enfants à charge (loi du 30 décembre 1997²).

Une autre disposition de la loi du 31 décembre 1945 qui devait beaucoup occuper les parlementaires des assemblées ultérieures concernait les enfants à charge des contribuables non mariés. De façon générale, un des objectifs centraux du législateur de 1945 avait été de faire en sorte que les couples légitimes soient favorisés, ou au minimum ne soient jamais défavorisés, par rapport aux couples non mariés. Dans le système antérieur, il existait en effet certaines circonstances où le concubinage pouvait être fiscalement plus avantageux que le mariage : lors de l'imposition des revenus des années 1915-1944, le montant de l'abattement général dont bénéficiaient tous les contribuables avait en effet toujours été supérieur au montant de la déduction supplémentaire dont bénéficiaient les couples mariés³, si bien qu'un couple relativement « égalitaire » dont les deux membres apportaient un revenu conséquent pouvait avoir intérêt à vivre en concubinage, de façon à bénéficier deux fois de l'abattement général. Par exemple, lors de l'imposition des revenus de 1944, l'abattement général était de 20 000 francs et la déduction sup-

1. Si l'on estime séparément la distribution des revenus pour chaque groupe de contribuables ayant un même nombre de parts de quotient familial, on constate que la distribution concernant les contribuables ayant 1,5 part est de très loin la plus inégalitaire de toutes (cf. Piketty (1998, p. 19)).

2. Cf. annexe C, tableau C-5.

3. Cf. annexe C, tableau C-1.

plémentaire applicable aux couples mariés était de 7 000 francs, si bien qu'un couple marié disposant de deux salaires de 15 000 francs chacun aurait été imposable à l'IGR (30 000 francs de revenu total, contre seulement 27 000 francs de déductions), alors que deux concubins disposant chacun d'un salaire de 15 000 francs auraient tous deux bénéficié séparément de l'abattement général de 20 000 francs et n'auraient donc pas été imposables à l'IGR. Certes, cette situation était moins fréquente que les nombreux cas de couples « inégalitaires » où le revenu de la femme était relativement faible, auquel cas il était toujours plus intéressant de se marier, afin de bénéficier de la déduction réservée aux couples mariés. Mais le simple fait que le concubinage puisse dans certains cas être favorisé par l'Etat avait été maintes fois dénoncé durant l'entre-deux-guerres, et l'adoption du quotient familial devait en principe mettre enfin un terme à cette situation « immorale », selon les termes employés dans l'exposé des motifs de la loi du 31 décembre 1945¹. De fait, le principe même du quotient familial et de la division du revenu imposable par le nombre de parts faisait que les couples mariés ne pouvaient en principe jamais être désavantagés par rapport aux concubins, et en particulier que les situations où le concubinage permettait de bénéficier deux fois de l'abattement général et d'échapper ainsi à l'IGR ne pouvaient plus se reproduire. Au pire, c'est-à-dire dans le cas des couples mariés « égalitaires » dont chaque membre apporte exactement le même revenu, le fait de diviser le revenu total par deux puis de multiplier l'impôt par deux n'apportait aucun avantage par rapport à la taxation séparée applicable en cas de concubinage. Mais dans tous les autres cas, c'est-à-dire à partir du moment où le couple était légèrement « inégalitaire », le mariage devenait strictement plus avantageux que le concubinage, situation qui prévaut encore aujourd'hui.

Malheureusement, une autre disposition prise par le législateur de 1945 au sujet des enfants à charge des couples non mariés introduisit une faille dans ce dispositif. La loi du 31 décembre 1945, par considération pour les jeunes parents que la guerre avait transformés en parents isolés, décida en effet d'accorder une part entière de quotient familial (et non pas une demi-part) au titre du premier enfant à charge des personnes seules, de telle sorte que les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ayant un enfant à charge aient droit à 2 parts de quotient familial (et non pas 1,5 part²). La conséquence pratique était qu'il pouvait par exemple devenir intéressant pour un couple ayant deux enfants à charge de vivre en concubinage afin de bénéficier deux fois de cette disposition : deux concubins, en déclarant chacun un de leurs deux enfants comme étant à leur charge effective, pouvaient obtenir chacun deux parts de quotient familial, alors qu'ils n'en auraient obtenu que trois s'ils avaient été mariés. De la même façon que lors de la période antérieure, cet avantage fiscal donné au concubinage ne pouvait concerner que des couples relativement « égalitaires » : si la femme ne travaille pas, alors il est toujours plus intéressant d'être marié et de diviser le revenu du mari par le plus grand

1. Cf. *Journal Officiel – Documents de l'Assemblée Nationale Constituante*, Annexe n°71 (séance du 11 décembre 1945).

2. La loi du 31 décembre 1945 décida également d'attribuer une demi-part supplémentaire aux veufs dont les enfants à charge étaient issus du mariage avec le conjoint décédé (et seulement à ceux-là), disposition qui a également continué de s'appliquer jusqu'à nos jours.

nombre de parts possible. Mais le fait est que le législateur de 1945, qui ne prévoyait vraisemblablement pas l'importance future des couples bi-actifs et des naissances hors mariage parmi ces derniers, avait ainsi créé de nouvelles situations particulières où le concubinage pouvait s'avérer fiscalement plus avantageux que le mariage. Sans surprise, la droite tenta à de multiples reprises de revenir sur cette disposition « immorale ». C'est finalement le gouvernement Chirac de la première cohabitation qui en 1986 saisit l'occasion donnée par le plafonnement des effets du quotient familial mis en place par la gauche en 1981 pour instituer un plafonnement supplémentaire applicable uniquement à cette part entière accordée au titre du premier enfant à charge des contribuables non mariés : depuis l'imposition des revenus de 1986, la réduction d'impôt obtenue grâce à cette part entière ne peut dépasser un seuil spécifique, fixé à un niveau sensiblement inférieur au seuil applicable aux autres enfants à charge¹. Puis le coup de grâce fut portée en 1995, avec l'« amendement Courson » (du nom du député UDF qui proposa cette nouvelle disposition) : depuis l'imposition des revenus de 1995, les contribuables célibataires, divorcés ou veufs doivent apporter la preuve qu'ils élèvent seuls leur enfant pour pouvoir bénéficier d'une part entière au titre de leur premier enfant à charge (loi du 30 décembre 1995). Cette chasse aux « faux parents isolés » et aux « vrais concubins » eut pour conséquence immédiate de réduire sensiblement le nombre de contribuables concernés par cette part entière².

Cette histoire riche et mouvementée, où la droite et la gauche exprimèrent tour à tour leur vision du rôle de la famille et des situations familiales justifiant à leurs yeux les faveurs ou les défaveurs de l'Etat, et dont les fondements « modernes » furent posés par la loi du 31 décembre 1945, témoigne de la très grande vigueur des passions françaises au sujet de la natalité et de la famille. La plupart de ces épisodes sont aujourd'hui oubliés, mais une consultation même rapide des débats parlementaires et de la presse de l'époque permet immédiatement de constater à quel point toutes ces dispositions firent en leur temps l'objet de débats et de conflits passionnés. Cette histoire est d'ailleurs loin d'être terminée : par exemple, la loi sur le « Pacte civil de solidarité » (PACS), adoptée par l'Assemblée nationale en octobre 1999, prévoit que les partenaires liés par un PACS puissent bénéficier du régime de l'imposition en commun réservé jusqu'alors aux couples mariés, disposition « révolutionnaire » qui a déjà fait couler beaucoup d'encre. Mais cette histoire riche et mouvementée pose également la question des effets réels ou supposés de ces décisions sur la natalité et les structures familiales : dans quelle mesure les différents dispositifs qui se sont succédé depuis 1914 ont-ils eu un impact sur le nombre d'enfants par foyer, le taux d'activité féminine, le nombre de mariages, le concubinage, le nombre de personnes vivant seules, etc. ?

Malheureusement, il n'existe aucune étude d'ensemble permettant de répondre à cette question de façon satisfaisante. Les rares études françaises consacrées à la question de l'impact des politiques familiales sur les comportements familiaux se sont en effet concentrées sur la question de l'impact des allocations familiales et n'ont pas cherché à prendre en compte l'évolution des avantages fiscaux accordés

1. Cf. annexe C, tableau C-5

2. Cf. Piketty (1998, p. 19).

aux familles au titre de l'impôt sur le revenu¹. Il est vrai que ces avantages fiscaux ne concernent par définition que la fraction la plus aisée de la population, ce qui limite l'ampleur de l'impact que l'histoire mouvementée de la dimension « familiale » de l'impôt sur le revenu depuis 1914 est susceptible d'avoir eu sur les taux de natalité et les structures familiales au niveau national. Il reste que la question de l'évolution de la structure familiale des hauts revenus est en soi une question passionnante, d'autant plus que les variations incessantes des dispositifs fiscaux les concernant peuvent peut-être permettre de parvenir à isoler de façon moins insatisfaisante que pour le reste de la population l'éventuel impact des incitations financières sur les comportements familiaux. De plus et surtout, les données disponibles sont d'une richesse exceptionnelle : les tableaux statistiques établis chaque année depuis l'imposition des revenus de 1915 par l'administration fiscale à partir du dépouillement des déclarations de revenus permettent de suivre à un rythme annuel, et pour un grand nombre de tranches de revenus (notamment pour les très hauts revenus), l'évolution sur longue période du nombre de personnes seules, de couples mariés, de familles nombreuses, etc. Comme toujours avec les sources d'origine administrative, les catégories statistiques utilisées dans ces tableaux sont certes totalement dépendantes des situations familiales qui étaient utilisées par la législation courante, si bien que certains types d'informations peuvent soudainement disparaître des tableaux au moment où la législation cesse de stigmatiser les catégories en question : par exemple, les couples mariés sans enfant au bout de deux ans de mariage apparaissent dans les statistiques lors de l'imposition des revenus de 1919, puis ils deviennent les couples mariés sans enfant au bout de trois ans de mariage à partir de l'imposition des revenus de 1945, et ils disparaissent définitivement des statistiques lors de l'imposition des revenus de 1950. Mais le simple fait de disposer d'informations statistiques aussi riches sur de telles catégories pour des périodes relativement longues constitue déjà un avantage certain, qui suffirait amplement à justifier une exploitation statistique systématique de la dimension familiale de cette source².

Une telle étude demanderait cependant un travail extrêmement minutieux, reposant à la fois sur la prise en compte de l'ensemble des règles d'imposition dépendant de la situation de famille des contribuables et des dates précises des différentes réformes et sur des comparaisons fines des variations des taux de natalité et des structures familiales des différents fractiles de la distribution des revenus. En particulier, le simple constat d'une concordance temporelle entre l'adoption du quotient familial en 1945 et la reprise de la natalité française à l'issue de la Seconde Guerre mondiale (le « baby-boom ») est évidemment tout à fait insuffisant pour conclure quoi que ce soit de précis quant à l'existence et surtout à l'ampleur d'un lien causal entre incitations financières et comportements démographiques. L'évolution du caractère nataliste ou antinataliste de l'impôt sur le revenu au cours du XX^e siècle est en réalité nettement moins univoque que l'on ne le croit parfois : s'il est vrai que l'instauration du quotient familial en 1945 implique

1. Cf. par exemple Blanchet (1992), Blanchet et Ekert-Jaffé (1994), Martin (1998) et Aubert (1999).

2. L'ensemble des tableaux disponibles sont décrits dans l'annexe A, où nous indiquons également les références précises des bulletins statistiques où ces tableaux ont été publiés.

que les avantages fiscaux accordés aux familles ont été globalement plus généreux durant la seconde moitié du siècle, il reste qu'il faudrait également prendre en compte le fait que le système de déductions forfaitaires en vigueur lors de l'imposition des revenus des années 1915-1944 était doublé lors de l'imposition des revenus des années 1915-1933 d'un système de réductions d'impôt proportionnelles pour charges de famille, ainsi que d'un système de majorations d'impôt applicables aux contribuables sans enfants lors de l'imposition des revenus des années 1919-1938, remplacé par la «*taxe de compensation familiale*» lors de l'imposition des revenus des années 1939-1944. Au final, il n'est donc pas évident que les incitations financières à avoir des enfants aient été réellement plus faibles pour tous les niveaux de revenu durant la première moitié du siècle : cela mériterait une étude au cas par cas. Il en va de même pour les deux dernières décennies du siècle, où l'on assiste à la fois à la mise en place du plafonnement des effets du quotient familial et au développement des demi-parts supplémentaires accordées aux familles nombreuses, si bien que l'effet net sur les incitations à avoir des enfants dépend de façon fine du niveau de revenu et du nombre d'enfants des familles considérées. Une telle étude démographique dépasserait de très loin le cadre de ce livre, et nous n'avons donc pas cherché à écrire ici cette histoire de la structure familiale des hauts revenus. En particulier, les taux moyens d'imposition subis par les différents fractiles de hauts revenus que nous analyserons dans le chapitre suivant ont tous été calculés pour des situations familiales «*moyennes*», et ils ne permettent donc pas d'étudier l'évolution des écarts de pression fiscale entre les différentes configurations familiales¹.

4.1.2. La forme générale du barème

L'héritage de la loi du 31 décembre 1945 ne se limite pas au quotient familial, même si ce dernier en est sans doute l'élément le plus visible. Avec plus d'un demi-siècle de recul, on peut également constater l'influence déterminante que la loi du 31 décembre 1945 eut sur la forme générale du barème d'imposition de l'impôt progressif sur le revenu. Le tableau 4-5, sur lequel nous avons reproduit l'ensemble des barèmes de l'impôt sur le revenu appliqués depuis 1945, démontre la très grande stabilité de la forme générale de ces derniers, surtout par comparaison avec l'évolution chaotique qui avait caractérisé les barèmes de la période 1915-1944 (cf. tableaux 4-1, 4-2, 4-3 et 4-4 supra).

Cette stabilité se manifeste tout d'abord dans la technique d'imposition employée : les barèmes appliqués depuis la Libération, outre qu'ils utilisent la technique du quotient familial, ont tous été des barèmes définis «*en taux marginal*», à tel point que l'on a aujourd'hui pratiquement oublié qu'il était également possible de définir des barèmes «*en taux moyen*», et que cette seconde technique d'imposition fut utilisée en France lors de l'imposition des revenus des années 1917-1918 et 1936-1941. Mais cette stabilité se manifeste surtout par le nombre de tranches d'imposition et le niveau des taux correspondants, à commencer par le taux supérieur. De 1945 à 1998, c'est-à-dire pendant plus d'un demi-siècle, le taux

1. Pour une description détaillée de la méthodologie utilisée pour estimer les taux moyens d'imposition par fractile correspondant à une situation familiale «*moyenne*», cf. annexe B, section 3.

Tableau 4-5: Les barèmes de l'impôt sur le revenu appliqués lors de l'imposition des revenus des années 1945-1998

<u>1945</u>		<u>1946</u>		<u>1947</u>		<u>1948</u>	
0-40 000	0 %	0-40 000	0 %	0-100 000	0 %	0-120 000	0 %
40 000-100 000	12 %	40 000-200 000	12 %	100 000-200 000	12 %	120 000-200 000	10 %
100 000-300 000	30 %	200 000-500 000	30 %	200 000-500 000	24 %	200 000-300 000	15 %
300 000-500 000	45 %	500 000-1 000 000	45 %	500 000-1 000 000	36 %	300 000-500 000	20 %
500 000-	60 %	1 000 000-	60 %	1 000 000-2 000 000	48 %	500 000-800 000	25 %
				2 000 000-	60 %	800 000-1200 000	30 %
						1200 000-2 000 000	40 %
						2 000 000-3 000 000	50 %
						3 000 000-	60 %
<u>1949</u>		<u>1950</u>		<u>1951-1952</u>		<u>1953-1959</u>	
0-120 000	0 %	0-140 000	0 %	0-180 000	0 %	0-220 000	0 %
120 000-250 000	10 %	140 000-300 000	10 %	180 000-350 000	10 %	220 000-350 000	10 %
250 000-500 000	15 %	300 000-500 000	15 %	350 000-600 000	15 %	350 000-600 000	15 %
500 000-800 000	25 %	500 000-750 000	20 %	600 000-900 000	20 %	600 000-900 000	20 %
800 000-12 000 000	30 %	750 000-1200 000	30 %	900 000-1 500 000	30 %	900 000-1500 000	30 %
1 200 000-2 000 000	40 %	1 200 000-1 500 000	40 %	1 500 000-3 000 000	40 %	1500 000-3 000 000	40 %
2 000 000-3 000 000	50 %	1500 000-5 000 000	50 %	3 000 000-6 000 000	50 %	3 000 000-6 000 000	50 %
3 000 000-	60 %	5 000 000-	60 %	6 000 000-	60 %	6 000 000-	60 %
<u>1960</u>		<u>1961</u>		<u>1962</u>		<u>1963</u>	
0-2 300	0 %	0-2 300	0 %	0-2 400	0 %	0-2 400	0 %
2 300-3 750	10 %	2 300-4 000	10 %	2 400-4 000	10 %	2 400-4 000	10 %
3 750-6 500	15 %	4 000-6 750	15 %	4 000-6 750	15 %	4 000-6 750	15 %
6 500-9 750	25 %	6 750-10 000	25 %	6 750-10 000	25 %	6 750-10 000	25 %
9 750-16 250	30 %	10 000-16 250	30 %	10 000-16250	30 %	10 000-16 250	30 %
16250-32 000	40 %	16 250-32 000	40 %	16 250-32 000	40 %	16250-32 000	40 %
32 000-64 000	50 %	32 000-64 000	50 %	32 000-64 000	50 %	32 000-64 000	50 %
64 000-	60 %	64 000-	60 %	64 000-	60 %	64 000-	61,5 %
<u>1964</u>		<u>1965</u>		<u>1966</u>		<u>1967-1968</u>	
0-2 400	0 %	0-2 500	0 %	0-2 500	0 %	0-2 500	0 %
2 400-4 400	10 %	2 500-4 500	10 %	2 500-4 500	10 %	2 500-4 500	10 %
4 400-7 350	15 %	4 500-7 600	15 %	4 500-7 600	15 %	4 500-7 600	15 %
7 350-10 850	25 %	7 600-11250	25 %	7 600-11 250	25 %	7 600-11 250	25 %
10 850-17 500	30 %	11 250-18 000	30 %	11 250-18 000	30 %	11 250-18 000	30 %
17 500-35 000	40 %	18 000-36 000	40 %	18 000-36 000	40 %	18 000-36 000	40 %
35 000-70 000	50 %	36 000-72 000	50 %	36 000-72 000	55 %	36 000-72 000	50 %
70 000-	60 %	72 000-	60 %	72 000-	65 %	72 000-	60 %
<u>1969</u>		<u>1970</u>		<u>1971</u>		<u>1972</u>	
0-2 700	0 %	0-2 900	0 %	0-3 100	0 %	0-3 300	0 %
2 700-4 800	10 %	2 900-5 100	10 %	3 100-5 400	10 %	3 300-5 750	10 %
4 800-8 100	15 %	5 100-8 500	15 %	5 400-8 950	15 %	5 750-9 500	15 %
8 100-12 000	25 %	8 500-12 600	25 %	8 950-13 250	25 %	9 500-14 050	25 %
12 000-19 100	30 %	12 600-20 050	30 %	13 250-21 050	30 %	14 050-22 000	30 %
19 100-38 200	40 %	20 050-40 100	40 %	21 050-42 100	40 %	22 000-43 500	40 %
38 200-76 400	50 %	40 100-80 200	50 %	42 100-84 200	50 %	43 500-86 500	50 %
76 400-	60 %	80 200-	60 %	84 200-	60 %	86 500-	60 %

Tableau 4-5 (suite)

<u>1973</u>		<u>1974</u>		<u>1975</u>		<u>1976</u>	
0-4 950	0 %	0-5 500	0 %	0-6 125	0 %	0-6 725	0 %
4 950-5 200	5 %	5 500-5 825	5 %	6 125-6 425	5 %	6 725-7 050	5 %
5 200-6 250	10 %	5 825-7 000	10 %	6 425-7 700	10 %	7 050-8 450	10 %
6 250-9 900	15 %	7 000-11 100	15 %	7 700-12 225	15 %	8 450-13 400	15 %
9 900-14 900	20 %	11 100-15 050	20 %	12 225-16 575	20 %	13 400-17 575	20 %
14 900-22 000	30 %	15 050-19 000	25 %	16 575-20 900	25 %	17 575-22 150	25 %
22 000-46 325	40 %	19 000-24 450	30 %	20 900-25 250	30 %	22 150-26 775	30 %
46 325-92 125	50 %	24 450-26 475	35 %	25 250-29 125	35 %	26 775-30 875	35 %
92 125-	60 %	26 475-45 825	40 %	29 125-50 400	40 %	30 875-53 425	40 %
		45 825-64 900	45 %	50 400-71 375	45 %	53 425-73 525	45 %
		64 900-84 000	50 %	71 375-92 400	50 %	73 525-95 175	50 %
		84 000-103 150	55 %	92 400-113 450	55 %	95 175-113 450	55 %
		103 150-	60 %	113 450-	60 %	113 450-	60 %
<u>1977</u>		<u>1978</u>		<u>1979</u>		<u>1980</u>	
0-7 250	0 %	0-7 925	0 %	0-8 725	0 %	0-9 890	0 %
7 250-7 600	5 %	7 925-8 300	5 %	8 725-9 125	5 %	9 890-10 340	5 %
7 600-9 100	10 %	8 300-9 925	10 %	9 125-10 825	10 %	10 340-12 270	10 %
9 100-14 400	15 %	9 925-15 700	15 %	10 825-17 125	15 %	12 270-19 410	15 %
14 400-18 900	20 %	15 700-20 625	20 %	17 125-22 275	20 %	19 410-24 950	20 %
18 900-23 800	25 %	20 625-25 925	25 %	22 275-28 000	25 %	24 950-31 360	25 %
23 800-28 775	30 %	25 925-31 350	30 %	28 000-33 875	30 %	31 360-37 970	30 %
28 755-33 200	35 %	31 350-36 175	35 %	33 875-39 075	35 %	37 970-43 770	35 %
33 200-57 425	40 %	36 175-62 600	40 %	39 075-65 125	40 %	43 770-72 940	40 %
57 425-79 025	45 %	62 600-86 125	45 %	65 125-89 575	45 %	72 940-100 320	45 %
79 025-100 900	50 %	86 125-105 950	50 %	89 575-105 950	50 %	100 320-118 660	50 %
100 900-119 100	55 %	105 950-125 050	55 %	105 950-125 050	55 %	118 660-135 000	55 %
119 100-	60 %	125 050-	60 %	125 050-	60 %	135 000-	60 %
<u>1981</u>		<u>1982</u>		<u>1983</u>		<u>1984</u>	
0-11 230	0 %	0-12 620	0 %	0-13 770	0 %	0-14 820	0 %
11 230-11 740	5 %	12 620-13 190	5 %	13 770-14 390	5 %	14 820-15 490	5 %
11 740-13 930	10 %	13 190-15 640	10 %	14 390-17 070	10 %	15 490-18 370	10 %
13 930-22 030	15 %	15 640-24 740	15 %	17 070-26 990	15 %	18 370-29 050	15 %
22 030-28 320	20 %	24 740-31 810	20 %	26 990-34 700	20 %	29 050-37 340	20 %
28 320-35 590	25 %	31 810-39 970	25 %	34 700-43 610	25 %	37 340-46 920	25 %
35 590-43 060	30 %	39 970-48 370	30 %	43 610-52 760	30 %	46 920-56 770	30 %
43 060-49 680	35 %	48 370-55 790	35 %	52 760-60 870	35 %	56 770-65 500	35 %
49 680-82 790	40 %	55 790-92 970	40 %	60 870-101 430	40 %	65 500-109 140	40 %
82 790-113 860	45 %	92 970-127 860	45 %	101 430-139 500	45 %	109 140-150 100	45 %
113 860-134 680	50 %	127 860-151 250	50 %	139 500-165 010	50 %	150 100-177 550	50 %
134 680-153 200	55 %	151 250-172 040	55 %	165 010-187 700	55 %	177 550-201 970	55 %
153 200-	60 %	172 040-195 000	60 %	187 700-212 750	60 %	201 970-228 920	60 %
		195 000-	65 %	212 750-	65 %	228 920-	65 %
<u>1985</u>		<u>1986</u>		<u>1987</u>		<u>1988</u>	
0-15 650	0 %	0-16 030	0 %	0-16 560	0 %	0-17 000	0 %
15 650-16 360	5 %	16 030-16 760	5 %	16 560-17 320	5 %	17 000-17 780	5 %
16 360-19 400	10 %	16 760-19 870	10 %	17 320-20 530	9,6 %	17 780-21 070	9,6 %
19 400-30 680	15 %	19 870-31 420	15 %	20 530-32 460	14,4 %	21 070-33 310	14,4 %
30 680-39 440	20 %	31 420-40 390	20 %	32 460-41 730	19,2 %	33 310-42 820	19,2 %
39 440-49 550	25 %	40 390-50 740	25 %	41 730-52 410	24 %	42 820-53 770	24 %
49 550-59 950	30 %	50 740-61 390	30 %	52 410-63 420	28,8 %	53 770-65 070	28,8 %
59 950-69 170	35 %	61 390-70 830	35 %	63 420-73 170	33,6 %	65 070-75 070	33,6 %
69 170-115 250	40 %	70 830-118 020	40 %	73 170-121 910	38,4 %	75 070-125 080	38,4 %
115 250-158 510	45 %	118 020-162 310	45 %	121 910-167 670	43,2 %	125 080-172 030	43,2 %
158 510-187 490	50 %	162 310-191 990	50 %	167 670-198 330	49 %	172 030-203 490	49 %
187 490-213 280	55 %	191 990-218 400	55 %	198 330-225 610	53,9 %	203 490-231 480	53,9 %
213 280-241 740	60 %	218 400-	58 %	225 610-	56,8 %	231 480-	56,8 %
241 740-	65 %						

Tableau 4-5 (suite et fin)

<u>1989</u>		<u>1990</u>		<u>1991</u>		<u>1992</u>	
0-17 570	0 %	0-18 140	0 %	0-18 690	0 %	0-19 220	0 %
17 570-18 370	5 %	18140-18 960	5 %	18 690-19 530	5 %	19 220-20 080	5 %
18 370-21 770	9,6 %	18960-22 470	9,6 %	19 530-23 150	9,6 %	20 080-23 800	9,6 %
21 770-34 410	14,4 %	22470-35 520	14,4 %	23 150-36 590	14,4 %	23 800-37 620	14,4 %
34 410-44 240	19,2 %	35520-45 660	19,2 %	36 590-47 030	19,2 %	37 620-48 350	19,2 %
44 240-55 540	24 %	45660-57 320	24 %	47 030-59 040	24 %	48 350-60 690	24 %
55 540-67 220	28,8 %	57320-69 370	28,8 %	59 040-71 450	28,8 %	60 690-73 450	28,8 %
67 220-77 550	33,6 %	69370-80 030	33,6 %	71 450-82 430	33,6 %	73 450-84 740	33,6 %
77 550-129 210	38,4 %	80030-133 340	38,4 %	82 430-137 340	38,4 %	84 740-141 190	38,4 %
129 210-117 710	43,2 %	133340-183 400	43,2 %	137 340-188 900	43,2 %	141 190-194 190	43,2 %
177 710-210 210	49 %	183400-216 940	49 %	188 900-223 450	49 %	194 190-229 710	49 %
210 210-239 120	53,9 %	216940-246 770	53,9 %	223 450-254 170	53,9 %	229 710-261 290	53,9 %
239 120-	56,8 %	246 770-	56,8 %	254 170-	56,8 %	2 612 690-	56,8 %
<u>1993</u>		<u>1994</u>		<u>1995</u>		<u>1996</u>	
0-21 900	0 %	0-22 210	0 %	0-22 610	0 %	0-25 610	0 %
21 900-47 900	12 %	22 210-48 570	12 %	22 610-49 440	12 %	25 610-50 380	10,5 %
47 900-84 300	25 %	48 570-85 480	25 %	49 440-87 020	25 %	50 380-88 670	24 %
84 300-136 500	35 %	85 480-138 410	35 %	87 020-140 900	35 %	88 670-143 580	33 %
136 500-222 100	45 %	138 410-225 210	45 %	140 900-229 260	45 %	143 580-233 620	43 %
222 100-273 900	50 %	225 210-277 730	50 %	229 260-282 730	50 %	233 620-288 100	48 %
273 900-	56,8 %	277 730-	56,8 %	282 730-	56,8 %	288 100-	54 %
<u>1997</u>		<u>1998</u>					
0-25 890	0 %	0-26 100	0 %				
25 890-50 930	10,5 %	26 100-51 340	10,5 %				
50 930-89 650	24 %	51 340-90 370	24 %				
89 650-145 160	33 %	90 370-146 320	33 %				
145 160-236 190	43 %	146 320-238 080	43 %				
236 190-291 270	48 %	238 080-293 600	48 %				
291 270-	54 %	293 600-	54 %				

Lecture : Les revenus des années 1945-1998 ont tous été soumis à des barèmes exprimés en taux marginal, et suivant le système du quotient familial. Lors de l'imposition des revenus de 1945, la fraction de revenu imposable par part inférieure à 40 000 francs était soumise à un taux marginal de 0 %, la fraction comprise entre 40 000 et 100 000 francs à un taux marginal de 12 %, la fraction comprise entre 100 000 et 300 000 francs à un taux marginal de 30 %, la fraction comprise entre 300 000 et 500 000 francs à un taux marginal de 45 %, et la fraction supérieure à 500 000 francs à un taux marginal de 60 %.

Notes : (i) Il s'agit des barèmes d'imposition de l'« impôt général sur le revenu » (IGR) pour l'imposition des revenus des années 1945-1947, de la « surtaxe progressive » de l'« impôt sur le revenu des personnes physiques » (IRPP) pour l'imposition des revenus des années 1948-1958, et de l'IRPP tout court pour l'imposition des revenus des années 1959-1998. Tous les barèmes sont exprimés en francs courants (en anciens francs pour les années 1945-1959, et en nouveaux francs pour les années 1960-1998).

(ii) Lors de l'imposition des revenus des années 1945-1958, les taux marginaux supérieurs de 50 % (45 % en 1945-1946, 48 % en 1947) et 60 % étaient en réalité de 55 % (48,75 % en 1945-1946, 54 % en 1947) et 70 % pour les contribuables ayant une seule part de quotient familial.

(iii) Lors de l'imposition des revenus des années 1959-1971, tous les taux marginaux du barème étaient en réalité de 5 points plus élevés (3 points en 1970-1971) que les taux indiqués sur ce tableau, mais tous les contribuables bénéficiaient d'une réduction d'impôt égale à 5 % (3 % en 1970-1971) du montant de leurs salaires et pensions de retraite.

marginal supérieur du barème de l'impôt sur le revenu a toujours été de l'ordre de 55-65 % (cf. tableau 4-5). Afin de ne pas donner l'impression de trop bien traiter les célibataires sans enfant, qui bénéficiaient déjà de la suppression de la « taxe de compensation familiale », la loi du 31 décembre 1945 avait cependant décidé d'appliquer un taux marginal supérieur plus élevé (70 % au lieu de 60 %) aux contribuables ayant une seule part de quotient familial, et il fallut attendre la loi du 28 décembre 1959 pour que ce système soit supprimé : de l'imposition des revenus de 1945 à l'imposition des revenus de 1958, le taux marginal supérieur du barème fut donc de 70 % pour les contribuables ayant une seule part de quotient familial, et de 60 % pour tous les autres. Cette même loi du 28 décembre 1959 décida également, afin de compenser la suppression de la « taxe proportionnelle », de fixer des taux d'imposition légèrement plus élevés pour les revenus non salariaux que pour les salaires et les pensions de retraite : lors de l'imposition des revenus des

années 1959-1969, tous les taux marginaux du barème étaient en réalité de 5 points plus élevés que les taux indiqués sur le tableau 4-5 (le taux supérieur était donc de 65 % et non de 60 %¹), mais tous les contribuables bénéficiaient d'une réduction d'impôt égale à 5 % du montant de leurs salaires et pensions de retraite, si bien que les barèmes effectivement applicables aux revenus salariaux, c'est-à-dire à la très grande majorité des revenus, étaient bien ceux que nous avons indiqués sur le tableau 4-5. Cette « surtaxe » applicable aux revenus non salariaux fut abaissée de 5 % à 3 % en 1970-1971, puis ce système fut définitivement supprimé à partir de l'imposition des revenus de 1972. Nous reviendrons plus loin sur cette inégalité de traitement entre revenus salariaux et non salariaux, question qui fut au centre des réformes fiscales de 1948 et de 1959. Pour l'instant, contentons-nous de noter que ces petites bizarreries ne changent rien au constat essentiel, à savoir que le taux marginal supérieur du barème de l'impôt sur le revenu a toujours été de l'ordre de 55-65 % (au minimum 54 %, et au maximum 70 %) sur toute la période 1945-1998. Par comparaison à la période 1915-1944, où le taux marginal supérieur du barème avait commencé par passer en quelques années d'un minimum absolu de 2 % en 1915 à un maximum absolu de 72 % en 1924 (sans même prendre en compte les majorations applicables aux contribuables sans enfant), avant d'être divisé par deux par Poincaré en 1926 puis de fluctuer de façon incessante entre le maximum de 72 % atteint en 1924 et un nouveau minimum de 24 % atteint en 1934, l'impôt sur le revenu de la période 1945-1998 apparaît bel et bien comme un impôt « apaisé ». Cette stabilité exprime sans nulle doute un très large consensus de la classe politique et de l'opinion publique sur ce à quoi doit ressembler l'impôt sur le revenu (au moins de façon formelle) : depuis 1945, on semble considérer que l'impôt sur le revenu est un outil permettant de frapper les revenus les plus élevés à des taux marginaux de l'ordre de 55-65 %, ni plus, ni moins.

En outre, cette stabilité de la structure générale du barème depuis 1945 va bien au-delà de la question du taux marginal supérieur. Alors que les barèmes de la période 1915-1944 avaient généralement plusieurs dizaines de tranches d'imposition, suivant des modalités extrêmement fluctuantes (cf. tableaux 4-1 à 4-4), les barèmes de la période 1945-1998 se caractérisent tous par un nombre limité de tranches d'imposition (cf. tableau 4-5). Le législateur de 1945 avait beaucoup insisté sur cet objectif de « simplification » du barème, et, de fait, la loi du 31 décembre 1945 décida d'instituer pour l'imposition des revenus de 1945 un barème en 5 tranches, avec des taux marginaux de 0 %, 12 %, 30 %, 45 % et 60 %, contre près de 25 tranches dans le barème utilisé lors de l'imposition des revenus de 1944. Le nombre de tranches augmenta légèrement durant les années suivantes, et le niveau des taux inférieurs fut légèrement modifié, mais la structure générale du barème resta relativement simple, suivant en cela l'esprit (sinon la lettre) du barème adopté en 1945 par la première Assemblée constituante. En particulier, pendant plus de 20 ans, de l'imposition des revenus de 1949 à l'imposition des revenus de 1972, on appliqua un barème en 8 tranches, avec des taux à 0 %, 10 %, 15 %, 20 %, 25 %, 30 %, 45 % et 60 %.

1. Le taux de 60 % fut exceptionnellement porté à 61,5 % lors de l'imposition des revenus de 1963 et à 65 % lors de l'imposition des revenus de 1966, et le taux de 65 % fut relevé d'autant (cf. tableau 4-5).

25 %, 30 %, 40 %, 50 % et 60 % (cf. tableau 4-5¹). Le nombre de tranches passa à 12 lors de l'imposition des revenus des années 1974-1992 (et même 13 lors de l'imposition des revenus des années 1982-1985), à la suite notamment de la décision du premier gouvernement Chirac de créer en 1974 des tranches intermédiaires à 35 %, 45 % et 55 % (loi du 30 décembre 1974). Mais l'objectif de cette réforme purement technique était simplement de « lisser » le profil des taux marginaux, et elle n'eut guère d'impact sur la forme générale du barème et sur les taux effectifs d'imposition. Il en va de même de la réforme entreprise en 1993 par le gouvernement Balladur, dont l'objectif était au contraire de « simplifier » le barème, en réduisant le nombre de tranches (loi du 29 décembre 1993). Au final, on se retrouve donc depuis l'imposition des revenus de 1993 avec un barème à 7 tranches, et avec des taux marginaux qui sont pratiquement identiques aux taux adoptés en 1945 par la première Assemblée constituante (cf. tableau 4-5). Précisons également que la modestie des réformes du barème entreprises depuis 1945, qui pour l'essentiel se limitèrent à des aménagements relativement techniques (création de tranches intermédiaires, suppression de tranches intermédiaires, etc.), et qui ne prirent jamais la forme des refontes générales décidées par le Bloc national, par le Front Populaire ou par le gouvernement de Vichy, ne s'explique pas par le fait que les gouvernements de l'après-guerre se seraient liés les mains en s'imposant le respect d'un barème à tranches fixes et à taux unique, du type de celui mis en place par le Bloc national, système qui oblige à réduire ou à relever dans les mêmes proportions la charge fiscale exigée de tous les contribuables imposables, quel que soit leur niveau de revenu. Les gouvernements de l'après-guerre ne se privèrent jamais totalement de la liberté de manœuvre consistant à relever le seuil de certaines tranches sans les relever toutes ou à modifier certains taux sans les modifier tous : tous ces ajustements furent simplement d'une ampleur très limitée². Depuis 1945, les gouvernements semblent avoir perdu le goût des grandes réformes du barème.

Il faut toutefois préciser que les barèmes d'imposition reproduits sur le tableau 4-5 ne prennent pas en compte les multiples « majorations exceptionnelles » qui jalonnent l'histoire de l'impôt sur le revenu, et auxquelles les gouvernements de l'après-guerre firent largement appel afin de faire varier le poids effectif de l'impôt payé par les très hauts revenus en fonction de la conjoncture politico-financière, de la même façon que leurs prédécesseurs de l'entre-deux-guerres, et ce dès l'imposition des revenus des années 1946-1947. Les gouvernements de la Libération disposaient certes de marges de manœuvre nettement plus réduites que leurs prédécesseurs du début des années 1920 : alors que ces derniers avaient pu se permettre d'augmenter de façon vertigineuse les taux appliqués aux très hauts revenus, ce qui leur avait permis de montrer à l'opinion que les contribuables aisés ne seraient pas épargnés des charges de la guerre et de la reconstruction, le niveau

1. Cf. note précédente.

2. L'habitude consistant à présenter le barème d'imposition à l'aide d'un taux unique s'appliquant à des fractions croissantes des revenus compris dans des tranches fixes (cf. tableau 4-2) fut reprise par la loi du 31 décembre 1945, mais dès 1946 le barème fut ajusté de façon relativement « libre », et ce mode de présentation des barèmes fut définitivement abandonné en 1947-1948, à tel point qu'il est aujourd'hui totalement oublié, de même que la technique des barèmes définis « en taux moyen ».

atteint en 1945 par les taux d'imposition les plus élevés de l'impôt progressif sur le revenu ne permettait pas d'entreprendre ce type de politique. Cette comparaison entre les deux après-guerres était très présente dans les discours des hommes politiques de l'époque¹. Il est également certain que les hommes politiques de 1945 avaient conscience de l'effondrement que les revenus du capital avaient connu durant la crise des années 1930 et les années de la Seconde Guerre mondiale, et donc des recettes fiscales limitées qu'un alourdissement des taux d'imposition applicables aux très hauts revenus pouvait procurer (au moins dans l'immédiat). Il est cependant plus difficile de trouver des allusions précises à ce sujet, car il n'était guère dans les habitudes de l'époque de s'apitoyer sur le triste sort des riches capitalistes, soupçonnés de collaboration, ou au minimum de lâcheté, avec le régime de Vichy². Ce contexte intellectuel et politique explique également pourquoi il était totalement impensable pour un chef de gouvernement de la Libération de jouer les Poincaré ou les Doumergue en abaissant à 25 % ou 30 % les taux supérieurs applicables aux revenus les plus élevés, et pourquoi les gouvernements de l'immédiat après-guerre, confrontés à une situation financière tout aussi désastreuse que leurs prédécesseurs des années 1920, ne purent s'empêcher d'avoir recours à des « majorations exceptionnelles » qui s'ajoutèrent aux barèmes indiqués sur le tableau 4-5. Le sommet de la « fièvre de l'impôt sur le revenu » fut atteint en 1947-1948, après le départ des communistes du gouvernement en mai 1947 et les grandes grèves de novembre-décembre de la même année, à un moment où l'inflation dépassait pour la quatrième année consécutive les 50 % en rythme annuel et où les gouvernements en place cherchaient par tous les moyens à réduire la masse monétaire en circulation dans l'économie et à rétablir l'équilibre budgétaire. Après plusieurs mois de rudes négociations, le président du Conseil Robert Schumann (MRP) et son ministre radical des Finances René Mayer firent adopter la loi du 7 janvier 1948 instituant un « prélèvement exceptionnel de lutte contre l'inflation », prélèvement qui constituait l'élément central du « plan Mayer » de lutte contre l'inflation présenté à la fin de l'année 1947, et qui prit la forme d'une majoration d'IGR pouvant atteindre le taux de 40 % pour les contribuables dont le revenu imposable de 1946 était supérieur à 3 millions de francs³. Cette majoration

1. Cf. par exemple *L'Année Politique 1945* (p. 164) pour un discours très explicite tenu par René Pleven (ministre des Finances du gouvernement provisoire du général de Gaulle) en mars 1945, qui compare un à un les taux des différents impôts en vigueur en 1918 et en 1945, et qui conclut qu'il est « impossible » en 1945 d'augmenter davantage les taux des impôts existants.

2. Une des rares allusions relativement explicites au thème de l'effondrement des hauts revenus que nous ayons retrouvées dans les débats parlementaires de l'époque est due à Paul Reynaud, qui, en octobre 1946, à la tribune de la seconde Assemblée constituante, déclara en s'adressant notamment aux socialistes et aux communistes : « Le rentier, qui depuis 1914 jouait le rôle de souffre-douleur national, a disparu. Vous ne pouvez plus déshabiller le rentier pour habiller le salarié, ou le fonctionnaire, puisqu'il est tout nu. Vous vous êtes livrés à un arrosage général de tous les Français et le seul résultat a été de faire monter les prix en flèche » (cf. *L'Année Politique 1946*, pp. 256-257).

3. Le taux de la majoration d'IGR était de 20 % pour les contribuables ayant un revenu imposable compris entre 450 000 et 1 million de francs (le seuil de 450 000 francs était relevé à 600 000 francs pour les contribuables ayant un ou deux enfants à charge, à 750 000 francs pour ceux ayant trois ou quatre enfants à charge, et à 850 000 francs pour ceux ayant cinq enfants ou plus à charge), de 30 % pour les contribuables ayant un revenu imposable compris entre 1 million et 3 millions de francs (quelle que soit leur situation familiale) et de 40 % pour les contribuables ayant un revenu imposable supérieur à 3 millions de francs (quelle que soit leur situation familiale). La loi du 7 janvier 1948 contenait également des majorations

était applicable de façon rétroactive au montant de l'IGR dû au titre des revenus de 1946, si bien que les contribuables les plus aisés firent face au titre de l'imposition de leurs revenus de 1946 à un taux marginal supérieur de 84 %, et même de 98 % pour les contribuables ayant une seule part de quotient familial, et ce sans même prendre en compte les impôts cédulaires¹. Mais une différence importante avec les autres « majorations exceptionnelles » instituées dans le passé, et en particulier avec la majoration rétroactive instituée par la loi du 4 décembre 1925, est que le « prélèvement exceptionnel de lutte contre l'inflation » de la loi du 7 janvier 1948 se présentait comme un « emprunt obligatoire » et non pas comme une majoration d'impôt : la loi du 7 janvier 1948 donnait à tous les contribuables qui le souhaitaient la possibilité d'échapper à cette majoration en souscrivant à un emprunt rémunéré à 3 % et remboursable sur 10 ans une somme au moins égale au montant de la majoration. Par contre, le « double décime » (majoration d'IGR de 20 %) décidé quelques mois plus tard par le gouvernement présidé par le radical Henri Queuille (loi du 24 septembre 1948), et applicable uniquement au titre de l'imposition des revenus de 1947, était une véritable majoration d'impôt, non remboursable. La situation se calma après 1948, mais la technique des « majorations exceptionnelles » ne fut jamais véritablement abandonnée, et elle fut notamment sollicitée à la suite des événements de mai 1968 et des élections de mai 1981, ainsi que nous le verrons plus loin. Il reste que ces majorations exceptionnelles, aussi importantes soient-elles, ne peuvent par définition modifier le poids et la répartition de la charge fiscale qu'à la marge et de façon purement temporaire, et elles ne doivent donc pas faire oublier l'importance de l'influence de la loi du 31 décembre 1945 sur la forme générale des barèmes appliqués depuis 1945.

4.1.3. La non-déduction de l'impôt de l'année précédente

Au-delà de l'instauration du quotient familial et de la mise en place d'une nouvelle forme générale de barème, la troisième décision importante prise par la première Assemblée constituante concernait la remise en cause de la déduction du revenu imposable de l'IGR payé au titre des revenus de l'année précédente : la loi du 31 décembre 1945 décida que les contribuables, pour calculer leur revenu imposable de 1945, n'auraient le droit de déduire que la moitié de l'IGR dû au titre de l'imposition des revenus de 1944 (et non pas la totalité). Malgré ses allures techniques, cette mesure constitua en réalité une rupture majeure : la remise en cause de la déduction intégrale de l'impôt de l'année précédente, qui avait déjà fait l'objet de plusieurs tentatives infructueuses dans l'entre-deux-guerres, notamment à l'époque du Cartel des gauches et du Front Populaire, permettait enfin d'envisager que les taux supérieurs de l'impôt sur le revenu puissent s'appliquer pleinement aux revenus concernés, et nous verrons dans le chapitre suivant que cette mesure eut des conséquences considérables sur les taux d'imposition effectifs des fractiles de très hauts revenus, autrement plus importantes par

d'impôts cédulaires, et toutes ces majorations étaient applicables aux impôts normalement dus en 1947, c'est-à-dire au titre des revenus de 1946.

1. $60 \times 1,40 = 84$, et $70 \times 1,40 = 98$.

exemple que la création du quotient familial ou que les légères variations des taux d'imposition.

La façon dont cette décision fut introduite dans la loi du 31 décembre 1945 démontre d'ailleurs que les acteurs de l'époque étaient pleinement conscients de l'importance pratique de cette mesure d'apparence faussement technique. Initialement, le projet de loi de finances déposé par le gouvernement provisoire du général de Gaulle et son ministre des Finances René Pleven ne prévoyait pas de remettre en cause le principe de la déduction intégrale de l'IGR de l'année précédente, et c'est sur proposition des députés communistes de la commission des finances que cette mesure fut introduite. Mais le fait important est que les députés communistes acceptèrent que les taux du barème d'imposition initialement prévu par le gouvernement provisoire soient sensiblement abaissés « en échange » de la non-déduction de l'IGR de l'année précédente : René Pleven proposait initialement un barème d'imposition dont le taux marginal supérieur, applicable à la fraction des revenus par part supérieure à 300 000 francs, serait de 70 % (et même de 90 % pour les contribuables ayant une seule part de quotient familial), et les communistes acceptèrent d'abaisser les taux marginaux supérieurs à 45 % sur la fraction des revenus par part comprise entre 300 000 et 500 000 francs et à 60 % sur la fraction supérieure à 500 000 francs (70 % pour les contribuables ayant une seule part de quotient familial) « en échange » de leur amendement. La signification de cette manœuvre n'avait d'ailleurs pas échappé à la droite, qui en séance plénière essaya en vain de revenir sur cet accord passé par le gouvernement avec les communistes en commission des finances¹. Cet épisode démontre que tous les acteurs concernés, à commencer par les communistes, étaient parfaitement conscients du fait que la non-déduction de l'IGR de l'année précédente valait bien un abaissement sensible des taux du barème. Le fait que René Pleven prévoyait initialement d'abaisser à 300 000 francs le seuil d'application du taux marginal supérieur de 70 %, contre 400 000 francs lors de l'imposition des revenus de 1944 (cf. tableau 4-4), et ce en dépit de la très forte inflation, montre également que le gouvernement provisoire voulait éviter que l'adoption du quotient familial ne puisse se traduire par une réduction trop importante du poids de l'IGR exigé des contribuables aisés par rapport à la situation en vigueur sous Vichy.

Finalement, suivant les termes du compromis passé avec les députés communistes, qui initialement défendaient l'idée d'une suppression intégrale de la déduction de l'IGR de l'année précédente, la loi du 31 décembre 1945 décida de conserver pour l'imposition des revenus de 1945 la possibilité pour les contribuables de déduire de leur revenu imposable la moitié de l'IGR dû au titre de l'imposition des revenus de 1944. Mais le fait important est que, pour la première fois, le principe de la déduction intégrale institué par la loi du 15 juillet 1914, et qui s'était appliqué chaque année lors de l'imposition des revenus des années 1915-1944, était remis en cause, et il ne faisait guère de doute que cette brèche entrouverte par les communistes en décembre 1945 n'était pas prête d'être refermée. De fait, moins d'un an plus tard, la loi du 23 décembre 1946, adoptée par la

1. Cf. *Journal Officiel – Débats de l'Assemblée Nationale Constituante*, 2^e séance du 21 décembre 1945, pp. 301-306.

première Assemblée nationale de la IV^e République quelques semaines après son élection (novembre 1946), décida que les contribuables ne pourraient plus déduire lors de l'imposition des revenus de 1946 la moindre fraction de l'IGR payé au titre des revenus de 1945. Puis la déduction de l'IGR de l'année précédente refit timidement son apparition lors de l'imposition des revenus de 1947 : la loi du 13 mai 1948 décida que les contribuables pourraient déduire de leur revenu imposable de 1947 le quart de l'IGR payé au titre des revenus de 1946. Mais il était clair qu'une page de l'histoire de l'impôt sur le revenu avait déjà été tournée, et c'est au décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 qu'il revint d'officialiser le nouveau régime : le décret du 9 décembre 1948, en remplaçant à compter de l'imposition des revenus de 1948 l'IGR par la « surtaxe progressive » et les impôts cédulaires par la « taxe proportionnelle », décida que les contribuables ne pourraient en aucun cas déduire de leur revenu imposable servant de base au calcul de la « surtaxe progressive » pour une année donnée la moindre fraction de la « surtaxe progressive » due au titre de l'imposition des revenus de l'année précédente. C'est donc depuis l'imposition des revenus de 1948 que l'impôt progressif de l'année précédente n'est plus déductible du revenu imposable, et l'idée même de cette déduction ne fut plus jamais débattue depuis lors.

Il faut cependant préciser que les lois du 31 décembre 1945, du 23 décembre 1946 et du 13 mai 1948 n'avaient pas remis en cause le droit des contribuables à déduire de leur revenu imposable le montant des impôts cédulaires dus au titre des revenus de l'année précédente, et que la réforme fiscale de 1948 se contenta de transcrire ce nouveau régime dans le langage des nouveaux impôts : le décret du 9 décembre 1948 supprima uniquement la déductibilité de la surtaxe progressive de l'année précédente, mais décida de maintenir la possibilité pour les contribuables de déduire de leur revenu imposable le montant de la « taxe proportionnelle » due au titre de l'année précédente¹. Ce régime ne prit fin qu'avec la suppression de la « taxe proportionnelle » à compter de l'imposition des revenus de 1959², et encore pas tout à fait : la loi du 28 décembre 1959 créa pour compenser la suppression de la « taxe proportionnelle » une « taxe complémentaire », « taxe complémentaire » qui était déductible du revenu imposable dans les mêmes conditions que la défunte « taxe proportionnelle », et qui en réalité ne disparut définitivement qu'à compter de l'imposition des revenus de 1970, si bien que ce n'est que depuis l'imposition des revenus de 1970 que les contribuables ne peuvent plus déduire aucun impôt de leur revenu imposable. Cette histoire laborieuse illustre la très grande inertie qui caractérise parfois la législation fiscale. Du point de vue de l'importance pratique

1. Le décret du 9 décembre 1948 confirma également la décision prise par la loi du 23 février 1942 (applicable à partir de l'imposition des revenus de 1941), selon laquelle les impôts cédulaires dus au titre des revenus de l'année précédente ne pourraient plus être déduits des revenus imposables soumis aux impôts cédulaires de l'année courante : la « taxe proportionnelle » de l'année précédente ne fut jamais déductible des revenus imposables soumis à la « taxe proportionnelle » de l'année courante, mais uniquement du revenu imposable soumis à la « surtaxe progressive » de l'année courante (jusqu'à l'imposition des revenus de 1940, les impôts cédulaires de l'année précédente étaient déductibles à la fois des revenus imposables soumis aux impôts cédulaires de l'année courante et du revenu imposable soumis à l'IGR de l'année courante).

2. A titre purement transitoire, la loi du 28 décembre 1959 autorisa les contribuables concernés à déduire de leur revenu imposable de 1959 un tiers de la « taxe proportionnelle » due au titre de l'imposition des revenus de 1958.

de ces règles d'apparence extrêmement technique, la véritable rupture date cependant des années 1945-1948, et plus précisément de la loi du 31 décembre 1945 : les taux des impôts cédulaires, de la « taxe proportionnelle » et de la « taxe complémentaire » sont toujours restés à des niveaux relativement modestes, et la possibilité de déduire ces impôts du revenu imposable n'a jamais eu qu'une importance pratique fort limitée, sans commune mesure avec les très fortes réductions d'impôt procurées avant 1945 aux contribuables aisés par la déductibilité intégrale de l'IGR de l'année précédente¹.

4.2. LES RÉFORMES DE 1948 ET DE 1959 : LA QUESTION DES SALAIRES

Les réformes fiscales de 1948 et de 1959 se présentèrent toutes deux comme des refontes complètes du système légué par la réforme de 1914-1917. Le fait de changer l'intitulé officiel d'un impôt ne signifie cependant pas que sa réalité ait changé, et il convient donc d'être précis. Le décret du 9 décembre 1948, applicable à partir de l'imposition des revenus de 1948, supprima l'impôt général sur le revenu institué par la loi du 15 juillet 1914 et les impôts cédulaires institués par la loi du 31 juillet 1917, et les remplaça par un « impôt sur le revenu des personnes physiques » (IRPP) dit « unique », mais qui en réalité se décomposait en une « taxe proportionnelle », très proche des anciens impôts cédulaires, et une « surtaxe progressive », très proche de l'ancien IGR. De même, la loi du 28 décembre 1959, applicable à partir de l'imposition des revenus de 1959, et qui prétendait instaurer l'IRPP enfin « unique » en supprimant la « taxe proportionnelle » et en ne laissant subsister que la « surtaxe progressive », constitua en réalité une rupture beaucoup moins brutale qu'il n'y paraît : la « taxe proportionnelle » était en fait remplacée par une « taxe complémentaire » et par une surtaxe de 5 % frappant les mêmes revenus, « taxe complémentaire » et surtaxe de 5 % qui mirent plus de dix ans à disparaître définitivement, si bien que ce n'est que depuis l'imposition des revenus de 1972 que l'impôt sur le revenu est véritablement « unique ». Ainsi que nous l'avons vu plus haut, la partie proprement progressive de l'impôt sur le revenu (IGR jusque l'imposition des revenus de 1947, « surtaxe progressive » de l'IRPP pour l'imposition des revenus des années 1948-1958, et IRPP tout court depuis l'imposition des revenus de 1959) ne fut en réalité pratiquement pas affectée par les réformes de 1948 et de 1959 : les décisions les plus importantes avaient déjà été prises par la loi du 31 décembre 1945, et la plupart des contribuables purent passer de l'IGR à la surtaxe progressive de l'IRPP puis à l'IRPP tout court sans même s'en rendre compte. En fait, au-delà de la question très formelle du changement de l'intitulé officiel de l'impôt sur le revenu, le véritable enjeu des réformes de 1948 et de 1959 était la liquidation des impôts cédulaires légués par la loi du 31 juillet 1917, liquidation qui posait notamment la question de la taxation des salaires. En dépit de son caractère relativement technique et de son importance limitée pour l'évolution de l'impôt progressif sur le revenu proprement dit, cet

1. Cf. annexe B, section 1.4.

épisode mérite que l'on s'y attarde quelque peu, car il constitue un témoignage précieux de la façon dont la notion de « salarié à haut salaire » et l'opposition entre salariés et non-salariés furent perçues en France au cours du XX^e siècle.

Pour bien comprendre les origines de cette « question des salaires », il est nécessaire de remonter dans le temps et de revenir à la réforme de 1914-1917. Dans le cadre de l'impôt général sur le revenu, il n'existait pas de « question des salaires » : tous les revenus du foyer étaient additionnés, quelle qu'en soit la nature, et il suffisait de connaître la somme de tous ces revenus, ainsi que la situation familiale du foyer, pour pouvoir calculer l'impôt dû. Les salaires bénéficiaient certes d'une déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels depuis l'imposition des revenus de 1934, mais il ne s'agissait pas véritablement d'un avantage : les non-salariés pouvaient également déduire tous leurs frais professionnels de leur bénéfice net soumis à l'IGR, et la déduction forfaitaire de 10 % que Doumergue avait créée pour les salariés avait pour contrepartie un durcissement des preuves exigées de ceux qui entendaient déduire des frais professionnels plus élevés. L'impôt général sur le revenu était donc « neutre », ainsi que doit l'être (en principe) un impôt sur le revenu global : que les hauts revenus prennent la forme de hauts salaires, de hauts bénéfices ou de hauts dividendes, ils étaient imposés de la même façon.

Tel n'était pas le cas des impôts cédulaires : ces impôts se caractérisèrent dès leur origine par un régime de faveur pour les salariés, et ce régime de faveur se perpétua durant tout l'entre-deux-guerres. D'une part, les taux d'imposition de l'impôt cédulaire sur les salaires ont toujours été plus faibles que ceux des impôts cédulaires pesant sur revenus mixtes des travailleurs non salariés, qui étaient eux-mêmes plus faibles que les taux des impôts cédulaires pesant sur les revenus du capital¹. D'autre part et surtout, alors que les autres catégories de revenus, et notamment les bénéfices industriels et commerciaux (BIC), étaient imposables dès le premier franc au titre de l'impôt cédulaire correspondant, les salaires bénéficiaient d'un important abattement à la base, de telle façon que seuls les salaires supérieurs à un certain seuil étaient imposables au titre de l'impôt cédulaire sur les salaires². Durant tout l'entre-deux-guerres, le niveau de cet abattement était tel que le pourcentage de salariés effectivement soumis à l'impôt cédulaire sur les salaires était généralement de l'ordre de 10-15 %, et ce pourcentage ne dépassa qu'exceptionnellement les 20 %³. Autrement dit, pour l'essentiel, seuls les 10 % des salariés les mieux payés devaient acquitter l'impôt cédulaire sur les salaires, et ce à des taux sensiblement inférieurs à ceux imposés aux non-salariés. Aux yeux des petits artisans, des petits commerçants et autres « petits patrons », qui se retrouvaient confrontés avec le percepteur dès leur premier franc de bénéfice, y compris s'ils dégageaient des bénéfices misérables, l'injustice était d'autant plus flagrante que,

1. Cf. annexe C, section 1, tableaux C-6 et C-8.

2. Les titulaires de bénéfices agricoles et de bénéfices non commerciaux eurent également droit à un abattement à la base, ce qui explique pourquoi le conflit le plus vif opposa les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux aux salariés (il reste que l'abattement des titulaires de BA et BNC était plus faible que celui des salariés, que leurs taux d'imposition étaient plus élevés, et que seuls les salariés eurent droit à des déductions forfaitaires pour charges de famille ; cf. annexe C, section 1).

3. Cf. annexe D, tableau D-3, colonne (2).

suivant les termes de la loi du 31 juillet 1917, toutes les entreprises « industrielles ou commerciales », de la plus petite entreprise artisanale jusqu'à la très grosse société anonyme, étaient soumis au même « impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ¹ » : les « petits patrons » se retrouvaient ainsi placés dans le même régime d'imposition que les plus grosses sociétés capitalistes, dans le clan du « capital », par opposition aux salariés, qui bénéficiaient tous du régime de faveur destiné au clan du « travail », y compris s'ils étaient les directeurs salariés des grosses sociétés capitalistes en question, et ce quel soit le niveau de leur salaire, aussi élevé soit-il.

Anticipant sur les protestations violentes que cette séparation dichotomique du monde entre « salaires » et « bénéfices » n'allait pas manquer de provoquer, la loi du 31 juillet 1917 avait certes prévu un régime dérogatoire pour les « ouvriers indépendants travaillant seuls à leur domicile, sans compagnon ni apprenti », ainsi que pour « la veuve qui continue, avec l'aide d'un seul ouvrier ou d'un seul apprenti, la profession précédemment exercée par son mari », qui, contrairement à tous les autres titulaires de BIC, bénéficièrent dès l'imposition des bénéfices de 1917 d'un abattement à la base, de telle façon que les artisans dégageant de très petits bénéfices et relevant de ces deux catégories soient totalement exonérés de l'impôt cédulaire sur les BIC. Mais, outre que l'abattement à la base prévu par la loi de 1917 pour ce régime dérogatoire était deux fois plus faible que celui prévu pour les salariés, écart qui se creusa par la suite², ce régime ne concernait qu'une toute petite partie du monde des « petits patrons », et il ne changeait rien au fait que les taux appliqués aux BIC étaient structurellement plus élevés que les taux appliqués aux salaires. En particulier, l'existence de ce régime dérogatoire ne changeait rien au fait qu'un « petit patron » pouvait se retrouver devoir payer un impôt cédulaire sensiblement plus élevé qu'un directeur commercial d'une grande entreprise disposant de revenus 3 ou 4 fois supérieurs. En outre, s'il est vrai que les taux des impôts cédulaires n'atteignirent jamais les niveaux vertigineux des taux supérieurs de l'IGR, il faut noter que l'enjeu de ces questions était loin d'être purement symbolique. Par exemple, au début des années 1920, un artisan dégageant des bénéfices de l'ordre de 2-3 fois plus élevés que le revenu moyen de l'époque devait acquitter une somme équivalente à un mois de bénéfices au titre de l'impôt cédulaire sur les BIC ; dans le même temps, un cadre disposant d'un salaire annuel d'un montant rigoureusement identique aux bénéfices de l'artisan en question pouvait être totalement exonéré de l'impôt cédulaire sur les salaires³.

1. De façon générale, les impôts cédulaires sur les BIC, sur les BA et sur les BNC frappaient les bénéfices de toutes les sociétés, quelle que soit leur forme juridique. En pratique, cela était surtout important pour l'impôt sur les BIC, dont relevait la quasi-totalité des grosses sociétés (d'autant plus que les rares sociétés de capitaux du secteur agricole étaient conventionnellement rattachées à l'impôt sur les BIC et non à l'impôt sur les BA). Cet état de fait explique d'ailleurs pourquoi les taux de l'impôt sur les BIC furent fixés à un niveau supérieur à ceux des impôts sur les BA et les BNC (cf. annexe C, section 1), d'où une rancœur particulière des petits titulaires de BIC.

2. L'abattement prévu pour ce régime dérogatoire était initialement de 1 500 francs (contre 3 000 francs pour les salariés), mais il ne fut pas revalorisé par la suite, alors que l'abattement des salariés fut doublé dès l'imposition des salaires de 1919 (cf. annexe C, tableau C-6).

3. L'écart maximum est atteint lors de l'imposition des revenus de 1924, au moment où le « double décime » et la majoration « loi Loucheur » conjuguent leurs effets (ces deux majorations s'appliquent aux impôts cédulaires, à l'exception de l'impôt cédulaire sur les salaires) : par exemple, alors qu'un salarié ma-

Les « petits patrons » firent porter la responsabilité politique de cette injustice flagrante sur les partis de gauche (socialistes et communistes), d'autant plus que ces derniers avaient tendance à considérer que les avantages donnés aux salariés par la loi du 31 juillet 1917 n'étaient pas suffisants, et allaient souvent jusqu'à réclamer la suppression pure et simple de l'impôt cédulaire sur les salaires. Cette revendication, qui constituait à l'époque l'un des leitmotiv favoris du PCF et de la CGT¹, s'accompagnait certes d'un discours bienveillant à l'égard des petits non-salariés et de la promesse réitérée de faire porter l'effort fiscal uniquement sur les gros bénéficiaires. Mais ces promesses ne suffirent pas à convaincre les « petits patrons », qui soupçonnaient les « marxistes » de vouloir la mort des petits producteurs indépendants, et qui se doutaient qu'à partir du moment où les salaires seraient purement et simplement exemptés de la fiscalité cédulaire, il serait fort étonnant que l'Etat puisse également se permettre d'épargner l'immense majorité des non-salariés. Pour les mêmes raisons, les artisans et les commerçants voyaient d'un très mauvais œil les activités de propagande des syndicats de salariés et des partis « marxistes », qui, dans l'attente d'une hypothétique suppression de l'impôt sur les salaires, encourageaient souvent les salariés à ne pas payer l'impôt cédulaire et à renvoyer au percepteur les avis d'imposition correspondants².

La droite, dont nous avons vu plus haut qu'elle s'opposa souvent à la gauche sur la question du poids relatif des impôts cédulaires et de l'IGR, eut beau jeu de prendre la défense des « petits patrons » et de dénoncer l'incohérence qu'il y avait à prétendre vouloir développer une fiscalité moderne tout en réclamant que soit épargnée la principale source de revenus des ménages. C'est finalement le Bloc national et la « Chambre bleu horizon » qui donnèrent au monde des « petits patrons » la loi du 30 juin 1923, qui institua le régime dit des « artisans et assimilés » : les deux catégories distinguées par le régime dérogatoire de 1917, auxquelles était désormais adjoint l'ensemble des artisans « n'utilisant pas d'autres concours que celui de leur femme, de leur père et de leur mère, de leurs enfants et petits-enfants, habitant chez eux, d'un apprenti de moins de 16 ans et d'un compagnon », ainsi que « les pêcheurs et marinières propriétaires d'un seul bateau » et « les chauffeurs et cochers propriétaires d'une ou deux voitures qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes », furent purement et simplement transférés de la cédule des BIC à la cédule des salaires, et ces catégories bénéficièrent donc à compter de l'imposition des bénéficiaires de 1923 des mêmes abattements et des mêmes taux d'imposition que les salariés. On notera les très grandes difficultés rencontrées par

rié avec deux enfants à charge et disposant d'un salaire annuel de 14 000 francs, soit environ 2 fois le revenu moyen par foyer de l'époque (cf. annexe G, tableau G-2, colonne (6)), se retrouve totalement exonéré de l'impôt cédulaire sur les salaires (l'abattement général est de 7 000 francs, auquel il faut ajouter 3 000 francs de déduction « couples mariés » et 2 000 francs pour chacun des deux enfants; cf. annexe C, tableaux C-6 et C-7), un non-salarié disposant de bénéfices annuels de 14 000 francs soumis à l'impôt cédulaire sur les BIC devait payer un impôt cédulaire de 1 602 francs ($0,036 \times 1\,500 + 0,072 \times 3\,500 + 0,144 \times 9\,000 = 1\,602$; cf. annexe C, tableau C-8), soit un taux d'imposition de 11,4 % ($1\,602/14\,000 = 0,114$), que l'artisan en question aurait pu réduire de 10 % en supposant qu'il était marié et père de deux enfants à charge (cf. annexe C, tableau C-2).

1. Cf. les programmes communistes des années 1920 cités plus loin (chapitre 5, section 2.3). Cf. également Delorme (1965, p. 197), qui défend l'idée selon laquelle l'impôt cédulaire sur les salaires aurait été définitivement supprimé dès 1924 si le PCF avait fait partie du Cartel des Gauches.

2. Cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 2, pp. 56 et 60-61) et Bonnefous (1956-1967, tome 3, p. 323).

le législateur de 1923 pour définir les limites exactes de ce monde des « petits patrons » : de la même façon que les statisticiens de la SGF avaient le plus grand mal à fixer les contours de la vaste catégorie des « travailleurs isolés » utilisée dans les recensements de l'époque¹, les parlementaires ne savaient pas très bien comment faire pour donner un nom à ces catégories sociales auxquelles ils voulaient accorder les mêmes avantages fiscaux qu'aux salariés. D'après Steven Zdatny, cette loi du 30 juin 1923 joua un rôle essentiel dans la structuration professionnelle et politique du monde de l'artisanat, et ce régime des « artisans et assimilés » fut même à l'origine de la création et de l'usage du mot « artisan » pour désigner l'univers protéiforme des petits producteurs indépendants : à partir de 1923, les artisans disposèrent d'une dénomination « officielle » pour se démarquer des « gros patrons² ».

En pratique, les catégories créées par la loi du 30 juin 1923 étaient relativement restrictives : il suffisait qu'un artisan emploie un seul salarié, et que ce salarié ne soit ni un membre de sa famille habitant avec lui, ni un apprenti de moins de 16 ans, ni un « compagnon », pour que cet artisan se retrouve imposé au titre de l'impôt cédulaire sur les BIC, au même titre que les plus grosses sociétés anonymes. En outre, les commerçants, aussi « petits » fussent-ils, n'étaient en aucun cas concernés par ce régime dérogatoire. La loi du 30 juin 1923 n'en constitue pas moins un moment essentiel dans l'histoire de l'impôt cédulaire sur les bénéficiaires industriels et commerciaux : les « artisans et assimilés » se mobilisèrent fréquemment pour faire en sorte que le régime qui leur fut accordé en 1923 ne soit pas remis en cause, et surtout c'est à partir de cette date que les régimes spéciaux se multiplièrent au sein de l'impôt sur les BIC. Poincaré en 1928, puis Tardieu en 1929 et en 1930, et enfin Doumergue en 1934, firent en sorte que les petits commerçants ne soient pas soumis à l'impôt sur les BIC dans les mêmes conditions que les grandes entreprises, et plus généralement que tous les « particuliers et associés en nom collectif » dont les bénéficiaires n'excédaient pas un certain seuil puissent bénéficier d'un « régime spécial » d'imposition au sein de l'impôt sur les BIC³. C'est au régime de Vichy qu'il revint de conclure cette évolution : à partir de l'imposition des bénéficiaires de 1942, tous les « particuliers et associés en nom collectif », quel que soit le niveau de leur bénéfice, furent soumis au « régime spécial », et seules les « sociétés », c'est-à-dire les sociétés de capitaux dotées d'une personnalité morale distincte de la personnalité physique de leurs propriétaires, par opposition aux entrepreneurs individuels des sociétés de personnes (les « particuliers et associés en nom collectif »), continuèrent de relever du « régime normal » de l'impôt sur les BIC, ce qui se traduit par une très forte baisse du nombre de contribuables⁴. Il ne restait plus au décret de réforme fiscale du 9 dé-

1. Cf. chapitre 3, section 1.

2. Cf. Zdatny (1999, pp. 32-38).

3. La loi du 30 décembre 1928 institua un dégrèvement d'impôt pour les « petits commerçants » ; puis la loi du 29 décembre 1929 créa un « régime spécial » pour tous les « petits commerçants et industriels », et la loi du 6 juillet 1934 étendit ce « régime spécial » à tous les « particuliers et associés en nom collectif » dont le bénéfice ne dépassait pas 10 000 francs ; mentionnons également la loi du 31 mars 1930, qui institua une réduction d'impôt supplémentaire de 20 % pour les « petits commerçants » (toutes ces règles d'imposition sont décrites dans l'annexe C, tableau C-8).

4. Sur l'évolution chaotique du nombre de contribuables imposables au titre de l'impôt cédulaire sur les BIC, cf. annexe G, tableaux G-16 et G-17.

cembre 1948 qu'à « officialiser » cette nouvelle situation, ce qui fut fait en instaurant une séparation stricte entre d'une part un « impôt sur le revenu des personnes physiques » (IRPP), ou plus simplement « impôt sur le revenu », et d'autre part un « impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales », ou plus simplement « impôt sur les sociétés ». Cette séparation stricte entre la taxation des revenus des personnes physiques et la taxation des revenus des personnes morales s'est appliquée sans aucune discontinuité depuis cette date, à tel point que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés sont désormais perçus comme des impôts totalement distincts. Mais il est important de noter que l'impôt sur les sociétés ne fit en réalité que prendre la suite du « régime normal » de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, au terme d'une évolution lente et progressive qui permit de faire sortir tous les entrepreneurs individuels du clan du « capital ».

A l'issue de la Seconde Guerre mondiale, on pouvait donc penser que la « question des salaires » avait enfin été résolue. Certes, le « régime spécial » créé à la fin des années 1920 était nettement moins intéressant que le régime des « artisans et assimilés » : contrairement à ces derniers, les petits commerçants et autres « particuliers et associés en nom collectif » imposables au titre du « régime spécial » de l'impôt sur les BIC ne purent jamais bénéficier des abattements et des taux d'imposition de l'impôt cédulaire sur les salaires. Il reste que l'inégalité de traitement entre revenus salariaux et revenus non salariaux avait été très fortement réduite, et que les très fortes tensions sociales engendrées par cette inégalité semblaient s'apaiser. Malheureusement, une autre évolution fit voler en éclats ce fragile équilibre. L'effondrement du pouvoir d'achat entraîné par la Seconde Guerre mondiale contribua en effet à rendre l'impôt cédulaire sur les salaires particulièrement insupportable aux yeux des salariés, d'autant plus que l'inflation et les revalorisations irrégulières du seuil nominal d'imposition conduisirent à une hausse sensible de la proportion de salariés imposables au titre de l'impôt cédulaire, et que les salaires les plus élevés faisaient les frais de la compression des hiérarchies salariales observée au cours des années de guerre¹. A la Libération, les partis de gauche militèrent donc pour un très fort relèvement de l'abattement à la base de l'impôt sur les salaires². Cette revendication fut aussi celle des employeurs, qui depuis 1940 devaient acquitter l'impôt sur les salaires au nom de leurs salariés, et qui pensaient non sans raison que l'allègement de cet impôt pourrait leur permettre de financer plus aisément les augmentations de salaires réclamées par les syndicats et imposées par les gouvernements successifs, no-

1. Dès 1937-1938, l'inflation conduisit la proportion de salariés imposables au titre de l'impôt cédulaire sur les salaires à dépasser le seuil de 30 % (cf. annexe D, tableau D-3, colonne (2)). Compte tenu du passage au prélèvement à la source, aucune statistique n'est disponible pour l'imposition des salaires des années 1939-1948 ; mais tout laisse à penser que la proportion de salariés imposables au titre de l'impôt cédulaire sur les salaires dépassa les 50 % lors de l'hyper-inflation de l'immédiat après-guerre (par exemple, lors de l'imposition des salaires de 1947, le seuil d'imposition fut de 60 000 francs au 1^{er} semestre puis de 84 000 francs au 2nd semestre (cf. annexe A, tableau A-6), à un moment où près de la moitié des salariés avaient un salaire supérieur à 100 000 francs (cf. annexe D, tableau D-8)).

2. Cf. par exemple le programme adopté en novembre 1945 par la « Délégation des Gauches » (comité qui regroupait alors la SFIO, le PCF et la CGT), dont la seule revendication fiscale précise consistait précisément à réclamer le relèvement immédiat de l'abattement à la base de l'impôt sur les salaires (ce programme est intégralement reproduit dans *L'Année Politique 1945*, pp. 470-475).

tamment lors des arrêtés Parodi. L'abattement à la base fut donc relevé à de très nombreuses reprises au cours des années 1945-1948, et ce qui devait arriver arriva : l'abattement fut tellement relevé que le décret du 1^{er} octobre 1948 décida la suppression pure et simple de l'impôt cédulaire sur les salaires, impôt qui s'appliqua donc pour la dernière fois en septembre 1948¹. Là encore, le décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948 se contenta de transcrire cette situation de fait dans le langage des nouveaux impôts : la taxe proportionnelle de l'IRPP, qui prenait la suite des impôts cédulaires, était un impôt pesant sur l'ensemble des revenus soumis aux impôts cédulaires de 1917, à l'exception des salaires². En particulier, les « artisans et assimilés », qui jusqu'en 1948 avaient réussi à maintenir leur « privilège » consistant à bénéficier des mêmes conditions d'imposition que les salariés, se retrouvaient dans le champ de la taxe proportionnelle : ils bénéficiaient certes d'un taux réduit sur la fraction la plus faible de leurs bénéfices³, mais le fait est qu'ils devaient payer un impôt dont tous les salariés étaient exonérés, et ce quel que soit le niveau de leur salaire.

De la même façon que dans l'entre-deux-guerres, cette inégalité de traitement n'était pas tenable. La situation devint d'autant plus explosive que plusieurs mesures furent prises au début des années 1950 pour alléger le poids de la surtaxe progressive pour les cadres : la croissance des salaires risquait de rendre impossibles de plus en plus de salariés au titre de la surtaxe progressive, et les gouvernements en place voulaient éviter que les salariés en question n'aient l'impression que l'Etat leur reprenait une part trop importante de ce que l'effort de reconstruction et la croissance retrouvée leur avaient enfin apporté, d'autant plus que les cadres étaient considérés comme un groupe social appelé à jouer un rôle central pour le développement et la « modernisation » du pays. Il fut tout d'abord décidé d'étendre à tous les salariés le bénéfice de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels. Lorsque cette déduction forfaitaire avait été créée en 1934, un « plafond » avait en effet été institué, dans le sens où la déduction forfaitaire de 10 % ne pouvait pas excéder un certain montant (au-delà de ce plafond, les salariés devaient apporter la preuve de leurs frais professionnels). Ce plafond avait initialement été fixé à un niveau extrêmement élevé (moins de 0,1 % des salariés étaient concernés⁴), mais l'inflation et l'absence de revalorisation systématique l'avaient rendu plus contraignant : lors de l'imposition des revenus de 1950, près de 5 % des

1. Plus précisément, le décret du 1^{er} octobre 1948 supprima l'impôt cédulaire sur les salaires et le remplaça par un versement forfaitaire des employeurs égal à 5 % de leur masse salariale (cette « taxe sur les salaires » fut par la suite absorbée par la TVA). Sur l'évolution de l'abattement à la base de l'impôt cédulaire sur les salaires jusqu'en 1948, cf. annexe C, tableau C-6.

2. Sur l'évolution des taux et des règles d'imposition de la taxe proportionnelle, cf. annexe C, tableau C-9. Notons que la taxe proportionnelle unifia les taux des anciens impôts cédulaires, et qu'elle était établie au niveau des foyers (de la même façon que l'impôt général sur le revenu et que la surtaxe progressive, mais à la différence des impôts cédulaires, qui étaient établis à un niveau strictement individuel), ce qui permit à la réforme de 1948 de présenter l'IRPP comme un impôt « unique » mettant fin à la dualité de l'ancien système (en réalité, le changement de l'unité d'imposition n'avait guère d'importance, compte tenu de la quasi-proportionnalité de la « taxe proportionnelle »).

3. Cf. annexe C, tableau C-9.

4. En 1934, le plafond était de 20 000 francs, ce qui correspondait à un salaire annuel de 200 000 francs (cf. annexe C, tableau C-3), et ce à une époque où le seuil P99,9 de la distribution des salaires était d'à peine 100 000 francs et le seuil P99,99 d'à peine 250 000 francs (cf. annexe D, tableau D-5).

salariés étaient « victimes » de ce plafonnement¹. La loi du 14 avril 1952, applicable à compter de l'imposition des revenus de 1951, décida donc un très important relèvement de ce plafond, de telle façon que moins de 1 % des salariés soient concernés². Mais le gouvernement présidé par le radical René Mayer ne se fit pas à l'idée que les « super-cadres » du centile supérieur de la hiérarchie des salaires puissent ne pas bénéficier pleinement de la déduction forfaitaire de 10 %, et il décida moins d'un an plus tard la suppression pure et simple de ce plafond (loi du 7 février 1953) : à partir de l'imposition des revenus de 1952, tous les salariés bénéficièrent de la même déduction forfaitaire de 10 %, et ce quel que soit le niveau de leur salaire, aussi élevé soit-il.

L'« âge des cadres » ne devait pas s'arrêter là : la loi du 10 avril 1954, applicable à partir de l'imposition des revenus de 1953, décida de créer un abattement supplémentaire de 10 % pour les salariés, puis le décret du 30 avril 1955, applicable à partir de l'imposition des revenus de 1954, décida un an plus tard de porter le taux de cet abattement à 15 %. Autrement dit, pour calculer leur revenu imposable soumis au barème de la surtaxe progressive, les salariés pouvaient déduire de leur salaire non seulement la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels, mais également cet abattement forfaitaire de 15 %, de telle façon qu'ils n'étaient imposables que sur la base de 75 % de leur revenu³. Cet abattement, qui n'était pas plafonné, était particulièrement intéressant pour les cadres très supérieurs, puisqu'il leur permettait d'échapper aux tranches supérieures du barème de la surtaxe progressive (ou tout du moins d'en atténuer les effets). L'esprit dans lequel cet abattement fut créé par la loi du 10 avril 1954 était très similaire à celui qui avait présidé à la suppression de l'impôt cédulaire sur les salaires en 1948 : l'abattement de 10 % était l'une des mesures fortes du plan de relance présenté en février 1954 par le ministre radical des Finances Edgar Faure, et son objectif avoué était de permettre une revalorisation du pouvoir d'achat des catégories « moyennes et supérieures » de salaires, et ce sans qu'il soit nécessaire d'augmenter les salaires bruts payés par les entreprises⁴. De même, l'augmentation du taux de l'abattement décidée par le décret du 30 avril 1955, également dû à Edgar Faure (qui avait remplacé Pierre Mendès France à la présidence du Conseil en février 1955), fut explicitement présentée comme une mesure visant à augmenter le pouvoir d'achat des salariés supérieurs : le SMIG venait d'être augmenté, et il s'agissait « d'apaiser les cadres qui protestent contre l'écrasement de la hiérarchie résultant de la revalorisation des bas salaires⁵ ».

C'est très précisément dans ce contexte que le mouvement Pujade se déve-

1. En 1950, la déduction plafonnait à partir de 500 000 francs de salaire annuel (cf. annexe C, tableau C-3), et le seuil P95 de la distribution des salaires était de 472 000 francs (cf. annexe D, tableau D-14).

2. En 1951, la déduction plafonnait à partir de 2 millions de francs de salaire annuel (cf. annexe C, tableau C-3), à un moment où le seuil P99 de la distribution des salaires était d'environ 1,3 million de francs et où le seuil P99,9 était d'environ 3,3 millions de francs (cf. annexe D, tableau D-14).

3. En fait, l'abattement supplémentaire a toujours été calculé après la déduction pour frais professionnels, si bien qu'une déduction forfaitaire de 10 % et un abattement forfaitaire de 15 % signifient que les salariés sont imposés sur la base de 76,5 % de leur revenu ($0,9 \times 0,85 = 0,765$). De même, quand le taux de l'abattement forfaitaire fut porté à 20 % (cf. infra), les salariés ne furent plus imposés que sur la base de 72 % de leur salaire ($0,9 \times 0,8 = 0,72$).

4. Sur la façon dont ce plan a été présenté par Edgar Faure, cf. *L'Année Politique 1954*, pp. 113-114.

5. Cf. *L'Année Politique 1955*, pp. 115-116 et 154-155.

l'oppa : c'est le 22 juillet 1953 que Pierre Poujade, papetier à Saint-Céré dans le Lot, mobilisa pour la première fois les artisans et les commerçants de sa petite ville contre les agents du fisc, avant de fonder en novembre 1953 l'« Union de défense des commerçants et artisans » (UDCA). Le sommet de l'agitation poujadiste fut atteint en 1954-1955, avec de multiples « opérations commandos » destinées à venir en aide à des petits commerçants ou des petits artisans acculés à la faillite par la voracité du fisc. L'UDCA décréta la « grève de l'impôt » en janvier 1955, et c'est aux élections législatives de janvier 1956 que le mouvement poujadiste réalisa sa grande percée électorale. Afin d'expliquer pourquoi les protestations antifisc des artisans et commerçants connurent une telle ampleur à ce moment-là, les historiens ont souvent fait valoir l'importance de la fin de l'inflation, qui se transforma même en déflation au cours de l'année 1953, ce qui n'était pas de nature à rassurer des professions dont le revenu dépend directement du niveau des prix de détail¹. Cette explication a sans doute sa part de vérité, mais il nous semble important d'ajouter que le mouvement Poujade se développa au moment même où l'inégalité de traitement entre salariés et non-salariés atteignait son niveau le plus élevé du siècle : les « petits patrons » ne supportaient pas d'avoir à payer une taxe proportionnelle dont tous les salariés étaient exemptés, et ils voyaient dans les récentes mesures prises en faveur des cadres, et notamment des « cadres parisiens » si souvent stigmatisés par Poujade, la preuve que le pouvoir central « modernisateur » et ses « technocrates sans cœur », quelle que soit d'ailleurs leur étiquette politique, se moquaient du devenir des petits producteurs indépendants².

A la fin des années 1950, il paraissait évident que cette inégalité de traitement ne pouvait pas durer éternellement. Pierre Mendès France avait certes tenté d'apaiser la fureur des poujadistes en relevant le seuil d'application du taux réduit de la taxe proportionnelle destiné aux « artisans et assimilés » (loi du 14 août 1954), et Edgar Faure avait inclus dans son décret du 30 avril 1955 une baisse significative de ce taux réduit, afin de « compenser » le relèvement du taux de l'abattement destiné aux salariés³. Mais ces mesures d'apaisement ne changeaient rien au fait que les « petits patrons » devaient payer un impôt dont les cadres étaient exemptés, et, à partir du moment où l'on pouvait difficilement envisager d'assujettir les salariés à la taxe proportionnelle, la façon la plus simple de régler le problème était de supprimer cette taxe. Tel fut l'objet de la réforme fiscale de 1959, orchestrée par le tout jeune secrétaire d'Etat aux Finances du général de Gaulle, Valéry Giscard d'Estaing : la loi du 28 décembre 1959 supprima la taxe proportionnelle et ne laissa subsister que la surtaxe progressive. Par définition, cette réforme était une bonne nouvelle pour tous les titulaires de revenus frappés par la taxe proportionnelle, c'est-à-dire pour l'ensemble des travailleurs non salariés et des détenteurs de patrimoines fonciers ou mobiliers, et pas seulement

1. Cf. par exemple Rioux (1980, p. 79). Cette explication classique avait également été proposée dès 1955 par André Siegfried (cf. *L'Année Politique 1955*, p. XIII).

2. Ce conflit « existentiel » entre le monde des « petits patrons » et celui des « cadres » donne du relief à la couverture du magazine *L'Express* de l'époque titrée « Poujadolf » (cité par Rioux (1980, p. 80)), dans la mesure où *L'Express* se présentait comme le journal attitré des « cadres parisiens » (cela n'enlève évidemment rien au très réel antisémitisme de Poujade, notamment à l'encontre de Pierre Mendès-France, chef de gouvernement de juin 1954 à février 1955).

3. Cf. annexe C, tableau C-9.

pour les « petits patrons ». En revanche, la suppression de la taxe proportionnelle ne bénéficiait en rien aux salariés, qui en étaient déjà exemptés. Les partis de gauche manifestèrent une très forte hostilité à cette réforme, qui apportait la preuve que le pouvoir gaulliste faisait passer les intérêts des « capitalistes » avant ceux des « travailleurs ». Afin de « conserver un certain équilibre entre les allègements consentis aux différentes catégories de contribuables », Valéry Giscard d'Estaing accompagna sa réforme de plusieurs mesures compensatoires¹. Tout d'abord, la loi du 28 décembre 1959 créa une « taxe complémentaire » frappant les mêmes revenus que la taxe proportionnelle, à un taux il est vrai deux fois plus faible². De plus et surtout, cette taxe complémentaire était explicitement présentée comme une taxe transitoire, et son objectif était d'éviter que les non-salariés et les détenteurs de patrimoines bénéficient trop rapidement d'allègements fiscaux trop importants. Sa suppression prit plus de temps que prévu, et elle se fit par étapes, avec plusieurs baisses de taux successives au cours des années 1960, mais le fait important est qu'elle finit par disparaître : la taxe complémentaire fut prélevée pour la dernière fois au titre de l'imposition des revenus de 1969, réalisant ainsi l'objectif programmé dix ans plus tôt par la réforme de 1959. C'est dans le même esprit que la loi du 28 décembre 1959 décida que tous les taux du barème de la surtaxe progressive seraient relevés de 5 % pour l'ensemble des revenus non salariaux (cf. tableau 4-5 supra) : il s'agissait là encore de montrer que les revenus non salariaux, même s'ils bénéficiaient de la suppression de la taxe proportionnelle, et même s'ils étaient les incontestables gagnants de la réforme de 1959, continueraient tout de même à payer un petit quelque chose en plus par rapport aux salariés. Et de la même façon que la taxe complémentaire, il s'agissait d'une mesure purement transitoire, qui devait finir par disparaître : depuis l'imposition des revenus de 1972, tous les revenus sont soumis aux mêmes taux et aux mêmes barèmes de l'IRPP enfin « unique », et les revenus non salariaux ne sont plus soumis à aucune « surtaxe » supplémentaire³.

La troisième mesure compensatoire décidée lors de la réforme de 1959 est la seule dont les traces sont encore visibles dans la législation fiscale : afin que les salariés n'aient pas l'impression d'être totalement oubliés par la réforme, la loi du 28 décembre 1959 décida de relever le taux de l'abattement forfaitaire créé en 1954-1955, qui passa de 15 % à 19 % lors de l'imposition des revenus de 1959, puis à 20 % à compter de l'imposition des revenus de 1960, taux qui a continué de s'appliquer depuis lors. L'abattement de 20 % dont bénéficient les salariés de la fin du XX^e siècle a donc des origines historiques lointaines : il est l'héritier en ligne directe de l'inégalité de traitement entre revenus salariaux et revenus non salariaux instituée par la loi du 31 juillet 1917. Avec l'abattement de 20 %, l'inégalité de

1. Pour un exposé fort révélateur de l'esprit de conciliation dans lequel ces mesures compensatoires furent conçues, rédigé par les services du secrétaire d'Etat aux Finances de l'époque, cf. « La réforme fiscale », *S&EF* n°136 (avril 1960), pp. 349-359.

2. Cf. annexe C, tableau C-9.

3. Cf. tableau 4-5. En 1959, la surtaxe de 5 % portant sur les revenus non salariaux fut présentée comme une « compensation » pour le versement forfaitaire de 5 % de la masse salariale dû par les employeurs, et la surtaxe de 5 % fut supprimée après que le versement forfaitaire de 5 % ait été définitivement absorbé par la TVA (à compter du 1^{er} janvier 1968, tous les employeurs dont plus de 90 % du chiffre d'affaires était assujéti à la TVA furent totalement exonérés du versement forfaitaire).

traitement prenait une forme moins massive et surtout moins visible (tous les revenus étaient soumis au barème d'imposition, et les non-salariés ne payaient aucun impôt supplémentaire), mais elle n'avait pas pour autant disparu : tous les salariés, des plus modestes aux mieux rémunérés, pouvaient déduire cet abattement de leur revenu imposable, alors que les non-salariés, aussi « petits » soient-ils, n'y avaient pas droit. La « question des salaires » ne devait cependant pas en rester là. Valéry Giscard d'Estaing avait de la suite dans les idées, et, aussitôt élu président, il fit voter la loi du 27 décembre 1974, qui institua pour l'ensemble des travailleurs non salariés adhérant à un « centre de gestion agréé » un abattement similaire à l'abattement de 20 % jusqu'alors réservé aux salariés¹. Les années 1970 se caractérisèrent également par le retour des plafonnements pour les « super-cadres » : la loi du 27 décembre 1973, applicable à compter de l'imposition des revenus de 1973, décida que l'abattement de 20 % ne pourrait désormais plus dépasser un certain montant, puis la loi du 29 décembre 1978 fit de même pour la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels (cette mesure s'appliqua à compter de l'imposition des revenus de 1979). Dans les deux cas, le plafond fut fixé à un niveau extrêmement élevé, de telle façon que moins de 0,1 % des salariés soient concernés². Ces plafonds furent régulièrement revalorisés par tous les gouvernements qui se sont succédé depuis lors, et ils correspondent à la fin des années 1990 à des salaires annuels de l'ordre de 800 000 francs³, ce qui signifie qu'à peine plus de 0,1 % des salariés ne peuvent bénéficier pleinement de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels et de l'abattement de 20 %⁴. Pour les non-salariés, le plafond de l'abattement de 20 % fut jusqu'en 1995 inférieur à celui des salariés, jusqu'à ce que le gouvernement Juppé décide de parachever l'œuvre entreprise sous Valéry Giscard d'Estaing : depuis l'imposition des revenus de 1996, les non-salariés adhérant à un « centre de gestion agréé » bénéficient du même abattement de 20 % (avec le même plafond) que celui des salariés (loi du 30 décembre 1996), si bien qu'il n'existe plus aucune inégalité de traitement entre les salariés et les non-salariés⁵.

L'ampleur du chemin parcouru mérite d'être soulignée : lors de l'imposition des

1. En fait, la loi du 27 décembre 1974 concernait uniquement les titulaires de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) et de bénéfices agricoles (BA) adhérant à un « centre de gestion agréé » ; puis la loi du 29 décembre 1976 étendit l'abattement aux titulaires de bénéfices non commerciaux (BNC) adhérant à une « association agréée ».

2. Lors de l'imposition des revenus de 1973, le plafond de l'abattement de 20 % correspondait à un salaire annuel (net de frais professionnels) de 280 000 francs (cf. annexe C, tableau C-3), à un moment où le seuil P99 de la distribution des salaires était d'à peine plus de 90 000 francs (cf. annexe D, tableau D-14) ; lors de l'imposition des revenus de 1979, le plafond de la déduction forfaitaire de 10 % correspondait à un salaire annuel de 400 000 francs (cf. annexe C, tableau C-3), à un moment où le seuil P99 était d'à peine plus de 180 000 francs (cf. annexe D, tableau D-14) (nous ne disposons pas d'estimations du seuil P99,9 de la distribution des salaires pour les années 1973 et 1979, mais d'après les résultats obtenus pour les années pour lesquelles ces estimations sont disponibles, tout laisse à penser que moins de 0,1 % des salariés étaient concernés par ces plafonnements).

3. Lors de l'imposition des revenus de 1998, le plafond de la déduction forfaitaire de 10 % correspond à un salaire annuel de 774 600 francs, et le plafond de l'abattement de 20 % correspond à un salaire annuel (net de frais professionnels) de 707 000 francs (cf. annexe C, tableau C-3).

4. Dans les années 1990, le seuil P99 de la distribution des salaires est de l'ordre de 450 000 francs, et le seuil P99,9 est de l'ordre de 950 000 francs (cf. annexe D, tableau D-14).

5. Si l'on excepte la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels, dont nous avons déjà dit plus haut qu'elle ne constituait pas véritablement une inégalité de traitement.

revenus de 1917, tous les salariés, y compris les salariés les mieux rémunérés, bénéficiaient d'un régime fiscal de faveur par rapport aux non-salariés, et ce y compris par rapport aux travailleurs non salariés les plus misérables, qui à de très rares exceptions près étaient traités de la même façon que les plus grosses sociétés anonymes ; à l'extrême fin du siècle, les salariés et les non-salariés sont soumis aux mêmes conditions d'imposition, et les seules catégories de « travailleurs » qui sont stigmatisées par la législation sont celles dont le revenu d'activité est supérieur à un certain seuil, et ce indépendamment du fait que ces « travailleurs » soient salariés ou non-salariés. La législation fiscale du début du siècle, tout du moins pour ce qui est de sa composante « cédulaire », exprimait une vision largement « dichotomique » de l'inégalité sociale, fondée sur l'idée d'une opposition irréductible entre les salariés, nécessairement « petits », et les non-salariés, nécessairement « gros » ; la législation fiscale de la fin du siècle exprime une vision relativement « neutre » de l'inégalité sociale, fondée sur l'idée que le salariat comme le « non-salariat » se composent de « gros » et de « petits », et qu'il est bien difficile de justifier des discriminations fondées sur le statut et non pas sur le revenu. L'histoire de cette transition est particulièrement intéressante pour notre enquête, car elle confirme ce que nous disions dans le chapitre précédent au sujet des représentations sociales de l'inégalité et de la lente émergence de la notion de « salarié à haut salaire¹ ».

L'histoire de cette transition confirme tout d'abord que le poids de l'idéologie ne saurait être négligé : la « question des salaires » fit tout au long du siècle l'objet d'un conflit politique extrêmement vif, et elle fut dans une large mesure à l'origine des très forts clivages partisans opposant les non-salariés aux salariés. Du Bloc national en 1923 au gouvernement Juppé en 1996, en passant par la réforme orchestrée par Valéry Giscard d'Estaing en 1959, ce sont toujours des gouvernements de droite qui donnèrent raison aux revendications fiscales des non-salariés, et ces épisodes contribuèrent de façon déterminante à forger l'identité politique de ces catégories sociales. Inversement, l'attitude des partis de gauche (socialistes et communistes) dans cette affaire explique dans une très large mesure la méfiance chronique que ces partis politiques ont toujours inspirée aux non-salariés, et notamment aux « petits patrons » : aux yeux de ces derniers, la loi fiscale fut le domaine par excellence où les partis « marxistes » purent exprimer leur préférence idéologique pour les salariés et leur manque de considération pour les petits producteurs indépendants, qui, selon les canons socialistes les plus purs, sont voués à devenir eux-mêmes des salariés ou à rejoindre le camp du « grand capital ».

De fait, avec le recul dont nous disposons à la fin du siècle, force est de reconnaître qu'il est difficile d'expliquer certaines positions défendues par les partis de gauche au sujet de cette « question des salaires » au cours du XX^e siècle autrement que par un certain dogmatisme idéologique. L'idée de frapper plus lourdement les « capitalistes » que les « travailleurs » n'a certes rien d'extravagant en soi. Mais toute la question est de savoir jusqu'où ces inégalités de traitement doivent aller, et surtout comment transcrire dans la réalité sociale concrète ces catégories quelque

1. Cf. chapitre 3, section 4.

peu abstraites de « travailleur » et de « capitaliste » : le directeur commercial d'une grande entreprise, l'ingénieur, le haut fonctionnaire, etc., catégories de « salariés à haut salaire » dont nous avons vu dans le chapitre précédent qu'elles n'étaient pas absentes du paysage social de l'entre-deux-guerres, méritaient-ils vraiment, en tant que « salariés », un traitement fiscal de faveur par rapport aux petits artisans et aux petits commerçants, en tant que « patrons » ? De même, l'argument selon lequel l'inégalité de traitement entre salariés et non-salariés ne ferait que « compenser » les opportunités de fraude plus importantes dont bénéficient les non-salariés, argument qui fut employé tout au long du siècle par les défenseurs d'un régime dérogatoire pour les salariés, peut difficilement permettre de tout justifier. D'une part, une telle « compensation » n'est guère de nature à combattre les pratiques frauduleuses, qu'elle ne peut au contraire que contribuer à légitimer¹. D'autre part, s'il est incontestable que la fraude a toujours été plus importante parmi les non-salariés que parmi les salariés (en moyenne), les rares enquêtes sérieuses sur la question suggèrent que l'ampleur globale de ce phénomène est nettement moins massive que l'on ne l'imagine parfois, et que de très nombreux travailleurs non salariés déclarent honnêtement les bénéfices que la loi leur demande de déclarer². En tout état de cause, l'argument de la fraude peut difficilement justifier qu'un petit artisan, pour peu qu'il respecte la loi, soit tenu de payer un impôt plus élevé (en valeur absolue !) qu'un cadre disposant de revenus 3 ou 4 fois supérieurs, comme cela était le cas sous le régime des impôts cédulaires de l'entre-deux-guerres. A fortiori, l'argument de la fraude ne saurait justifier que les petits non-salariés soient soumis à un impôt dont tous les salariés, y compris les salariés vivant de salaires astronomiques, seraient purement et simplement exemptés, comme cela se produisit après la suppression de l'impôt cédulaire sur les salaires, suppression que les partis « marxistes » avaient réclamée au cours de l'entre-deux-guerres, à un moment où seuls les 10 % des salariés les mieux payés avaient à acquitter cet impôt, et qu'ils finirent par obtenir en 1948.

Cependant, même si la rigidité doctrinale des partis « marxistes » a sans doute eu son importance, l'histoire de cette transition confirme également que cette évolution ne peut se réduire à une question de clivages politiques et idéologiques. Notons tout d'abord que quand le Front Populaire arriva au pouvoir, les mots d'ordre les plus extrémistes furent rapidement oubliés : le gouvernement de Léon Blum se garda bien de supprimer l'impôt cédulaire sur les salaires. De la même façon, les gouvernements socialistes des années 1980-1990 se gardèrent bien de remettre en cause l'égalisation des conditions d'imposition des salariés et des non-salariés mise en place par les gouvernements précédents, ce qui suggère que cette évolution, au-delà des discours politiques enflammés, faisait l'objet d'un certain

1. Les régimes d'imposition au « forfait », qui depuis 1917 ont permis aux petits non-salariés de ne pas tenir une comptabilité complète et de calculer leur bénéfice imposable de façon forfaitaire en appliquant un coefficient fixe à leur chiffre d'affaires, à la superficie de leur exploitation, etc., et qui en pratique ont surtout permis d'atténuer les rigueurs de l'inégalité de traitement avec les salariés, constituent d'ailleurs une sorte de légitimation officielle de la fraude (nous n'avons pas cherché à retracer l'histoire complexe de ces régimes d'imposition au « forfait », car nous nous intéressons principalement aux montants des bénéfices déclarés par les « gros » non-salariés, et ces bénéfices élevés ont toujours été soumis au régime du bénéfice « réel », et ce depuis 1914-1917).

2. Cf. chapitre 6, section 2.

consensus¹. Il faut également rappeler que les impôts cédulaires qui donnèrent naissance à la « question des salaires » furent conçus par Caillaux au début du siècle, et qu'ils furent adoptés par des majorités parlementaires radicales et « centristes » dont la composante proprement « marxiste » était très minoritaire. Lors des débats parlementaires de 1907-1908, lorsqu'il s'agissait de fixer le niveau des seuils d'imposition pour l'impôt général sur le revenu et pour l'impôt cédulaire sur les salaires, le principal souci de Caillaux et de ses partisans était d'éviter qu'un nombre trop important de salariés ne deviennent imposables, et en particulier que « des ouvriers soient mis en contact avec le percepteur² ». Cette crainte des réactions des salariés vis-à-vis du fisc explique d'ailleurs pourquoi la loi du 31 juillet 1917 décida que les salariés n'auraient pas à déclarer leurs salaires au titre de l'impôt cédulaire sur les salaires : les employeurs le feraient à leur place, et les salariés ne seraient sollicités qu'au moment du paiement de l'impôt. Ce système fut remplacé en 1939-1940 par le prélèvement à la source, c'est-à-dire par un système où les employeurs se chargeaient de calculer et de payer eux-mêmes le montant de l'impôt cédulaire dû par leurs salariés, de telle façon que les salariés ne soient plus sollicités du tout³.

En réalité, au début du siècle, il existait un très large consensus pour considérer que les salariés ne devaient être imposés qu'avec une extrême prudence, et nous pensons que ce consensus s'explique, au-delà de l'influence marxiste et de la crainte que les partis « marxistes » ne se saisissent de cette question pour mobiliser les salariés, par une perception relativement juste de l'écart abyssal qui existait alors entre les très hauts revenus du capital et les revenus des salariés (y compris ceux des « salariés à hauts salaires »). Autrement dit, il était « objectivement » plus justifié d'offrir un traitement fiscal de faveur aux salariés, y compris aux salariés les mieux rémunérés, à une époque où l'écart séparant les revenus des « 200 familles » (fractile P99,99-100) de la moyenne des revenus, de même d'ailleurs que l'écart séparant les revenus des « 200 familles » (fractile P99,99-100) des diffé-

1. Notons en particulier que le plafonnement de l'abattement de 20 % mis en place dans les années 1970, même s'il fut dénoncé par les partis de gauche de l'époque (qui auraient préféré un alourdissement de la pression fiscale pesant sur les très hauts revenus non salariaux), avait en réalité été proposé par le PCF dès 1964 : les communistes avaient proposé de porter à 30 % le taux de cet abattement et de limiter le montant de l'abattement à 3 fois le SMIG (cf. *Journal Officiel – Assemblée nationale – Documents parlementaires*, Annexe n°926 (séance du 13 mai 1964) ; le texte intégral de cette proposition de loi est également reproduit par Delorme (1965, pp. 366-375)), ce qui signifie que le plafonnement se serait appliqué aux salaires supérieurs à 9 fois les salaires les plus faibles, c'est-à-dire à environ 1 % des salariés (en 1964, le seuil P10 de la hiérarchie des salaires était de 4 150 francs, et le seuil P99 de 45 318 francs ; cf. annexe D, tableaux D-11 et D-12).

2. Cf. Caillaux (1910, pp. 204-205 et 250-251), où Caillaux mentionne l'exemple des « ménages d'ouvriers parisiens » dont les revenus annuels peuvent atteindre « 4 000 francs », et qu'il faut à tout prix éviter de « mettre en contact avec le percepteur » (d'où un seuil d'imposition fixé à 5 000 francs (revenu global) pour l'IGR et à 3 000 francs (salaire individuel) pour l'impôt cédulaire sur les salaires) (ces craintes confirment également ce que nous disions dans le chapitre 3 au sujet de la présence d'« ouvriers à haut salaire » parmi les 10 % des salariés les mieux payés du début du siècle).

3. L'ancien système s'appliqua pour la dernière fois en 1939 (les salaires de 1938 furent déclarés au début de l'année 1939 par les employeurs, et les salariés reçurent au cours de l'année 1939 les avis d'imposition correspondants), puis le prélèvement à la source fut décidé par le décret-loi du 10 novembre 1939, et il commença à s'appliquer dès le mois de janvier 1940 (aucune des règles de calcul de l'impôt cédulaire sur les salaires (taux d'imposition, réductions d'impôt pour charges de famille, etc.) ne fut remise en cause par l'institution du prélèvement à la source).

rents fractiles de hauts salaires, était de l'ordre de 5 fois plus élevé qu'il ne l'est à la fin du siècle. Cet écart abyssal ne permet certes pas de justifier que les « salariés à haut salaire » bénéficient d'un régime de faveur par rapport aux petits artisans. Mais il permet de comprendre pourquoi cette tendance à simplifier la réalité et à opposer le clan du « travail » au clan du « capital » était si courante au début du siècle : la frontière entre les « gros » non-salariés et les « capitalistes » ayant toujours été extrêmement poreuse¹, il a toujours été tentant de placer tous les non-salariés dans le même camp que les capitalistes (en oubliant au passage qu'il existe également de très nombreux « petits » non-salariés), et il est logique que cette tentation ait été particulièrement forte à une époque où le fossé séparant les propriétaires des moyens de production les plus prospères du reste de la population était aussi évidemment béant. De même, nous pensons que la transition d'une vision quasiment « dichotomique » à une vision relativement « neutre » de l'inégalité s'explique non seulement par le déclin du marxisme et par le fait que la rude confrontation de la loi fiscale à la réalité concrète conduisit à corriger rapidement les « erreurs » les plus grossières commises en 1914-1917 (telle que la confusion des plus petites entreprises artisanales et des plus grosses sociétés anonymes dans un même régime d'imposition), mais également par le fait que la réalité elle-même a changé : dans un monde où les très hauts revenus du capital étaient nettement moins élevés que par le passé, il devint de moins en moins justifié de faire bénéficier les « salariés à haut salaire » d'un régime fiscal dérogatoire. Cette interprétation, fondée sur l'idée que la l'évolution de la législation de l'impôt sur le revenu a été profondément marquée par l'effondrement que les grandes fortunes ont connu à la suite des deux guerres mondiales, semble parfaitement cohérente avec l'évolution du traitement fiscal subi par les revenus du capital, ainsi que nous le verrons plus loin, et surtout avec l'évolution de la position hiérarchique des fractiles de revenus concernés par les tranches les plus élevées des barèmes de l'impôt progressif sur le revenu, ainsi que nous le verrons dans le chapitre suivant.

4.3. MAI 1968 ET MAI 1981 : LES DERNIÈRES « MAJORATIONS EXCEPTIONNELLES » ?

Outre cette « question des salaires », l'histoire de l'impôt sur le revenu depuis 1945 fut également marquée par une série de « majorations exceptionnelles » instituées à la suite des événements de mai 1968 et des élections de mai 1981. Ces « majorations exceptionnelles » de 1968 et de 1981 sont d'autant plus intéressantes que l'usage de cette technique politico-fiscale s'était considérablement raréfié depuis l'entre-deux-guerres, et que ces spectaculaires majorations d'impôt semblent être totalement sorties de l'imaginaire des hommes politiques et de l'opinion publique de la fin du siècle. Le tableau 4-6, sur lequel nous avons indiqué l'ensemble des « majorations exceptionnelles » qui se sont appliquées de l'imposition des

1. Cf. chapitre 2, sections 1.1.2 et 1.2.2.

revenus de 1915 à l'imposition des revenus de 1998, à l'exception des rares majorations qui prirent la forme d'« emprunts obligatoires » et non pas de majorations d'impôt au sens strict¹, permet de constater que, de la fièvre des années 1947-1948 aux événements de mai 1968, le seul gouvernement à faire usage de cette technique fut le gouvernement présidé par Guy Mollet (loi du 30 juin 1956). Encore faut-il préciser que le « décime » (majoration d'impôt de 10 %) institué par la loi du 30 juin 1956 n'avait pas le caractère « exceptionnel » que les gouvernements souhaitent généralement donner à ces majorations d'impôt. Le « décime » était en effet destiné à alimenter de façon durable le « fonds national vieillesse », fonds dont la création butait depuis de nombreuses années sur la question du financement, et qui devait permettre d'assurer une allocation minimum pour toutes les personnes âgées dont la retraite était inférieure à un certain seuil². De fait, cette majoration « exceptionnelle », qui concernait la très grande majorité des contribuables³, et dont le taux était relativement modéré, mit en réalité 10 ans à disparaître : le « décime » s'appliqua lors de l'imposition des revenus des années 1955-1960, avant d'être remplacé par un « demi-décime » (majoration d'impôt de 5 %) lors de l'imposition des revenus des années 1961-1965 (cf. tableau 4-6). Tant du point de vue de son champ et de son objet que du point de vue de son taux et de sa longévité, cette majoration d'impôt s'apparentait davantage à un relèvement général des taux du barème qu'à une véritable « majoration exceptionnelle ».

Les majorations d'impôt décidées par la loi de finances rectificative du 31 juillet 1968, applicables au titre de l'imposition des revenus de 1967, prirent place dans un contexte autrement plus « exceptionnel » : l'objectif affiché par le gouvernement Couve de Murville était de faire face au ralentissement économique et aux difficultés budgétaires entraînés par les événements de mai, tout en évitant de reprendre aux salariés modestes et « moyens » ce que les accords de Grenelle venaient tout juste de leur donner. C'est pourquoi cette majoration exceptionnelle se concentra sur les très hauts revenus, avec un taux de majoration d'impôt atteignant 25 % pour les revenus les plus élevés (cf. tableau 4-6). Toutes proportions gardées, cet épisode n'est pas sans rappeler la loi du 25 juin 1920 adoptée par la « Chambre bleu horizon » près d'un demi-siècle plus tôt : le pouvoir gaulliste disposait en juillet 1968 de la majorité écrasante que venaient de lui apporter les élections législa-

1. Outre la majoration instituée par la loi du 7 janvier 1948 (applicable au titre de l'imposition des revenus de 1946) déjà évoquée plus haut, il s'agit de la majoration instituée par la loi du 16 juillet 1974 (applicable au titre de l'imposition des revenus de 1973, et dont le taux allait jusqu'à 20 %), de la majoration instituée par la loi du 29 octobre 1976 (applicable au titre de l'imposition des revenus de 1975, et dont le taux allait jusqu'à 8 %) et de la majoration instituée par l'ordonnance du 30 avril 1983 (applicable au titre de l'imposition des revenus de 1981, et dont le taux était de 10 %) (sur les montants prélevés par ces trois « majorations remboursables » des années 1970-1980, ainsi que pour une évaluation des montants qui ont effectivement été remboursés, cf. *S&EF* n°394 (1984), p. 30).

2. Il s'agit à notre connaissance du seul exemple d'une majoration d'impôt dont le produit fut affecté à une dépense précise (il est arrivé relativement fréquemment que des dépenses sociales précises soient évoquées pour justifier des majorations d'impôt, comme par exemple en 1910 lors du relèvement des taux de l'impôt sur les successions (à la suite de la loi sur les ROP), ou encore lors de la « majoration exceptionnelle » d'août 1981 (dont l'intitulé officiel évoque le déficit de l'assurance-chômage), mais ces évocations ne correspondaient à aucune affectation budgétaire formelle).

3. Lors de l'imposition des revenus de 1955, le « décime » concernait tous les contribuables dont le revenu annuel était supérieur à 600 000 (anciens) francs (cf. tableau 4-6), soit près des trois quarts des contribuables imposables au titre des revenus de 1955 (cf. annexe A, tableau A-1).

tives anticipées qui s'étaient tenues en juin, mais il se sentit tenu de répondre aux aspirations populaires à une plus grande justice sociale qui s'étaient exprimées en mai, et il choisit donc d'exiger un effort fiscal important de la part des très hauts revenus, et ce bien que ce type de mesure symbolique ne lui ressemblât guère. En 1969, Jacques Chirac, jeune secrétaire d'Etat aux Finances du dernier gouvernement du général de Gaulle, continuait de déplorer « les conséquences budgétaires fâcheuses des événements de mai-juin 1968 », « qui nous ont malheureusement contraint à différer notre grand effort d'allègement de l'impôt sur le revenu¹ ». De fait, si la « majoration exceptionnelle » décidée en juillet 1968 ne s'appliqua qu'une seule année à plein taux (au titre de l'imposition des revenus de 1967), elle continua de s'appliquer à taux réduit lors de l'imposition des revenus des années 1968-1971, et ce n'est qu'à compter de l'imposition des revenus de 1972 que le versant fiscal de la fièvre de mai 1968 retomba définitivement (cf. tableau 4-6²).

1. Cf. le « Rapport sur les orientations de la réforme de l'impôt sur le revenu » présenté en 1969 par Jacques Chirac au nom du gouvernement (ce rapport, qui est reproduit dans *S&EF* « supplément » n°242 (février 1969), annonce également la suppression définitive de la surtaxe de 5 % applicable aux revenus non salariaux et instituée par la réforme de 1959, tout en « recommandant » que le taux de l'abattement supplémentaire réservé aux salariés soit fixé à 25 % (au lieu de 20 %), et ce « afin de respecter l'engagement pris par le gouvernement dans les accords de Grenelle de faire figurer dans le projet de réforme des dispositions spécifiques tendant à alléger les conditions d'imposition des revenus salariaux » (cette « recommandation » ne sera jamais suivie d'effet).

2. En fait, la « fièvre » ne retomba jamais complètement, compte tenu des « majorations remboursables » qui furent instituées à la suite de la crise économique de 1973-1974 (cf. supra).

Tableau 4-6: Les « majorations exceptionnelles » dans l'histoire de l'impôt sur le revenu (1915-1998)

Revenus de..	Date de la loi	Modalités de la majoration
1923-1925	L.22/3/1924	« double décime » (majoration d'impôt de 20 %) (applicable à tous les contribuables)
1924	L.4/12/1925	majoration d'impôt supplémentaire de 20 % (applicable à tous les contribuables)
1932-1933	L.28/2/1933	majoration d'impôt de 10 % (applicable à tous les contribuables)
1934-1935	D.16-26/7/1935	« surtaxe exceptionnelle » : taux marginaux applicables aux revenus compris entre 80 000 et 100 000 francs relevés de 25 %, et taux marginaux applicables aux revenus supérieurs à 100 000 francs relevés de 50 % (surtaxe applicable à mi-taux pour les revenus de 1934, et à plein taux pour les revenus de 1935)
1936-1937	D.8/7/1937	majoration d'impôt de 20 %, applicable à tous les contribuables dont le revenu est supérieur à 20 000 francs
1937	D.2/5/1938	majoration d'impôt supplémentaire de 8 %, applicable à tous les contribuables
1938-1940	D.12/11/1938	majoration d'impôt de 33,33 % (un tiers), applicable à tous les contribuables
1941	L.23/2/1942	majoration d'impôt de 50 %, applicable à tous les contribuables
1947	L.24/9/1948	« double décime » (majoration d'impôt de 20 %), applicable à tous les contribuables dont le revenu dépasse de plus de 50 000 francs le seuil d'imposition
1955-1960	L.30/6/1956	« décime » (majoration d'impôt de 10 %) applicable à tous les contribuables dont le revenu est supérieur à 600 000 francs (6 000 nouveaux francs)
1961-1965	L.23/12/1960	« demi-décime » (majoration d'impôt de 5 %) applicable à tous les contribuables dont le revenu est supérieur à 6 000 francs (1961), 8 000 francs (1962), 36 000 francs (1963), 45 000 francs (1964) et 50 000 francs (1965)
1967	L.31/7/1968	majoration d'impôt de 10 % pour les contribuables dont l'impôt est compris entre 5 000 et 10 000 francs, de 20 % pour les contribuables dont l'impôt est compris entre 10 000 et 20 000 francs, et de 25 % pour les contribuables dont l'impôt est supérieur à 20 000 francs
1968	L.27/12/1968	majoration d'impôt applicable à tous les contribuables dont l'impôt est supérieur à 6 000 francs, à des taux allant jusqu'à 15 % pour ceux dont l'impôt est supérieur à 140 00 francs
1969	L.24/12/1969	majoration d'impôt applicable à tous les contribuables dont l'impôt est supérieur à 7 000 francs, à des taux allant jusqu'à 7,5 % pour ceux dont l'impôt est supérieur à 14 000 francs
1970	L.21/12/1970	majoration d'impôt applicable à tous les contribuables dont l'impôt est supérieur à 10 000 francs, à des taux allant jusqu'à 3 % pour ceux dont l'impôt est supérieur à 20 000 francs
1971	L.29/12/1971	majoration d'impôt applicable à tous les contribuables dont l'impôt est supérieur à 15 000 francs, à des taux allant jusqu'à 2 % pour ceux dont l'impôt est supérieur à 20 000 francs
1980	L.3/8/1981	majoration d'impôt de 25 % applicable aux contribuables dont l'impôt est supérieur à 100 000 francs (majoration applicable à la fraction de l'impôt supérieure à 100 000 francs)
1981	L.30/12/1981	majoration d'impôt de 10 % applicable aux contribuables dont l'impôt est supérieur à 25 000 francs (majoration applicable à la fraction de l'impôt supérieure à 15 000 francs)
1982	L.29/12/1982	majoration d'impôt de 7 % applicable aux contribuables dont l'impôt est supérieur à 28 000 francs (majoration applicable à la fraction de l'impôt supérieure à 28 000 francs)
1983	L.29/12/1983	majoration d'impôt de 5 % pour les contribuables dont l'impôt est compris entre 20 000 et 30 000 francs et de 8 % pour les contribuables dont l'impôt est supérieur à 30 000 francs
1984	L.29/12/1984	majoration d'impôt de 3 % applicable aux contribuables dont l'impôt est supérieur à 32 080 francs

Lecture: La loi du 22/3/1924 a institué une majoration d'impôt de 20 %, qui s'est appliquée à tous les contribuables au titre de l'imposition des revenus des années 1923-1925.

Note : Cette liste contient l'ensemble des majorations exceptionnelles, à l'exception des majorations qui ont pris la forme d'emprunts obligatoires et remboursables (de tels emprunts obligatoires et remboursables se sont appliqués au titre de l'imposition des revenus des années 1946, 1973, 1975 et 1981; cf. chapitre 4, section 4.3)

Les circonstances politiques des majorations exceptionnelles appliquées lors de l'imposition des revenus des années 1980-1984 furent tout à fait différentes : les élections de mai 1981 avaient conduit à l'élection d'un président puis d'une majorité parlementaire socialistes, et l'idée d'exiger un « effort supplémentaire » de la part des titulaires de hauts revenus constituait une partie essentielle de l'identité

politique du nouveau pouvoir. De fait, la nouvelle assemblée vota en quelques semaines la loi de finances rectificative du 3 août 1981, dont la disposition la plus lourde de symboles était l'instauration d'une majoration d'impôt de 25 % applicable aux contribuables dont l'impôt dû au titre de l'imposition des revenus de 1980 était supérieur à 100 000 francs. Cette majoration exceptionnelle ne s'appliqua qu'une seule année, mais elle fut remplacée lors de l'imposition des revenus des années 1981-1984 par d'autres majorations de la même nature, avec des taux il est vrai moins importants (cf. tableau 4-6). De plus, outre ces majorations exceptionnelles, le nouveau pouvoir décida de mettre en œuvre des mesures structurelles visant à alourdir de façon permanente le poids de l'impôt sur le revenu dû par les contribuables aisés, avec d'une part la création par la loi du 30 décembre 1981 d'un mécanisme de plafonnement des effets du quotient familial, mécanisme que nous avons déjà évoqué plus haut, et d'autre part la création par la loi du 29 décembre 1982 d'une tranche d'imposition à 65 %, applicable à partir de l'imposition des revenus de 1982 (cf. tableau 4-5 supra¹).

De la même façon que les augmentations d'impôt de 1936, ces augmentations d'impôt de 1981 méritent une attention particulière, et nous analyserons dans le chapitre suivant la position hiérarchique précise des fractiles de hauts revenus auxquels les socialistes de 1936 et de 1981 choisirent de demander un « effort supplémentaire ». Pour l'instant, contentons-nous de noter que, au moins d'un point de vue formel, les socialistes de 1981 furent nettement plus modestes que ceux de 1936 : alors que le Front Populaire s'était lancé dans une refonte générale du barème de l'impôt sur le revenu, le gouvernement Mauroy eut recours à la technique des « majorations exceptionnelles », et se contenta d'ajouter une modeste tranche supplémentaire à 65 % au barème permanent de l'impôt sur le revenu (le taux supérieur du barème passa de 60 % lors de l'imposition des revenus de 1981 à 65 % lors de l'imposition des revenus de 1982), tout en laissant inchangées toutes les autres tranches léguées par les gouvernements précédents. Ce refus d'entreprendre une transformation ambitieuse de la structure du barème exprime sans nul doute le très large consensus suscité par la forme générale du barème de l'impôt sur le revenu depuis 1945, consensus qui n'existait pas dans l'entre-deux-guerres.

Un intérêt supplémentaire de l'épisode de 1981 tient au fait que ces augmentations d'impôt furent les dernières du siècle². Dès l'imposition des revenus de 1984, le gouvernement Fabius décida de ramener à 3 % le taux maximal des majorations d'impôt (cf. tableau 4-6), et de créer un mécanisme de minorations d'impôt applicables à tous les contribuables dont le revenu était inférieur à un certain seuil (loi du 29 décembre 1984³). Puis les « majorations exceptionnelles » furent définitivement supprimées par la loi du 30 décembre 1985, qui en profita pour relever les taux des minorations d'impôt et étendre leur champ d'application⁴. L'alternance

1. Le gouvernement Mauroy décida également d'instituer un « impôt sur les grandes fortunes » (IGF) (loi du 30 décembre 1981), sur lequel nous reviendrons dans les chapitres suivants (cf. chapitre 5, section 2.3, et chapitre 6, section 3).

2. Si l'on excepte le nouvel abaissement du seuil de plafonnement du quotient familial décidé en 1998, épisode que nous avons déjà évoqué plus haut.

3. Cf. annexe C, tableau C-4.

4. Cf. annexe C, tableau C-4.

de 1986 conduisit à un approfondissement de ces allègements d'impôt : les taux et le champ des minoration d'impôt furent à nouveau relevés, et surtout le gouvernement Chirac décida de supprimer la tranche à 65 % créée par les socialistes et d'abaisser le taux de la tranche à 60 %, de telle façon que le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu passa de 65 % lors de l'imposition des revenus de 1985 à 58 % lors de l'imposition des revenus de 1986 (cf. tableau 4-5 supra). Afin d'éviter de trop donner l'impression que les titulaires de hauts revenus étaient les grands gagnants du retour de la droite au pouvoir, le gouvernement Chirac décida également d'inclure dans la loi du 30 décembre 1986 une disposition visant à faire sortir du champ de l'impôt sur le revenu un nombre important de contribuables « modestes » : à compter de l'imposition des revenus de 1986, tous les contribuables purent bénéficier de la « décote », qui avait été créée en 1981 et qui jusqu'en 1986 s'appliquait uniquement aux contribuables célibataires¹. Puis la loi du 30 décembre 1987 se traduisit par un nouvel allègement fiscal : tous les taux du barème furent abaissés, y compris le taux marginal supérieur, qui passa de 58 % lors de l'imposition des revenus de 1986 à 56,8 % lors de l'imposition des revenus de 1987 (cf. tableau 4-5 supra).

La situation en resta là pendant toute la législature 1988-1993 : les gouvernements socialistes qui se succédèrent durant ces cinq années se contentèrent d'appliquer les nouveaux taux d'imposition, et en particulier le taux marginal supérieur de 56,8 %, qui leur avaient été légués par le gouvernement Chirac. Les élections législatives de mars 1993 et l'arrivée au pouvoir du gouvernement Balladur conduisirent à un nouvel allègement du barème de l'impôt sur le revenu, allègement qui fut obtenu en réduisant le nombre de tranches et en intégrant dans le barème les minoration d'impôt, minoration qui s'appliquèrent donc pour la dernière fois lors de l'imposition des revenus de 1992². Le taux de 56,8 % ne fut cependant pas affecté par la loi du 30 décembre 1993 : échaudé par l'expérience de la première cohabitation, Edouard Balladur décida de ne pas abaisser le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés, si bien que le taux marginal supérieur de 56,8 % continua de s'appliquer de l'imposition des revenus de 1987 à l'imposition des revenus de 1995 (cf. tableau 4-5 supra). Le gouvernement Juppé fut plus entreprenant : il décida d'abaisser tous les taux du barème, y compris le taux supérieur, qui passa de 56,8 % lors de l'imposition des revenus de 1995 à 54 % lors de l'imposition des revenus de 1996 (loi du 30 décembre 1996). Le plan Juppé de baisse de l'impôt sur le revenu devait se poursuivre pendant 5 ans et conduire à un taux marginal supérieur de 45 %, mais le retour de la gauche au pouvoir en 1997 mit fin à ces projets, même si le nouveau gouvernement socialiste, tout comme son prédécesseur en 1988, se garda bien de revenir sur la baisse de taux décidée par le gouvernement précédent : lors de l'imposition des revenus des années 1997-1998, le gouvernement Jospin s'est contenté d'appliquer les taux légués par le gouvernement Juppé, et cela vaut en particulier pour le taux marginal

1. Cf. annexe C, tableau C-4. Une « décote » s'était déjà appliquée lors de l'imposition des revenus des années 1951-1952 et 1957-1972, et sa suppression se fit à chaque fois à la faveur d'un élargissement de la tranche à 0 % (la réforme Juppé prévoyait également de supprimer la décote de cette façon, mais cette réforme fut interrompue, et la décote s'applique toujours aujourd'hui).

2. Cf. tableau 4-5 et annexe C, tableau C-4.

supérieur de 54 %, qui s'est donc appliqué sans discontinuer depuis l'imposition des revenus de 1996 (cf. tableau 4-5 supra).

Cette configuration politique, où les gouvernements de droite allègent l'impôt sur le revenu dès qu'ils en ont l'occasion, et où les gouvernements de gauche prennent soin de ne toucher à rien et de laisser les taux d'imposition dans l'état où ils les ont trouvés en arrivant au pouvoir, exprime de la façon la plus transparente qui soit l'atmosphère générale qui entoure l'impôt sur le revenu dans la France de la fin du XX^e siècle : même si une baisse trop importante serait probablement mal ressentie, il reste que l'opinion la plus couramment répandue est que l'impôt sur le revenu ne peut se réformer qu'à la baisse, et que la pression fiscale a atteint un tel niveau qu'une augmentation des taux d'imposition n'est tout simplement pas envisageable. En particulier, l'idée de relever le taux marginal supérieur du barème, ou d'instituer des « majorations exceptionnelles » applicables aux revenus les plus élevés, comme le fit le gouvernement socialiste de 1981-1982, apparaît à la fin des années 1990 comme une idée totalement extravagante aux yeux de la plupart des observateurs. En 1998-1999, les socialistes évoquaient de plus ouvertement l'idée de se lancer eux-mêmes dans une baisse des taux supérieurs de l'impôt sur le revenu, et il n'est donc pas exclu que l'on assiste lors des toutes premières années du XXI^e siècle au premier exemple historique d'un gouvernement de gauche choisissant d'alléger l'impôt dû par les titulaires des revenus les plus élevés¹.

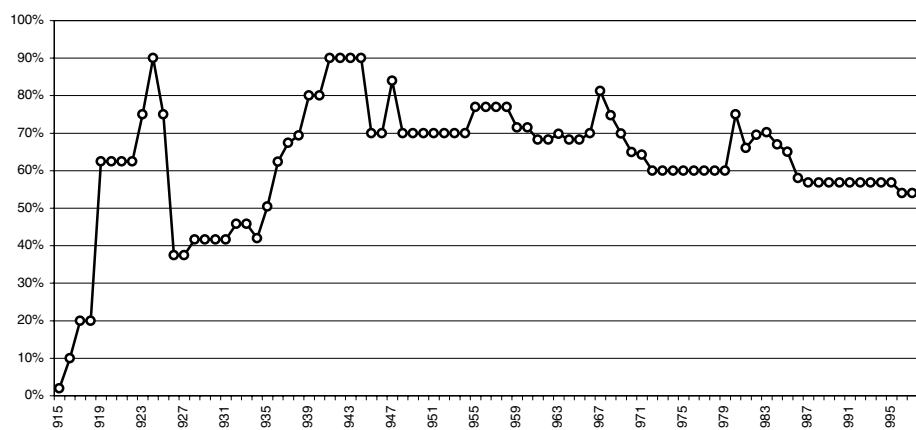
Afin de mettre en perspective cette conjoncture intellectuelle de la fin du siècle, il nous a semblé utile de rappeler de façon synthétique quelle a été l'évolution du taux marginal supérieur de l'impôt progressif sur le revenu depuis la loi du 15 juillet 1914. Nous avons donc représenté sur le graphique 4-1 l'évolution des taux marginaux supérieurs appliqués de l'imposition des revenus de 1915 à l'imposition des revenus de 1998, taux marginaux supérieurs que nous avons calculés en prenant en compte non seulement les taux supérieurs des barèmes d'imposition, mais également les « majorations exceptionnelles », les majorations applicables aux célibataires, aux contribuables sans enfant, etc.² Le graphique 4-1 permet de constater que, contrairement à une idée répandue, le taux marginal supérieur de 54 % appliqué depuis l'imposition des revenus de 1996 est en réalité l'un des plus faibles qui aient été appliqués en France au cours du XX^e siècle : si l'on excepte les années 1915-1918 et 1926-1935, le taux marginal supérieur de l'impôt sur le re-

1 Cette prophétie s'est réalisée plus vite que prévu, puisque la loi de finances du 30 décembre 2000 a mis en place une baisse générale des taux du barème, et en particulier des taux les plus élevés : le taux supérieur est ainsi passé de 54 % lors de l'imposition des revenus des années 1996-1999 à 53,25 % lors de l'imposition des revenus de 2000 (il est prévu que le taux supérieur passe à 52,75 % lors de l'imposition des revenus de 2001 et à 52,5 % lors de l'imposition des revenus de 2002).

2. Les taux marginaux supérieurs indiqués sur le graphique 4-1 représentent donc les taux marginaux les plus élevés appliqués aux contribuables placés dans la situation la plus défavorable : outre les informations fournies par les barèmes d'imposition reproduits sur les tableaux 4-1 à 4-5, nous avons pris en compte l'ensemble des « majorations exceptionnelles » indiquées sur le tableau 4-6, ainsi que les majorations applicables aux contribuables sans enfant lors de l'imposition des revenus des années 1919-1938 et la taxe de compensation familiale applicable lors de l'imposition des revenus des années 1939-1944. Pour les barèmes définis « en taux moyens » des années 1917-1918 et 1936-1941, nous avons retenu le taux marginal applicable aux revenus les plus élevés, et le véritable taux marginal supérieur est donc (légèrement) plus élevé. Notons également que nous n'avons pris en compte ni les impôts cédulaires, ni la taxe proportionnelle, ni la taxe complémentaire (par contre, nous avons tenu compte de la surtaxe de 5 % applicable aux revenus non salariaux). Nous avons reproduit la série ainsi obtenue dans l'annexe A (tableau A-2, colonne (12)).

venu a toujours été supérieur à 54 %¹. En particulier, au cours de la période des « Trente Glorieuses », le taux marginal supérieur a généralement été égal ou supérieur à 70 % (cf. graphique 4-1). Ajoutons que les mécanismes de réductions d'impôt liés à des dépenses spécifiques (réductions d'impôt pour investissements immobiliers, pour investissements dans les DOM/TOM, réductions d'impôt pour l'emploi d'un salarié à domicile, etc.) ont fait leur apparition dans la législation fiscale au cours des années 1980 et se sont multipliés dans les années 1990, ce qui signifie qu'il est devenu plus facile d'atténuer les rigueurs des taux supérieurs de l'impôt sur le revenu². Avant de tenter de comprendre les origines et les conséquences de cette conjoncture intellectuelle et du sentiment de « pression fiscale excessive » qui domine les dernières années du XX^e siècle, conjoncture intellectuelle qui dépasse de très loin le cas de la France, il est cependant nécessaire d'aller au-delà de ces constatations générales, et d'examiner l'évolution des taux moyens d'imposition subis par les différents fractiles de hauts revenus au cours du siècle, ce que nous ferons dans le chapitre suivant, ainsi que de mettre en perspective l'expérience française par rapport aux expériences étrangères, ce que nous ferons dans le chapitre 7.

Graphique 4-1 : Le taux marginal supérieur de l'impôt sur le revenu de 1915 à 1998



Source : Colonne (12) du tableau A-2 (annexe A)

1. Ce constat, de même que le constat suivant, serait considérablement renforcé si nous prenions également en compte les taux d'imposition des impôts cédulaires, de la taxe proportionnelle et de la taxe complémentaire, impôts que nous avons ignorés ici (cf. note précédente).

2. L'introduction de ce type de réductions d'impôt date de l'imposition des revenus de 1983 et de la décision du gouvernement Mauroy de transformer un certain nombre de dispositifs de déductions du revenu imposable en dispositifs de réductions d'impôt ; cette décision avait initialement pour objectif de rendre ces dispositifs plus « égalitaires » (les déductions sont d'autant plus avantageuses que la tranche d'imposition est élevée, ce qui en principe n'est pas le cas des réductions d'impôt), mais les dispositifs de réductions d'impôt se multiplièrent par la suite et contribuèrent à réduire de façon importante le montant de l'« impôt net » effectivement acquitté par les contribuables (cf. annexe A, section 1.3 et tableau A-3, colonne (14)).

4.4. LA SÉCESSION DES REVENUS DU CAPITAL : UN RETOUR À L'IMPÔT « MULTIPLE » ?

Cet exposé de l'évolution de la législation de l'impôt sur le revenu serait fort incomplet si nous ne mentionnions pas le fait qu'une fraction croissante des revenus du capital s'est progressivement retrouvée placée en dehors du champ de l'impôt progressif sur le revenu. Cette évolution législative revêt une importance essentielle pour l'étude des hauts revenus déclarés à l'impôt sur le revenu et des corrections qu'il convient de leur apporter, et elle est également fort révélatrice de la façon dont les perceptions des revenus du capital et de leur contribution aux inégalités de revenus ont évolué au cours du XX^e siècle.

Initialement, l'assiette de l'impôt progressif sur le revenu comprenait l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers : l'IGR adopté en 1909 par la Chambre des députés et en 1914 par le Sénat avait en effet repris à son compte l'assiette de l'IRVM, dont nous avons vu qu'elle était définie de façon extrêmement large (dividendes versés aux actionnaires, intérêts versés aux porteurs d'obligations, « revenus de toute nature » versés aux propriétaires de valeurs mobilières, etc.¹), tout en lui adjoignant l'ensemble des intérêts de la dette publique (rentes sur l'Etat, bons du Trésor, etc.), qui étaient exemptés de l'IRVM mais que Joseph Caillaux était parvenu à inclure dans l'assiette de l'IGR au terme d'un long et tumultueux débat, ainsi que l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers qui n'étaient pas des revenus de valeurs mobilières proprement dites, c'est-à-dire l'ensemble des revenus soumis à l'impôt céduleaire sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements. Tous ces revenus de capitaux mobiliers étaient soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, dans les conditions de droit commun, sans abattement ni déduction particulière. La seule exemption importante concernait les plus-values, qui en France n'ont jamais été soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu, et sur lesquelles nous reviendrons plus loin².

Cette situation ne devait cependant pas durer longtemps. Moins de dix ans après le vote de la loi du 15 juillet 1914, la loi du 13 mars 1924 décida que les intérêts des bons du Trésor et des Bons de la Défense Nationale à échéance de un an ou moins seraient dorénavant exemptés de l'impôt sur le revenu, mesure qui s'appliqua dès l'imposition des revenus de 1923. Les circonstances politico-économiques de cette décision avaient certes un caractère tout à fait exceptionnel : l'Etat tentait désespérément de solder les comptes de la guerre, son crédit public était dans un piteux état, et il semblait nécessaire d'offrir un régime fiscal de fa-

1. Il existait cependant quelques très rares exemples de revenus de valeurs mobilières qui étaient soumis à l'IRVM mais exemptés de l'IGR, comme par exemple certains lots et primes de remboursement (cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 2, p. 127)).

2. Cf. chapitre 6, section 1.3. Il existe également d'autres catégories de « revenus » de capitaux mobiliers qui ont toujours été exemptées de l'impôt sur le revenu du fait de leur forme très particulière (comme par exemple les intérêts crédités sur les contrats d'assurance-vie et les profits non distribués des entreprises), et dont nous traiterons dans le chapitre 6 (sections 1.2 à 1.4).

veur aux épargnants qui lui permettaient de satisfaire son besoin urgent de liquidités. Mais, comme l'écrivirent immédiatement Allix et Lecerclé, « une brèche a été entrouverte¹ ». De fait, dans les années suivantes, les exemptions se multiplièrent : les rentes perpétuelles 4 %-or 1925 émises en échange de Bons de la Défense Nationale, les primes de remboursement de 50 % de bons du Trésor décennaux 5 % 1924, les Bons de la Défense Nationale à échéance de deux ans ou moins, les Bons Spéciaux émis au profit de la Caisse des Pensions, etc., furent progressivement exemptés de l'impôt sur le revenu dans les années 1920-1930. La liste s'allongea encore à l'approche de la Seconde Guerre mondiale et durant les années de guerre : les Bons de la Caisse Autonome de la Défense Nationale à échéance de 18 mois ou moins furent exonérés d'impôt à partir de l'imposition des revenus de 1938, puis les Bons d'Armement à échéance de deux ans ou moins à partir de l'imposition des revenus de 1939, les bons du Trésor et les Bons de la Défense Nationale à échéance de 3 ans ou moins à partir de l'imposition des revenus de 1940, les titres de rente 3 % 1942 remis aux porteurs de rentes perpétuelles 4 % 1925 à partir de l'imposition des revenus de 1943, les Bons de la Libération à échéance de cinq ans ou moins à partir de l'imposition des revenus de 1945, etc. Les gouvernements de l'après-guerre apportèrent leur contribution à cette évolution : les bons du Trésor à échéance de cinq ans ou moins furent exonérés d'impôt à partir de l'imposition des revenus de 1948, de même que les titres de l'emprunt 3,5 % 1952 à partir de l'imposition des revenus de 1952, les titres émis par la Caisse Autonome de la Reconstruction à partir de l'imposition des revenus de 1954, etc. Au final, à la fin des années 1950, l'immense majorité des emprunts publics à court terme, ainsi qu'une fraction importante des emprunts publics à long terme, se retrouvaient totalement exonérées d'impôt.

Le couronnement de cette évolution législative fut incontestablement la loi du 29 novembre 1965, qui institua le régime du prélèvement dit « libérateur » (car il permet de se libérer de la pression fiscale de droit commun) : depuis l'imposition des revenus de 1965, tous les bons et obligations, et plus généralement toutes les valeurs mobilières délivrant des revenus fixes, qu'elles soient émises par l'Etat, des entreprises privées, des collectivités locales, etc., peuvent bénéficier d'une exonération complète de l'impôt progressif sur le revenu, pour peu que les détenteurs de ces titres acceptent de soumettre les revenus correspondants à un prélèvement libérateur, prélèvement qui a toujours pris la forme d'une taxe proportionnelle prélevée à la source, à la manière de l'IRVM. Le taux du prélèvement libérateur a varié suivant les périodes et les catégories de titres, mais il a généralement été compris entre 15 % et 25 % pour la plupart des titres, ce qui implique que les contribuables suffisamment aisés pour figurer dans des tranches d'imposition relativement élevées du barème progressif de l'impôt sur le revenu ont toujours eu intérêt à opter pour ce régime dérogatoire. Dans ce cas, les revenus correspondants (essentiellement des intérêts) ne sont pas additionnés aux autres revenus, ils ne sont pas soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, et ils ne figurent même pas sur les déclarations de revenus². Ajoutons que la création du

1. Cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 2, pp. 162-163).

2. En fait, les déclarations de revenus de la fin du XX^e siècle comportent une case où les contribuables

prélèvement libératoire n'a pas mis fin aux pratiques antérieures : il existe toujours un certain nombre d'emprunts d'Etat (comme l'emprunt Pinay 1952) qui sont totalement exonérés d'impôt, et qui ne sont donc soumis ni au barème progressif de l'impôt sur le revenu, ni au prélèvement libératoire.

Parallèlement à cette évolution, la multiplication des livrets d'épargne totalement exonérés d'impôt contribua également à réduire la masse des revenus de capitaux mobiliers effectivement soumis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun. Cette longue liste s'ouvrit avec le livret A : la loi du 14 avril 1952 décida que tous les intérêts perçus par les détenteurs des livrets A émis par les Caisses d'épargne seraient totalement exonérés de l'impôt sur le revenu. Puis les mesures destinées à favoriser l'épargne dite « populaire » se multiplièrent dans les années 1960-1970 : les intérêts et primes perçus par les détenteurs de « comptes d'épargne logement » (CEL), puis les intérêts perçus par les titulaires des « livrets bleus » émis par le Crédit mutuel, les produits des placements collectifs réalisés dans le cadre de la « participation des salariés aux fruits de l'expansion des entreprises » ou d'un « plan d'épargne d'entreprise » (PEE), les intérêts et primes perçus par les détenteurs des « plans d'épargne logement » (PEL), les intérêts perçus par les détenteurs des « livrets d'épargne des travailleurs manuels », etc., bénéficièrent du même régime que les intérêts des livrets A, et ils ne sont donc soumis ni au barème progressif de l'impôt sur le revenu, ni au prélèvement libératoire, de telle façon que ces revenus sont totalement ignorés du fisc¹. Les gouvernements socialistes des années 1980-1990 contribuèrent également à allonger la liste des comptes et livrets totalement exonérés d'impôt, avec la création des « livrets d'épargne populaire » (LEP) en 1982 et des « comptes pour le développement industriel » (CODEVI) en 1983, ainsi que des « plans d'épargne populaire » (PEP) en 1989 et des « plans d'épargne en actions » (PEA) en 1992².

Au final, à la fin des années 1990, les seuls revenus de capitaux mobiliers qui sont encore soumis de plein droit au barème progressif de l'impôt sur le revenu sont les dividendes perçus par les foyers possédant des actions (à condition toutefois que ces actions soient possédées « directement », et non pas sous une forme qui donne lieu à une exonération légale, comme par exemple par l'intermédiaire d'un PEA). Il s'agit certes d'une exception importante : les actions ont toujours constitué le placement favori des détenteurs de gros patrimoines mobiliers, et ce d'autant plus que les sommes investies sur les divers livrets, comptes et plans

doivent en principe déclarer le montant de leurs revenus qui sont soumis au prélèvement libératoire et qui ont donc été taxés séparément. Mais, outre qu'il n'est pas certain que tous les revenus correspondants soient reportés sur cette case, ces revenus n'ont par définition jamais été additionnés aux autres revenus, et ils n'ont jamais figuré dans les tableaux statistiques établis par l'administration fiscale à partir du dépouillement des déclarations de revenus, si bien que nous n'avons pas pu les prendre en compte de cette façon.

1. Le CEL fut créé par la loi du 10 juillet 1965, la possibilité donnée aux Caisses d'épargne par la loi du 14 avril 1952 d'ouvrir des livrets d'épargne exonérés d'impôt fut étendue au Crédit mutuel par la loi du 29 novembre 1965, le régime de la « participation » et des PEE fut institué par l'ordonnance du 17 août 1967, le PEL fut créé par la loi du 24 décembre 1969, les « livrets d'épargne des travailleurs manuels » furent exemptés par la loi du 29 décembre 1976, etc.

2. Le LEP fut créé par la loi du 27 avril 1982, le CODEVI par la loi du 8 juillet 1983, le PEP par la loi du 29 décembre 1989, et le PEA par la loi du 16 juillet 1992. Certains de ces plans d'épargne ne donnent lieu à une exonération totale que si les détenteurs respectent un certain nombre de conditions particulières (par exemple, aucun retrait avant cinq ans pour les PEP et les PEA).

d'épargne légalement exonérés de l'impôt sur le revenu ont toujours été « plafonnées » (elles ne peuvent excéder un certain montant). En fait, les régimes dérogatoires au droit commun développés depuis la Seconde Guerre mondiale ont été conçus pour bénéficier davantage aux patrimoines « moyens » qu'aux grandes fortunes, ainsi que nous le verrons dans le chapitre 6, où nous tenterons d'estimer l'ampleur des biais introduits par ces régimes dérogatoires pour nos estimations du niveau des revenus des différents fractiles de hauts revenus, estimations qui se fondent uniquement sur les revenus figurant sur les déclarations de revenus, et qui ignorent donc à la fois les revenus soumis au prélèvement libératoire et les revenus des livrets, comptes et plans d'épargne totalement exonérés. Il reste que, quelle que soit l'importance des dividendes, l'assiette des revenus de capitaux mobiliers soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu a connu un effritement considérable depuis la loi du 15 juillet 1914 : au terme d'un long processus débutant en 1924, le régime de droit commun est devenu l'exception et les régimes dérogatoires sont devenus la règle.

Encore faut-il préciser que les dividendes, même s'ils ne sont jamais parvenus à échapper aux rigueurs du barème progressif, ont eux aussi bénéficié d'une amélioration de leur régime fiscal depuis la loi du 15 juillet 1914. Les dividendes, de la même façon que tous les revenus non salariaux, ont tout d'abord bénéficié de l'égalisation des conditions d'imposition des revenus salariaux et non salariaux et de la mise en place d'un impôt sur le revenu « unique ». Avant la réforme de 1959, les dividendes faisaient en effet l'objet d'une « double imposition » : ils étaient d'abord soumis à un impôt proportionnel prélevé à la source dès la premier franc de dividende (IRVM jusqu'en 1948, puis taxe proportionnelle de 1948 à 1959), puis ils étaient soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu (IGR jusqu'en 1948, puis surtaxe progressive de 1948 à 1959). Depuis la réforme de 1959, et surtout depuis que la taxe complémentaire et la surtaxe de 5 % ont définitivement cessé de s'appliquer (c'est-à-dire depuis l'imposition des revenus de 1972), les dividendes sont uniquement soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, de la même façon que les revenus salariaux. Les dividendes ont également bénéficié d'une innovation législative particulière les concernant, avec la création de l'avoir fiscal par la loi du 12 juillet 1965. Depuis le 1^{er} janvier 1966, les actionnaires perçoivent non seulement les dividendes qui leur sont effectivement versés par les entreprises, mais également un avoir fiscal qui leur est versé par l'Etat, avoir fiscal qui correspond à l'impôt sur les bénéfices que l'entreprise a acquitté avant de pouvoir verser les dividendes en question, et que les actionnaires peuvent déduire de leur impôt sur le revenu (si le montant des avoirs fiscaux dépasse l'impôt dû, alors l'Etat rembourse l'excédent au contribuable concerné). Autrement dit, depuis la loi du 12 juillet 1965, les bénéfices que les entreprises choisissent de distribuer à leurs actionnaires sont de facto exonérés de l'impôt sur les bénéfices des sociétés¹. Si l'on additionne les effets de la réforme de 1959 et de

1. En fait, la loi du 12 juillet 1965 décida que l'avoir fiscal serait égal à la moitié du dividende distribué, ce qui signifie que le système aboutissait à réduire de moitié le montant de l'impôt sur les sociétés pesant sur les dividendes distribués (le taux de l'impôt sur les sociétés était alors de 50 %) ; ce n'est que depuis le début des années 1990 et l'abaissement du taux de l'impôt sur les sociétés à 33 % que l'avoir fiscal (toujours égal à la moitié du dividende distribué) représente l'intégralité de l'impôt sur les sociétés correspondant.

la loi du 12 juillet 1965, on voit donc que les dividendes sont en réalité passés d'un régime de « triple imposition » à un régime d'imposition unique : avant la réforme de 1959, les entreprises commençaient par payer l'impôt sur les bénéfices des sociétés (ou l'impôt cédulaire sur les BIC, avant la réforme de 1948), puis les dividendes étaient soumis à la fois à la taxe proportionnelle et à la surtaxe progressive de l'impôt sur le revenu (ou à l'IRVM et à l'IGR, avant la réforme de 1948) ; depuis la réforme de 1959 et la loi du 12 juillet 1965, les dividendes sont uniquement soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu¹. Mentionnons enfin le fait que les dividendes soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu bénéficient dans les années 1990 d'un abattement forfaitaire (ils ne sont pris en compte pour le calcul du revenu imposable que lorsqu'ils dépassent un certain montant), abattement forfaitaire qui est certes d'un niveau modeste, mais qui n'existait pas dans le cadre de l'IGR².

Le régime fiscal des revenus de capitaux mobiliers a donc connu de très profondes transformations au cours du XX^e siècle. Dans le cadre du système mis en place en 1914-1917, les revenus de capitaux mobiliers étaient les revenus les plus lourdement taxés : ils étaient tous soumis à l'IGR, et leur impôt cédulaire était le plus lourd de tous les impôts cédulaires (sans parler de la « triple imposition » liée à l'impôt cédulaire sur les BIC). A la fin du XX^e siècle, la situation s'est totalement inversée, et les revenus de capitaux mobiliers sont devenus les revenus qui bénéficient du régime d'imposition le plus favorable : les situations de « triple imposition » et de « double imposition » ont disparu pour laisser la place à l'impôt sur le revenu « unique », et surtout une très large partie des revenus de capitaux mobiliers ne sont même pas soumis à cet impôt « unique », soit du fait du prélèvement libératoire, soit du fait d'une exonération totale, soit du fait de l'abattement forfaitaire. En fait, l'importance prise par ces régimes dérogatoires est telle qu'il est sans doute exagéré de parler d'impôt sur le revenu « unique » au sujet du système qui s'applique à la fin du siècle : dans une très large mesure, l'impôt sur le revenu de la fin du siècle est tout aussi « multiple » que celui mis en place en 1914-1917, à la différence essentielle près que ce sont maintenant les revenus de capitaux mobiliers et non plus les salaires qui bénéficient d'un régime de faveur.

Les origines de ce retournement spectaculaire ne font aucun doute : l'allégement des conditions d'imposition des revenus du capital fut la réaction logique du légis-

1. La transition du régime de « triple imposition » (applicable jusqu'à l'imposition des revenus de 1958) au régime d'imposition « unique » (applicable depuis l'imposition des revenus de 1972) fut relativement complexe : outre que la taxe complémentaire et la surtaxe de 5 % ne disparurent que très progressivement (cf. supra), le législateur de 1959 avait en effet décidé de laisser subsister une retenue à la source applicable aux dividendes et de créer un mécanisme de crédit d'impôt correspondant à cette retenue à la source (à l'exception de la fraction correspondant au paiement de la taxe complémentaire) (ce système complexe disparut en même temps que la taxe complémentaire).

2. Pour l'imposition des revenus de 1998, cet abattement était de 8 000 francs pour une personne célibataire et de 16 000 francs pour un couple marié (le principe d'un abattement forfaitaire pour les dividendes soumis au barème progressif fut adopté par la loi du 29 décembre 1976, et le niveau de cet abattement a toujours été relativement modeste ; un abattement similaire mais réservé aux intérêts que les contribuables choisissaient de ne pas soumettre au prélèvement libératoire s'était déjà appliqué de 1965 (loi du 29 novembre 1965) à 1976 ; depuis l'imposition des revenus de 1996 (loi du 30 décembre 1996), cet abattement est réservé aux dividendes).

lateur aux crises du « premier XX^e siècle ». Au début du siècle, la prospérité des détenteurs de capitaux et la vigueur de l'épargne française étaient tellement évidentes que personne n'aurait eu l'idée d'accorder un traitement fiscal privilégié aux revenus du capital. Après les destructions causées par les deux guerres mondiales, les faillites liées à la crise des années 1930 et le laminage des patrimoines entraîné par l'hyperinflation, la situation changea radicalement : il s'agissait maintenant de reconstruire et de « moderniser » le pays et ses entreprises, et la façon la plus naturelle d'encourager l'épargne et l'investissement était d'alléger les impôts pesant sur les revenus de l'épargne.

L'évolution qui conduisit à la création du prélèvement libérateur illustre ce processus de façon particulièrement transparente. Lors des débats parlementaires de 1907-1908, des voix s'étaient élevées pour s'opposer à la taxation de la « rente française », mais Joseph Caillaux et ses partisans avaient longuement évoqué la « solidité inébranlable » de l'épargne française et du crédit de l'Etat, et leur point de vue l'avait emporté¹. Après que les guerres et l'hyperinflation eurent réduit à zéro la valeur des placements à revenus fixes, l'argument de la « solidité » n'avait plus beaucoup de poids, et l'allègement des impôts pesant sur les emprunts de l'Etat s'imposa à tous. Ce n'est pas un hasard si ce sont les obligations et non pas les actions qui se virent accorder, par l'intermédiaire du prélèvement libérateur, un régime dérogatoire permettant d'échapper en toute légalité au barème progressif de l'impôt sur le revenu : le législateur ne fit qu'enregistrer le fait que ce sont les porteurs de valeurs à revenus fixes qui avaient subi l'expropriation la plus massive et la plus irrémédiable, et il lui sembla indispensable d'accorder un traitement privilégié aux épargnants qui accepteraient encore de se risquer à prêter leur argent en échange d'intérêts non indexés sur l'inflation. De la même façon, le développement des livrets, comptes et plans d'épargne exonérés d'impôt, ainsi que la création de l'avoir fiscal, correspondaient au désir du législateur de restaurer la confiance de l'épargnant et de l'investisseur, confiance qui avait été fortement ébranlée au cours des années 1914-1945.

On peut également remarquer que les revenus fonciers firent l'objet d'une évolution législative similaire : au début du siècle, la « solidité » des propriétaires fonciers et des loyers perçus par ces derniers paraissait tout aussi « inébranlable » que celle des détenteurs de valeurs mobilières et de leurs revenus, et il fut donc décidé que tous les revenus fonciers seraient soumis à l'IGR pour leur valeur « réelle », et ce aussi bien pour ce qui est des loyers effectivement versés par les locataires que pour les loyers « fictifs » que les propriétaires occupant leur logement sont réputés se verser à eux-mêmes (les propriétaires devaient faire figurer ces loyers « fictifs » sur leurs déclarations de revenus²) ; puis, à la suite du blocage des loyers et de leur laminage par l'hyperinflation des deux guerres mondiales, le

1. Les tumultueux débats parlementaires occasionnés par la question de la « taxation de la rente française » sont reproduits dans Caillaux (1910, pp. 317-410).

2. Dans le cadre de l'IGR, les propriétaires avaient le choix entre le revenu foncier « réel » et le revenu foncier « cadastral » servant de base à la contribution foncière, mais les contrôleurs des impôts pouvaient substituer le revenu réel au revenu « cadastral », « s'ils parviennent à établir que le premier est supérieur au second » (cf. Allix et Lecerclé (1926a, tome 2, p. 139) ; puis la loi du 28 février 1933, adoptée au moment où la déflation redonnait des couleurs aux revenus fonciers, décida que ces derniers seraient désormais obligatoirement déterminés par évaluation directe du revenu « réel ».

législateur introduisit un certain nombre d'abattements et de règles dérogatoires permettant d'alléger la charge fiscale des propriétaires fonciers et de relancer la construction, évolution qui connut son apogée avec la loi du 23 décembre 1964, qui décida que les loyers « fictifs » seraient dorénavant exonérés d'impôt (depuis l'imposition des revenus de 1964, les propriétaires ne sont plus tenus de déclarer ces loyers « fictifs¹ »).

Ces évolutions législatives revêtent un double intérêt pour notre enquête. D'une part, elles impliquent qu'il faut être prudent lorsque l'on compare les revenus du capital déclarés à l'impôt sur le revenu au début des années 1920, à un moment où l'ensemble des revenus du capital devaient figurer sur les déclarations de revenus (tout du moins en théorie), aux revenus du capital déclarés à l'impôt sur le revenu dans le cadre de la législation des années 1990. Nous verrons dans le chapitre 6 dans quelle mesure ces biais sont susceptibles de remettre en cause notre diagnostic concernant l'effondrement et la non-reconstitution des très hauts revenus du capital et des grandes fortunes d'où ils sont issus. D'autre part, ces évolutions législatives confirment ce que nous disions dans le chapitre précédent au sujet de l'évolution de la façon dont les revenus du capital furent perçus au cours du XX^e siècle : l'effondrement des patrimoines entraîné par les guerres mondiales fut un phénomène tellement massif et tellement visible que ses conséquences fiscales s'imposèrent à tous les gouvernements successifs.

Il ne faudrait cependant pas en déduire que toutes les mesures d'allègements fiscaux dont ont bénéficié les revenus du capital aient été parfaitement comprises et acceptées par l'opinion publique. Par exemple, la création de l'avoir fiscal, qui impliquait qu'un contribuable percevant suffisamment de dividendes pouvait n'avoir à acquitter qu'une somme dérisoire au titre de l'impôt sur le revenu (voire même recevoir un chèque de la part de l'Etat), au motif que ses dividendes avaient déjà acquitté l'impôt sur les bénéfices des sociétés, fit l'objet de très virulentes controverses à la fin des années 1960 et au début des années 1970, notamment lors de la publication par *Le Canard enchaîné* en 1971-1972 des avis d'imposition de Jacques Chaban-Delmas, avis d'imposition qui permettaient de constater que le Premier ministre avait largement bénéficié du mécanisme de l'avoir fiscal².

De façon générale, les arguments évoqués dans l'immédiat après-guerre pour justifier les faveurs accordées aux revenus du capital (destructions, inflation, etc.) ont beaucoup perdu de leur force depuis 1945, et il est parfaitement légitime de se demander si ces faveurs ont encore un sens dans la France de la fin du XX^e siècle. Par exemple, le régime du prélèvement libératoire n'a plus beaucoup de justification à une époque où l'inflation est revenue au niveau zéro qui était le sien au début du siècle. C'est pourtant dans ce contexte que les gouvernements socialistes des années 1980-1990 jugèrent bon d'allonger la liste des allègements d'impôt accordés aux revenus de capitaux mobiliers : aucun des allègements accordés pré-

1. Parmi les autres mesures prises en faveur des propriétaires fonciers à l'issue de la Seconde Guerre mondiale, mentionnons notamment la décision par le décret du 9 décembre 1948 de limiter les revenus fonciers soumis à la surtaxe progressive au double des revenus cadastraux soumis à la contribution foncière en 1948 (la loi du 24 mai 1951 décida le retour théorique au régime des revenus « réels », mais de multiples abattements forfaitaires continuèrent de s'appliquer).

2. Sur l'affaire Chaban-Delmas, cf. par exemple le récit haletant de Brie et Charpentier (1975, chap. 1).

cédemment ne fut remis en cause (pas même l'avoir fiscal, que la gauche avait vigoureusement dénoncé lors de son adoption), de nouvelles exonérations furent mises en place (création du PEP, du PEA, etc.), et les taux de l'impôt sur les sociétés et du prélèvement libératoire furent abaissés, notamment lors de la législature 1988-1993¹. Ces mesures, fortement relayées par la presse de l'époque, jouèrent un rôle décisif dans la stratégie de « réconciliation de la gauche avec le monde des entreprises », mais il est probable qu'elles contribuèrent également au désenchantement d'une partie importante de l'opinion publique vis-à-vis d'une gauche jugée trop proche des « marchés financiers », désenchantement qui s'exprima si vigoureusement lors de la débâcle électorale de 1993. A la fin des années 1990, l'idée selon laquelle les gouvernements successifs auraient été trop loin dans la voie de la défiscalisation des revenus du capital est devenue de plus en plus répandue, comme en témoigne par exemple le très rapide développement de la « contribution sociale généralisée » (CSG) : cet impôt proportionnel pesant sur l'ensemble des revenus, y compris sur les revenus du capital², et qui se substitue à des cotisations sociales pesant uniquement sur les salaires, a certes une importance limitée eu égard à la liste des allègements accordés aux revenus du capital dans le cadre de l'impôt progressif sur le revenu depuis la Seconde Guerre mondiale, mais il représente une rupture bien réelle par rapport aux évolutions précédentes. Compte tenu de la conjoncture intellectuelle générale qui entoure l'impôt progressif sur le revenu à la fin du XX^e siècle, dominée par le sentiment d'une « pression fiscale excessive » évoqué plus haut, il semble cependant peu probable que cette rupture soit le signe annonciateur d'une réintégration prochaine des revenus du capital dans le droit commun de l'impôt sur le revenu.

1. Le taux de l'impôt sur les sociétés, qui n'avait pas quitté son niveau de 50 % depuis la fin des années 1950, fut abaissé dès 1985 et fut progressivement porté à 33 % en 1991-1992 (de telle façon que le montant de l'impôt fiscal devint très exactement égal à celui de l'impôt sur les sociétés acquitté au titre des dividendes distribués ; cf. supra) ; les taux du prélèvement libératoire furent progressivement unifiés et abaissés à 15 % au cours de la législature 1988-1993.

2. La CSG pèse à la fois sur les revenus du capital soumis au barème progressif de l'impôt sur les revenus (essentiellement les dividendes) et sur les revenus soumis au prélèvement libératoire (par contre, la plupart des revenus des livrets, comptes et plans d'épargne exonérés de l'impôt sur le revenu sont également exonérés de CSG).

TABLE DES MATIÈRES

<i>Remerciements</i>	9
<i>Introduction générale : Pourquoi s'intéresser aux hauts revenus ?</i>	11
1. La raison de fond : les hauts revenus et la dynamique des inégalités	11
1.1. Les hauts revenus, des « classes moyennes » aux « 200 familles »	11
1.2. Les hauts revenus et la courbe de Kuznets	18
2. Une raison pragmatique : les sources disponibles	21
2.1. La source centrale : les déclarations de revenus (1915-1998)	21
2.1.1. Description générale de la source	21
2.1.2. Pourquoi cette source n'a-t-elle jamais été exploitée en France ?	23
2.2. Les autres sources utilisées dans ce livre	27
2.2.1. Les sources sur la législation de l'impôt sur le revenu (1914-1998)	27
2.2.2. La comptabilité nationale (1900-1998)	29
2.2.3. Les déclarations de salaires (1919-1998)	30
2.2.4. Les déclarations de successions (1902-1994)	31
3. Plan du livre	32

PREMIÈRE PARTIE

L'ÉVOLUTION DE L'INÉGALITÉ DES REVENUS EN FRANCE AU XX^e SIÈCLE

1. Un pouvoir d'achat « moyen » multiplié par 5 au XX^e siècle	37
1. Francs courants et francs constants : l'inflation en France au XX ^e siècle	37
2. Population, ménages, foyers et actifs : la démographie en France au XX ^e siècle	43
3. Salariés et non-salariés, revenus du travail et revenus du capital : la composition du revenu des ménages en France au XX ^e siècle	49
3.1. Le trend de « salarisation » des revenus d'activité	50
3.2. La « courbe en U » suivie par la part des revenus du capital	54
4. L'évolution du pouvoir d'achat « moyen » en France au XX ^e siècle	65
4.1. La stabilité de la part des revenus des ménages dans le PIB	66
4.2. Les étapes de la croissance du revenu « moyen »	70
4.3. Revenu moyen et salaire moyen	77
5. Que signifie un pouvoir d'achat multiplié par 5 ?	80

2. L'évolution de la composition et du niveau des hauts revenus en France au XX^e siècle	93
1. L'évolution de la composition des hauts revenus en France au XX ^e siècle	94
1.1. Les régularités d'une société « capitaliste »	96
1.1.1. La part des revenus du capital dans le revenu total est toujours une fonction croissante du revenu	96
1.1.2. La part des revenus mixtes dans les revenus d'activité est toujours une fonction croissante du revenu	101
1.2. Les évolutions d'une société « capitaliste »	108
1.2.1. La « courbe en U » suivie par la part des revenus du capital	108
1.2.1.1. Le cas des « 200 familles » (fractile P99,99-100)	108
1.2.1.2. Le cas des fractiles inférieurs	111
1.2.2. Le trend de « salarisation » des revenus d'activité	115
2. L'évolution du niveau des hauts revenus en France au XX ^e siècle : la baisse séculaire de la part des très hauts revenus dans le revenu total	121
2.1. Premiers repères : l'évolution du revenu moyen du décile supérieur	122
2.2. L'effondrement des « 200 familles » (1914-1945)	129
2.3. Pourquoi les « 200 familles » ne se sont-elles jamais remises des chocs de la période 1914-1945 ?	136
2.4. La stabilité des « classes moyennes », du début du siècle aux années 1990	142
2.5. La situation intermédiaire des « classes supérieures »	148
3. L'évolution du niveau des hauts revenus en France au XX ^e siècle : la complexité de la dynamique des inégalités à moyen terme	152
3.1. La complexité de l'entre-deux-guerres	152
3.2. La reconstruction chaotique des inégalités depuis la Seconde Guerre mondiale	163
4. Un siècle d'inégalités de revenus : questions ouvertes	167
3. L'inégalité des salaires en France au XX^e siècle	169
1. Les inégalités entre salariés dans les recensements	170
2. L'évolution de la part des hauts salaires dans la masse salariale totale	175
2.1. La source utilisée	175
2.2. La stabilité à long terme de la part des hauts salaires dans la masse salariale	180
2.3. Les fluctuations de court terme et de moyen terme	188
2.4. Les erreurs induites par les comparaisons de « salariés types »	203
3. Que sait-on de l'évolution de l'inégalité dans le bas de la distribution ?	210
3.1. L'évolution de l'inégalité entre bas salaires et salaires moyens	211
3.2. L'évolution de l'inégalité entre bas revenus et revenus moyens	215
4. Les contemporains étaient-ils conscients de ces faits ?	218
5. Comment expliquer la stabilité à long terme de l'inégalité des salaires ?	223

DEUXIÈME PARTIE

LES HAUTS REVENUS ET LA REDISTRIBUTION EN FRANCE AU XX^e SIÈCLE

4. La législation de l'impôt sur le revenu de 1914 à 1998	233
1. Les hauts revenus face à l'impôt jusqu'en 1914 : « l'accumulation en paix »	234
1.1. Les « quatre vieilles »	234
1.2. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) (loi du 29 juin 1872)	239
1.3. L'impôt progressif sur les successions (loi du 25 février 1901)	243
2. L'architecture générale du système d'impôts sur les revenus créé en 1914-1917	246
3. 1915-1944 : l'évolution chaotique de l'impôt sur le revenu	254
3.1. Les années de la Première Guerre mondiale : barèmes « en taux marginal » et barèmes « en taux moyen »	254
3.2. La seconde naissance de l'impôt sur le revenu (loi du 25 juin 1920)	259
3.3. La stabilisation dans les grandes manœuvres (1920-1936)	262
3.4. L'impôt sur le revenu du Front Populaire	272
3.5. L'impôt sur le revenu sous Vichy	279
4. 1945-1998 : l'impôt sur le revenu « apaisé »	284
4.1. La loi du 31 décembre 1945 : les nouveaux fondements	284
4.1.1. Le quotient familial	284
4.1.2. La forme générale du barème	295
4.1.3. La non-déduction de l'impôt de l'année précédente	302
4.2. Les réformes de 1948 et de 1959 : la question des salaires	305
4.3. Mai 1968 et mai 1981 : les dernières « majorations exceptionnelles » ?	319
4.4. La sécession des revenus du capital : un retour à l'impôt « multiple » ?	327
5. Qui a payé quoi ?	335
1. Qui sont les « hauts » revenus ? Les enseignements des évolutions séculaires	336
1.1. La disparition des très hauts revenus	337
1.2. L'intégration des « classes moyennes »	346
1.3. Un impôt toujours très concentré	358
2. Qui sont les « hauts » revenus ? Les réponses des augmentations d'impôt	361
2.1. La rareté des augmentations d'impôt	361
2.2. Mai 1981 et le Front Populaire : bis repetita ?	364
2.3. Les augmentations d'impôt « virtuelles » des programmes électoraux	373
3. L'impact de l'impôt sur le revenu sur les inégalités	390
3.1. L'impact immédiat sur l'inégalité des revenus disponibles	390
3.2. L'impact dynamique sur les inégalités patrimoniales futures	396

TROISIÈME PARTIE

LA FRANCE ET LA COURBE DE KUZNETS

6. La « fin des rentiers » est-elle une illusion fiscale ?	407
1. Le problème des revenus du capital légalement exonérés de l'impôt sur le revenu ..	408
1.1. Le cas des revenus soumis au prélèvement libératoire et des revenus des livrets	409
1.2. Le cas des intérêts crédités sur les contrats d'assurance-vie	415
1.3. Le cas des plus-values	420
1.4. Le cas des profits non distribués	431
2. Le problème de la fraude fiscale	435
3. Les enseignements issus des déclarations de successions	448
3.1. La source utilisée	450
3.2. Les résultats obtenus : l'effondrement des très grosses successions	456
3.3. Les contemporains étaient-ils conscients de ces faits ?	467
7. Comment se situe la France par rapport aux expériences étrangères ? ...	477
1. Des expériences globalement similaires au XX ^e siècle	478
1.1. Les hauts revenus à la veille de la Première Guerre mondiale	479
1.2. Les hauts revenus face aux crises du « premier xx ^e siècle »	487
1.3. Les hauts revenus face à l'impôt progressif	499
2. La réduction des inégalités avait-elle commencé avant 1914 ?	512
2.1. Les chocs des années 1914-1945 ne sont-ils que la face émergée de l'iceberg ?	513
2.2. La « question sociale » à l'aube du xx ^e siècle : le problème de la mauvaise foi	522
2.3. Que sait-on de l'évolution des inégalités au xix ^e siècle ?	531
3. Inégalités, redistribution et développement économique	541
Conclusion générale : Les hauts revenus en France à l'aube du XXI^e siècle ...	547
1. Un siècle d'inégalités en France	547
2. Un retour au XIX ^e siècle est-il possible ?	548
3. La fièvre et le thermomètre	550

ANNEXES

A. Les tableaux statistiques bruts établis par l'administration fiscale à partir des déclarations de revenus (revenus 1915-1998)	555
1. Les tableaux « répartition » (revenus 1915-1998)	555
1.1. La forme générale des tableaux « répartition »	555
1.2. Les autres informations contenues dans les tableaux « répartition »	560
1.3. L'évolution du nombre de contribuables, du revenu imposable total et de l'impôt émis	562
1.4. Les références des publications où les tableaux « répartition » ont été publiés	568
1.5. La question de la date des émissions de rôles	574
2. Les tableaux « composition » (revenus 1917, 1920, 1932, 1936, 1937, 1945-1946 et 1948-1998)	581
2.1. La forme générale des tableaux « composition »	581
2.2. Les catégories de revenus utilisées dans les tableaux « composition »	583
3. Les tableaux « plus-values » (revenus 1988-1998)	586
4. Les autres tableaux statistiques établis par l'administration fiscale	588
B. Méthodologie et résultats des estimations réalisées à partir des statistiques des déclarations de revenus (revenus 1915-1998)	592
1. L'estimation du niveau des différents fractiles de hauts revenus (revenus 1915-1998)	592
1.1. La technique d'approximation par une loi de Pareto	592
1.1.1. Les séries estimées	592
1.1.2. La loi de Pareto	593
1.1.3. La technique d'approximation utilisée	597
1.2. La fiabilité des techniques d'approximation par une loi de Pareto	599
1.3. Les corrections pour distributions tronquées, revenus 1915-1965	601
1.3.1. La période 1945-1965	601
1.3.2. La période 1919-1944	606
1.3.3. La période 1915-1918	607
1.4. Le passage du revenu imposable au revenu fiscal	555
1.4.1. La déductibilité de l'IGR de l'année précédente (revenus 1916-1947)	608
1.4.2. La déductibilité des impôts cédulaires de l'année précédente (revenus 1918-1970)	609
1.4.3. Les déductions et abattements catégoriels	610
1.5. Les résultats obtenus	610
2. L'estimation de la composition des différents fractiles de hauts revenus (revenus 1917, 1920, 1932, 1934, 1936-1937, 1945-1946 et 1948-1998)	622
2.1. Les difficultés liées à l'estimation de la composition	622
2.2. La méthodologie utilisée	623
3. L'estimation des taux moyens d'imposition des différents fractiles de hauts revenus (revenus 1915-1998)	634
3.1. Les estimations réalisées	634
3.2. Fiabilité des estimations	639

C. Données complémentaires sur la législation de l'impôt sur le revenu	647
1. Tableaux complémentaires sur la législation	647
2. Chronologie des principaux textes législatifs et réglementaires	653
D. Données brutes, méthodologie et résultats des estimations réalisées à partir des statistiques des déclarations de salaires des employeurs (salaires 1919-1938, 1947 et 1950-1998)	657
1. Les estimations effectuées à partir des statistiques de l'impôt cédulaire sur les salaires (salaires 1919-1938)	657
2. Les estimations effectuées à partir des statistiques issues de l'exploitation des déclarations de salaires (DADS) par l'INSEE (salaires 1947 et 1950-1996)	664
E. Estimation de séries homogènes portant sur le salaire ouvrier et le salaire moyen sur longue période (1900-1998)	677
1. Le salaire ouvrier (1900-1998)	677
1.1. Les séries disponibles	677
1.2. La série retenue dans ce livre	678
2. Les salaires moyens par CSP, 1947 et 1950-1998	681
3. Le salaire moyen (tous salariés confondus) (1900-1998)	683
4. Les salaires des fonctionnaires	687
F. Les indices de prix à la consommation (1900-1998)	689
G. Méthodologie et résultats des estimations réalisées à partir des séries de la comptabilité nationale (1900-1998)	693
1. Estimation d'une série homogène de revenu fiscal total et moyen de 1900 à 1998 ..	693
2. Estimation de séries homogènes permettant de décomposer de la valeur ajoutée entre travail et capital de 1900 à 1998	703
3. Séries complémentaires	708
H. Population, ménages et structure socioprofessionnelle, 1900-1998	721
1. Population, nombre de ménages et nombre de foyers, 1900-1998	721
2. Structure socioprofessionnelle de la population active, 1900-1998	725
I. Les estimations de la distribution des revenus en France au XX^e siècle	730
1. Les estimations portant sur les périodes postérieures à la Seconde Guerre mondiale : les enquêtes « Revenus fiscaux » organisées par l'INSEE (1956-1996)	730
1.1. Les résultats exprimés en termes de fractiles	731
1.1.1. La période 1956-1970	731
1.1.2. La période 1970-1996	734
1.2. Les résultats exprimés en termes de catégories socioprofessionnelles	736

2. Les estimations portant sur les périodes antérieures à la Seconde Guerre mondiale	738
2.1. Les estimations Doumer-Caillaux-Colson portant sur les années 1900-1910	738
2.2. L'estimation Sauvy portant sur l'année 1929	741
2.3. Les estimations Brochier-Jankeliowitch portant sur les années 1938 et 1946	742
J. Données brutes, méthodologie et résultats des estimations réalisées à partir des statistiques issues des déclarations de successions (successions 1902-1994)	744
1. Les tableaux statistiques bruts établis par l'administration fiscale à partir des déclarations de successions (successions 1902-1994)	744
1.1. Les tableaux « répartition »	744
1.2. Les tableaux « composition »	749
1.3. Les tableaux portant sur les donations	750
1.4. Autres tableaux	752
2. Méthodologie et résultats de l'estimation du niveau des différents fractiles de grosses successions (successions 1902-1994)	754
3. Données générales sur la législation et le poids effectif de l'impôt sur les successions pesant sur les très grosses successions (successions 1902-1994)	766
3.1. Parts successorales, successions et donations	767
3.2. Les taux d'imposition appliqués au début du siècle	767
3.3. Les taux d'imposition appliqués dans l'entre-deux-guerres	768
3.3. Les taux d'imposition appliqués depuis la Seconde Guerre mondiale	769
K. Données brutes, méthodologie et résultats des estimations réalisées à partir des statistiques de répartition des loyers parisiens (loyers de 1889, 1901 et 1911)	772
<i>Bibliographie</i>	777
<i>Index</i>	789
<i>Table des tableaux et graphiques</i>	793