

PENSER LE DROIT

PHILOSOPHIE DE L'IMPÔT

SOUS LA DIRECTION DE

THOMAS BERNS
JEAN-CLAUDE K. DUPONT
MIKHAÏL XIFARAS

=====
EXTRAIT
=====

BRUYLANT
BRUXELLES
2 0 0 6

INTRODUCTION

PAR

MIKHAÏL XIFARAS⁽¹⁾

L'histoire française de la définition de l'impôt esquissée par Emmanuel de Crouy Chanel dans le présent volume suggère une mutation profonde au tournant du siècle précédent : au sortir de la Révolution Française, la notion tourne autour de l'idée très politique, héritée du XVIII^e siècle, d'une « *contribution due par les citoyens à l'État* ». Cette signification se conserve dans les formulations nouvelles que propose l'économie politique, mais elle est supplantée dans les premières années du XX^e siècle par une définition « scientifique » – expression par laquelle il convient d'entendre l'inscription du terme dans le cadre technique d'une théorie strictement juridique de l'Etat. On en trouve une formulation canonique chez Gaston Jèze, comme « *prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* »⁽²⁾. Pour dire les choses avec les mots de Carl von Savigny, la question de l'impôt qui relevait de l'« élément politique du droit » doit désormais être posée dans son « élément technique »⁽³⁾.

⁽¹⁾ Mikhaïl Xifaras, normalien, agrégé et docteur en philosophie, agrégé de droit public, est professeur de droit public à l'Université d'Orléans et chercheur associé au Centre de Philosophie du droit de l'ULB. Il est notamment l'auteur de *La propriété, étude de philosophie du droit*, Paris, PUF, 2004. Contact : mxifaras@post.harvard.edu.

⁽²⁾ Cf. dans ce volume, l'article de Emmanuel de Crouy Chanel.

⁽³⁾ Sur ces notions, on se référera bien entendu à Savigny : « (...) avec le progrès de la civilisation, chaque fonction dans le peuple se distingue de plus en plus des autres, et ce qui sinon serait resté propriété commune échoit alors à des classes particulières. Les juristes apparaissent désormais comme une de ces classes distinctes. Le droit se façonne à présent dans la langue, il prend un tour scientifique et, alors qu'il vivait auparavant dans la conscience du peuple tout entier, il échoit maintenant à la conscience des seuls juristes qui, désormais, vont représenter le peuple dans cette fonction. A partir de là, l'être du droit devient plus artificiel et plus complexe en ce qu'il a une double vie, d'un côté en tant que partie de la vie du peuple comme tout, ce qu'il ne cesse pas d'être, et de l'autre en tant que science particulière aux mains des juristes. La coopération de ces deux principes de vie explique toutes les manifestations ultérieures et l'on comprend dès lors comment chacun de ces monstrueux détails a pu naître de manière totalement organique, sans arbitraire ni préméditation proprement dits. Pour faire bref, nous appellerons dorénavant élément politique la liaison du droit avec l'ensemble de la vie du peuple, et élément technique la vie scientifique du droit détachée de cette

TECHNICISATION DE L'ÉLÉMENT POLITIQUE
DE L'IMPÔT

Quel était le sens de cette révolution épistémologique, qui n'est certainement pas propre à la situation française, puisqu'il est désormais admis qu'elle trouve son origine dans la science allemande du droit public⁽⁴⁾? Comment comprendre que la «question de l'impôt», politique s'il en fut, puisqu'on lui doit l'émergence du régime parlementaire dans l'Angleterre du XVII^e siècle, soit devenue une catégorie technique dont l'élaboration relève principalement, pour ne pas dire exclusivement de la «science des finances publiques»?

Peut-être, dans l'esprit des juristes qui ont mené cette révolution, au moins pour les moins clairvoyants d'entre eux, le but était-il de contribuer à la transparence de la matière et par voie de conséquence à la soumission de l'administration fiscale au souverain législateur : en proposant une définition de l'impôt claire et indiscutable, l'exécutif se verrait ainsi cantonné à une fonction strictement technique d'application de grands principes généraux qui, eux, seraient déterminés souverainement par les représentants du peuple. C'est d'ailleurs dans ce but que Gaston Jèze entreprend l'écriture de ses *Eléments de la science des finances et de la législation financière française*, comme il l'écrit lui-même dans la préface :

«sous un régime démocratique de suffrage universel, il ne suffit pas aux citoyens d'avoir «le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée» (Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789), il faut encore qu'ils aient les moyens, c'est-à-dire la connaissance des principes élémentaires de la science et de la législation financière, connaissance sans laquelle leur droit reste lettre morte, et sans laquelle aussi le budget, qui résume en chiffres la direction donnée aux affaires publiques, n'est qu'un document incompréhensible»⁽⁵⁾.

Ainsi, la science du droit devait rendre translucide l'élément technique du droit, et asseoir le triomphe de la Volonté Générale sur les

dernière.», Friedrich Carl VON SAVIGNY, *Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, reprint in Hans HATTENHAUER, *Thibaut und Savigny, Ihre programmatischen Schriften*, München, F. Vahlen, 1973, (1814), p. 104 sq. (Traduit de l'allemand par Marie-Élisabeth Handman).

⁽⁴⁾ Sur ce point, cf. l'article de Jean-Claude K. DUPONT.

⁽⁵⁾ Préface à la première édition de G. JÈZE et M. BOUCARD, *Eléments de de la science des finances et de la législation financière française*, Paris, Giard et Brière, 1896, p. VII.

finances et, partant, sur ses administrateurs. Il n'en a évidemment rien été.

Au contraire, en quittant les terres fleuries de la philosophie et de l'économie politique pour les terres arides de la science juridique, la définition même de l'impôt s'est vue soustraite au débat public, pour le plus grand profit des spécialistes, au point qu'on peine aujourd'hui à trouver matière plus obscure et plus difficile. La signification profonde de cette révolution se révèle ainsi résider dans la forclusion de la discussion relative à la nature même de l'impôt par les spécialistes, au premier rang desquels les professeurs de droit. Peut être la cause de cet échec était-il lisible dans ses ambiguïtés originelles : toujours selon Gaston Jèze, la démocratisation de la question de l'impôt requiert non pas un débat public entre citoyens majeurs et éclairés sur sa nature, mais une leçon, l'écriture d'un manuel élémentaire, «œuvre de vulgarisation», dont la facture est très clairement présentée comme dogmatique (*«il s'agissait (...) bien moins d'émettre des idées nouvelles et de proposer des solutions inédites aux controverses financières, que de faire connaître les éléments d'une science presque ignorée du public»*⁽⁶⁾). Remarquons que ce manuel s'adresse symptomatiquement aussi bien à des citoyens qu'à des étudiants, unis en l'occasion sous la même tutelle pédagogique. Le triomphe de la Science est donc largement celui de la Doctrine, et non pas celui du Législateur. Ajoutons que ce serait faire injure aux plus clairvoyants des juristes concernés que de présumer, en ce domaine, leur naïveté politique.

Quoi qu'il en soit, il faut à n'en pas douter voir dans cette situation l'échec du projet légicentriste de la modernité, si bien formulé par Kant : la Volonté Générale n'aura pas soumis la technique juridique; elle ne l'aura pas ramenée à une pure application des principes par la rationalisation de la dogmatique juridique, préalablement passée au crible de la critique publique de la libre Raison. Tout au contraire, c'est en devenant objet de la nouvelle science juridique de l'Etat que la question de l'impôt s'est vue soustraite au débat public et à la critique des philosophes. Corrélativement, c'est en devenant trop ignorante des questions techniques que soulève la matière que le souverain législateur est devenu impuissant à faire coïncider les principes qu'il édictait et la réalité de pratiques fiscales

⁽⁶⁾ *Ibid.*, p. VIII.

devenant toujours plus techniques et par conséquent toujours plus opaques et plus rétives à la publicité du débat politique.

Un siècle plus tard, à force de « science » et de « technicité », la définition de l'impôt est devenue proprement introuvable. Sans doute les manuels reconduisent-ils docilement la définition de Gaston Jèze, mais c'est pour la lester de longs paragraphes qui relativisent sa portée et affaiblissent sa cohérence interne. Au demeurant, une majorité d'auteurs a tout simplement renoncé à définir son objet : savoir ce qu'est l'impôt semble ne plus être un préalable pour faire la science du droit fiscal. Dans l'indifférence assez générale des praticiens, la matière s'enfonce donc dans une crise théorique profonde. *Au fond, nous ne savons plus ce qu'est l'impôt.* Pour quelles raisons en sommes nous arrivés là, et quels sont les moyens de remédier à la situation ?

On avance en général comme explication une batterie de phénomènes dont la nouveauté, l'ampleur et la violence seraient inédites : la mondialisation qui affaiblit les Etats et brouille ainsi la distinction entre fiscalité et para-fiscalité ; la multiplication des prélèvements obligatoires qui affaiblit les divisions traditionnelles entre cotisations sociales et impôts, celle des impôts dont la finalité est déterminée (impôt-sécheresse, impôt-cesta ou cela) qui rend byzantin le départ entre taxe, redevance et impôt. Et bien sûr la toujours plus grande hétérogénéité des richesses taxées : dépense, revenus, capital, etc. Tous ces éléments sont certainement pertinents, mais à eux seuls, des phénomènes politiques et sociaux ne sauraient expliquer l'effondrement d'un paradigme scientifique. Cette crise présente en effet un aspect proprement conceptuel : nous ne savons plus comment penser certains mécanismes qui contredisent trop outrageusement le cadre catégoriel dont nous avons hérité pour qu'il nous soit possible de le reconduire sans examen. Ce sont les termes de cette crise catégorielle qu'il faudrait pouvoir cerner.

CRISE CATÉGORIELLE ET FONDATIONS THÉORIQUES

L'ambition de cette introduction ne saurait être de réaliser une tâche aussi ambitieuse ; on se contentera donc de suggérer la piste suivante : en devenant « scientifique », la définition de l'impôt a changé de lieu théorique.

Alors qu'elle se posait au carrefour de l'économie et du droit dans ce qu'il était convenu d'appeler les sciences morales et politiques, elle devient désormais l'objet d'une science nouvelle, la science des finances publiques, branche de la dogmatique juridique consacrée aux aspects pécuniaires du droit public. D'un lieu théorique à l'autre, le dispositif des savoirs qui préside à l'élucidation de la question de l'impôt est donc fort différent, tout comme le sont ses résultats.

Mais si la question se déplace, ses fondations théoriques restent les mêmes : la nouvelle conception de l'impôt reconduit en effet assez fidèlement le socle épistémologique hérité du XVIII^e siècle sur lequel reposait la précédente, dont Emmanuel de Crouy Chanel nous dit dans ce volume qu'il se situe au «*lieu où se rencontrent le droit souverain d'un État absolutiste (son droit d'imposer) et les libertés individuelles de ses sujets (leur droit de propriété)*».

On peut présenter ce socle sous la forme d'un échafaudage composé de deux thèses qui jouent ici le rôle de prémisses, fortement corrélées entre elles.

La première de ces prémisses est la condamnation de toute forme de sujétion personnelle qui dériverait d'un rapport de propriété. Cette condamnation se laisse théoriser, en droit civil, dans la stricte opposition de nature entre le droit personnel et le droit réel. Sur le plan politique, cette opposition fait fond sur la condamnation du principe de l'esclavage, et plus largement sur l'identification de la personne et de la liberté, d'où se dégage le corrélat selon lequel il n'est de subordination personnelle légitime que temporaire et consentie. De la stricte opposition du droit réel et du droit personnel, il résulte une conception de la propriété comme «*droit réel par excellence*»⁽⁷⁾, rapport direct, immédiat et complet entre la personne et ses biens, opérant ainsi le refoulement de toute obligation de caractère personnel qui médiatiserait la relation entre le propriétaire et ses propriétés. Du point de vue de la théorie de l'impôt, c'est sur cette prémisse que repose son caractère forcément «*pécuniaire*», c'est-à-dire matériel, ou encore exclusif de tout élément engageant d'un peu trop près la personne humaine («*impôt du sang*», corvées etc).

⁽⁷⁾ Charles DEMOLOMBE, «*Traité de la distinction des personnes et des biens*», in *Cours de Code Napoléon*, Tome IX, Paris (Durand), 1870 n° 471, p. 352.

La seconde prémisse est la distinction en nature de deux formes d'obligations personnelles, la civile et la politique. L'une et l'autre engagent des personnes, et non des biens (comme c'est le cas pour les servitudes réelles par exemple), mais la première unit un nombre déterminé de personnes particulières, tandis que la seconde unit également chacun des sujets à leur souverain. Ainsi, alors que les caractères de la première sont propres au lien de droit déterminé qu'elle institue, la seconde est abstraite à force d'être générale. L'obligation politique peut ainsi être dite personnelle en un sens, puisqu'elle lie juridiquement deux personnes (le sujet et son souverain), mais elle peut fort bien être dite impersonnelle en un autre sens, puisque les obligations politiques ne pèsent pas sur une personne particulière, mais également sur chacun des membres de la généralité des citoyens. C'est ainsi que la définition classique de l'impôt a pu donner à penser qu'une servitude personnelle, parce qu'elle était également supportée par tous, cessait d'être une servitude personnelle pour devenir un devoir citoyen⁽⁸⁾.

Bien entendu, ces deux prémisses sont très fortement corrélées; elles reposent politiquement l'une et l'autre sur un même refus de la «féodalité», incarnée dans le droit civil par la théorie du domaine divisé et dans le droit politique par la théorie de l'Etat patrimonial. La théorie de l'Etat comme personne a ainsi pour objet de purger l'obligation politique de toute trace de patrimonialité, et par conséquent de priver de toute base conceptuelle la doctrine du souverain fief qui fait de l'Etat la chose du Prince qui en maîtrise le territoire. L'Etat n'est pas une chose, c'est une personne, il est donc inappropriable privativement. En outre, si l'Etat est une personne et non une chose, ses droits en général, y compris ses prérogatives fiscales, doivent être analysés comme des droits subjectifs.

Analogiquement, la conception du droit de propriété comme droit strictement réel porte en elle la condamnation de la théorie du domaine divisé selon laquelle une même chose pourrait faire l'objet de maîtrises superposées, par exemple un domaine utile et une éminence. On a pu affirmer que la théorie de la propriété, «droit réel par excellence», était née de la confusion de la propriété et du domaine utile, le domaine éminent étant analysé comme une suze-

⁽⁸⁾ Pour une discussion de ce point, cf. *infra*, le texte de Catherine LARRÈRE.

raineté parasite⁽⁹⁾. Comme on le voit, cette confusion, qui remonterait à Dumoulin⁽¹⁰⁾, réalise une exigence morale et politique nouvelle, sur laquelle repose entièrement la théorie moderne de l'impôt : il ne saurait y avoir de subordination légitime que dans l'échange de libertés personnelles et déterritorialisées.

Les choses devraient donc être très claires : d'un côté des personnes libérées de la terre qu'elles travaillent et du territoire qu'elles habitent, de l'autre les terres, les territoires, et plus généralement les biens matériels. D'un côté donc, la Souveraineté comme obligation personnelle mais générale, de l'autre la Propriété comme droit réel et particulier. D'un côté le pilier du droit public, de l'autre le pilier du droit civil. D'un côté l'Etat, de l'autre la société civile. Et entre les deux, l'impôt.

IDÉOLOGIES

Sur le plan institutionnel, ces fondations permettent l'érection du monument suivant : le Parlement, souverain législateur, décide de l'assiette et du montant de l'impôt, dans le respect de la légalité et de certains grands principes (égalité, universalité) le reste étant présumé relever de leur application et être à ce titre de la compétence de l'exécutif, plus exactement de l'administration fiscale. La discussion politique relative à l'impôt porte donc sur ceux des principes qui ne sont pas rendus indiscutables par l'adoption des deux prémisses précédentes (on ne discute par exemple pas de savoir si l'impôt pourrait ne pas être personnel, ou si la contribution pourrait ne pas être pécuniaire) et se concentre par voie de conséquence sur la question de savoir si l'impôt doit être progressif ou proportionnel, direct ou indirect et bien sûr, d'abord et avant tout, autour de

⁽⁹⁾ Sur ce point, outre l'étude classique d'Edmond MAYNIAL, «Notes sur la formation de la théorie du domaine divisé, du XII^e au XIV^e siècle dans les romanistes. Étude de dogmatique juridique», in *Mélanges en l'honneur du Professeur Fitting*, Montpellier, 1908, Tome II, pp. 409-461, on consultera Robert FEENSTRA, «Les origines du domaine utile chez les glossateurs (avec un appendice concernant l'opinion des *ultramontani*)» in *Fata juris romani. Études d'histoire du droit*, Leyde, Presses Universitaires de Leyde, 1974, pp. 215-260; Robert FEENSTRA, «Dominium utile est chimerae : nouvelles réflexions sur le concept de propriété dans le droit savant (à propos d'un ouvrage récent)» in *Revue d'histoire du droit*, The Hague, Kluwer Law International, 1998, Tome LXVI, Fasc. 3-4, pp. 381-397 et Paolo GROSSI, «Un paradiso per Pothier (Robert Joseph Pothier e la proprietà 'moderna')» in *Il dominio e le Cose, percezioni medievali e moderne dei diritti reali*, Milano, Guiffre, 1992 (1985), pp. 385-438.

⁽¹⁰⁾ Cf. Robert FEENSTRA, *Dominium utile est chimerae*, art. cit.

l'alternative majeure : plus ou moins d'impôt. De manière fort prévisible, ce débat s'organise assez vite autour de la confrontation de deux idéologies, qui occupent respectivement de manière un peu différente l'espace théorique tracé par les prémisses précédentes :

– Selon certains auteurs, dès lors que le droit de lever l'impôt est une prérogative de l'Etat souverain, au point même qu'on ait pu ériger cette prérogative en critère de reconnaissance du caractère étatique d'un corps politique, ce droit de lever l'impôt empiète très évidemment sur le droit de propriété des particuliers, et, pourrait-on dire, de la pire des manières qui soit, puisque son universalité suggère l'introduction, entre le propriétaire et ses biens, d'un rapport d'obligation personnelle dont l'origine serait la sujétion politique des contribuables au souverain. De là à voir dans cette obligation la manifestation légitime de quelque chose comme une préséance logique et axiologique de la sujétion politique sur le droit de propriété, il n'y a qu'un pas, contre lequel se dresse une longue et forte tradition qui voit dans la propriété une institution à la fois constitutive, protectrice et emblématique de la liberté individuelle. Si tel est le cas, et pour faire court, la question de l'impôt serait celle de la lutte de la liberté contre l'Etat. Il n'y aurait de souveraineté étatique qu'à la mesure des offenses infligées à la liberté individuelle, comme si la sphère publique ne devait et ne pouvait s'établir qu'en rognant sur l'étendue du domaine naturel de la sphère privée⁽¹¹⁾. On aura reconnu dans ce raisonnement un *topos* de la pensée «libérale», qu'on pourrait résumer de la manière suivante : si la souveraineté fiscale est absolue, elle est incompatible avec une conception absolutiste de la propriété, qui devrait être aussi inviolable que la liberté humaine dont elle est la manifestation juridique.

– A cette ligne argumentative, on peut opposer que «absolu» ne signifie pas «illimité», et qu'il est donc parfaitement possible de concevoir une limitation respective des deux absolus qui ne seraient pas leur relativisation mutuelle. C'est à un tel exercice que nous invite la lecture du *Contrat Social* de Rousseau, dans lequel, avec sa clarté coutumière, le Genevois distingue nettement le caractère absolu, c'est-à-dire exclusif, unique et indivisible de la souveraineté avec celui d'être illimité, qu'il lui refuse évidemment, puisque le pouvoir

⁽¹¹⁾ Pour une version contemporaine, cf. *infra*, l'article d'Emmanuel Picavet sur Buchanan et l'Ecole du Choix Public.

souverain ne saurait être conçu que *borné*⁽¹²⁾. Réciproquement, de manière moins directement explicite, mais non moins ferme, Rousseau établit que le droit de propriété est absolu, qu'il établit donc un rapport direct, immédiat et complet entre le propriétaire et sa chose, mais qu'il n'en est pas moins limité, dans la mesure où le droit ne se confond pas avec la jouissance qui, elle, peut être réglée par la loi politique⁽¹³⁾.

La distinction conceptuelle de l'absolu et de l'illimité fondée sur celle, de facture néo-romaine, de la propriété et de la jouissance, est de grande portée pour la théorie de l'impôt puisqu'elle permet, pour ainsi dire, de renverser la charge de la preuve : il ne s'agit plus en effet d'établir le minimum d'impôt illibéral nécessaire à la conservation de la liberté individuelle, mais plutôt de dire ce que doit être la destination politique de la propriété, et de préciser les conditions limitatives de sa jouissance pour garantir la conservation du corps politique. Dans cette perspective, la légitimité de l'impôt n'est plus tant suspendue au consentement des propriétaires⁽¹⁴⁾, que sur la nature républicaine de la législation qui l'impose : c'est parce que la loi est égalitaire, générale et impersonnelle, parce qu'elle est l'expression de la Volonté Générale, dont on sait qu'elle ne peut errer, que l'impôt qu'elle institue est par définition au service de la liberté politique. On aura reconnu là un *topos* théorique qu'on peut qualifier de «républicain».

On notera de surcroît avec le plus grand intérêt que ces deux idéologies, la libérale et la républicaine, parfois sous des formes très renouvelées, dont on trouvera maintes fois l'écho dans le présent volume, sont encore celles qui dominent le débat politique contemporain, alors même que les prémisses qui les fondent se sont effondrées.

⁽¹²⁾ On se souvient que le chapitre IV du livre II du *Contrat social* s'intitule «des bornes du pouvoir souverain».

⁽¹³⁾ Sur ce point, cf. M. XIFARAS, «La destination politique de la propriété chez Jean-Jacques Rousseau» in *Etudes philosophiques*, Paris, PUF, 2003/3 et Céline SPECTOR, «La théorie de l'impôt», in B. BERNARDI (dir.) Jean-Jacques Rousseau, *Discours sur l'économie politique*, coll. «texte et commentaire», Paris, Vrin, 2002, pp. 195-221.

⁽¹⁴⁾ Rousseau envisage une taxe sur les produits de luxe afin de réduire les inégalités de richesse, et juge que le caractère superflu de ces produits permet de faire de l'achat même l'expression du consentement à la taxe.

LA DÉSINTÉGRATION DES DOGMES

Cet effondrement ne fait, me semble-t-il, aucun doute. Il se manifeste d'ailleurs dans l'inquiétude de certains auteurs qui voient dans l'évolution récente du droit fiscal un phénomène de «re-féodalisation»⁽¹⁵⁾. On ne saurait mieux dire l'épuisement du projet «anti-féodal» dont on a vu qu'il donne sa cohérence aux thèses dont il est question. Assistons-nous pour autant à la re-féodalisation du droit fiscal? N'est-on pas plutôt en train d'assister à l'émergence de phénomènes fiscaux radicalement inédits? Ces interrogations qui engagent la conception qu'on se fait de l'histoire humaine dépassent trop largement le cadre de la présente introduction pour qu'on s'y attache.

On se contentera donc de noter que, quoi qu'il en soit de la signification historique des évolutions contemporaines, il n'est désormais plus possible de penser l'impôt dans le cadre théorique de la séparation radicale des droits personnels et réels, ni d'assigner à l'impôt une place précise, au croisement de l'obligation personnelle exclusive de toute servitude patrimoniale et de l'obligation politique universelle déterritorialisée. Pourquoi?

D'abord et avant tout, parce que les choses ne fonctionnent trop évidemment plus du tout selon ce schéma : la proportion de citoyens non contribuables, la multiplication des impôts à but déterminé, ou encore la fiscalisation de la sécurité sociale tendent à «personnaliser» l'impôt et invitent à le penser dans le cadre, sinon d'un échange comme le suggèrent certaines écoles libérales, au moins d'un engagement personnel dont la généralité n'est désormais pas garantie. Quelle que soit la manière dont cet engagement est qualifié juridiquement, il interdit de placer l'impôt au croisement de la Souveraineté impersonnelle et du droit réel de Propriété.

Ensuite parce que nous serions passés, comme l'écrit Michel Bouvier d'un ordre «*quasi révolu, fondé sur une régulation des Etats nationaux maîtres de leurs choix financiers*» à un autre, «*encore à l'état naissant, (...) radicalement différent, car fondé sur des espaces supranationaux intégrant des espaces territoriaux et fonctionnels à autonomie financière limitée, telle l'Union Européenne*»⁽¹⁶⁾, de telle sorte que, quel que soit le

⁽¹⁵⁾ Michel Bouvier parle de «moyen âge fiscal», cf. M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 7^e édition, p. 564.

⁽¹⁶⁾ Michel BOUVIER, *op. cit.*, p. 32.

sens nouveau que le terme souveraineté est amené à prendre dans ces évolutions, on ne saurait continuer à y voir le fondement de la nature générale et impersonnelle de la loi fiscale.

Mais, encore une fois, l'évolution des choses ne devient crise conceptuelle que lorsque les catégories disponibles pour en rendre compte perdent leur crédit, et une chose est de décrire cette évolution, une autre de comprendre «comment les dogmes finissent», pour reprendre une belle formule de Jouffroy⁽¹⁷⁾, comment les dogmes de la Propriété et de la Souveraineté se sont «désintégrés».

Il n'est pas question ici de proposer la démonstration de cette double et analogue désintégration. On se contentera donc de noter les points suivants :

– Dès les années 30, sur la lancée de l'ouvrage de Bearle et Means⁽¹⁸⁾, certains auteurs notent la substitution d'une forme collective et organique de propriété au droit personnel et individuel auquel le terme était jusque là associé. Bearle et Means vont jusqu'à évoquer la dissolution de la libre propriété privée, ou plus exactement sa réduction à la sphère des biens de consommation. Ils considèrent en effet que les entreprises modernes portent une forme de «collectivisme capitaliste», qui conduit à une division de la propriété en propriété de consommation, qui est la propriété classique, la *proprietas* romaine, libre et privée et une propriété de production, qui est moitié privée, moitié publique : les actionnaires parce qu'ils sont très dispersés inaugurent une forme nouvelle de propriété, la propriété passive. La thèse est aussi stimulante que discutable, et discutée, mais une chose est certaine : la propriété «corporative» n'est pas réductible au droit réel, absolu et exclusif, d'une personne sur une chose. Au demeurant, ces entreprises ne sont pas des «particuliers», au sens que la définition classique de l'impôt donne à ce terme. Elles occupent pourtant une place de choix parmi les contributeurs de l'impôt dans le système moderne.

– Outre l'émergence des «propriétés corporatives», c'est l'idée de propriété des personnes elles-mêmes, en tant que droit absolu sur une chose matérielle, qui s'est «désintégrée». Dans un article célèbre précisément intitulé *The disintegration of Property*, Thomas Grey

⁽¹⁷⁾ Thomas-Simon, dit Théodore JOUFFROY, «Comment les dogmes finissent», in *Mélanges philosophiques*, Paris, Fayard, 1997 (1832).

⁽¹⁸⁾ Adolph BEARLE et C.G. MEANS, *The Modern Corporation and Private Property*, New York, Mcmillan, 1932.

note qu'alors que, dans le langage courant, le terme propriété désigne toujours le droit exclusif et absolu d'une personne sur une chose matérielle, les spécialistes, juristes et économistes ont éliminé tout lien nécessaire entre propriété et choses matérielles, d'une part, et fragmenté l'unité de ce droit, d'autre part, de sorte qu'ils utilisent désormais, pour le décrire, la notion obscure de faisceau de droits (*bundle of rights*)⁽¹⁹⁾. Il en résulte que la propriété n'est plus un droit réel exclusif de tout rapport personnel, et qu'on peut fort bien concevoir un droit de propriété portant sur des droits sociaux, à l'instar de la *new property* défendue par Charles Reich en 1964⁽²⁰⁾, ou même de la jurisprudence de la CEDH⁽²¹⁾ et depuis peu du Conseil d'Etat français⁽²²⁾. La propriété n'est donc désormais plus matérielle, elle peut porter aussi bien sur des droits, y compris des droits personnels que sur des biens immatériels. En conséquence, elle ne saurait être «absolue» au sens d'un droit exclusif, plein et entier sur une

⁽¹⁹⁾ Thomas C. GREY, «The Disintegration of Property», in *Nomos* n° XXII, J.R. PENNOCK and J.W. CHAPMAN editors (New York University Press) 1980, pp. 69 à 87. «*In the English speaking countries today, the conception of property held by the specialist (the lawyer or economist) is quite different from that held by the ordinary person. Most people, including most specialists in their unprofessional moments, conceive of property as things that are owned by persons. To own property is to have exclusive control of something – to be able to use it as one wishes, to sell it, give it away, leave it idle, or destroy it. Legal restraints on the free use of property are conceived as departures from an ideal conception of full ownership.*

By contrast, the theory of property rights held by the modern specialist tends both to dissolve the notion of ownership and to eliminate any necessary connection between property rights and things. [...] The specialist fragments the robust unitary conception of ownership into a more shadowy «bundle of rights». Thus, a thing can be owned by more than one person, in which case it becomes necessary to focus on the particular limited rights each of the co-owners has with respect to the thing. [...] most property in a capitalist economy is intangible [...] Property rights cannot any longer be characterized as «rights of ownership» or as «rights in things» by specialists in property. (...) What then is their special characteristic? How do property rights differ from rights generally – from human or personal rights or rights to life or liberty, say? Our specialists and theoreticians have no answer; or rather they have a multiplicity of widely differing answers», citation p. 67-69 sq.

⁽²⁰⁾ Charles REICH, «The new property», *Yale Law Journal*, New Haven, 1964, pp. 733-787.

⁽²¹⁾ La CEDH qualifie de bien, objet d'un droit de propriété, toute valeur patrimoniale, comme la protection d'une clientèle (Arrêt *Van Marle et a. c/ Pays-Bas* du 26 juin 1986, §41), une créance, même virtuelle, dès lors que le créancier a une «espérance légitime» de voir se concrétiser sa créance (Arrêt *Pressos Compania Naviera SA et a. c/ Belgique* du 20 novembre 1995, §31) ou encore une prestation sociale (arrêt *Gaygusuz c/ Autriche* du 16 septembre 1996 : «*La Cour estime que le droit à l'allocation d'urgence – dans la mesure où il est prévu par la législation applicable – est un droit patrimonial au sens de l'article 1 du Protocole n° 1. (§41)*»

⁽²²⁾ Dans sa décision du 30 novembre 2001, *Ministre de la défense c/ M. Diop – Ministre de l'Economie, des finances et de l'industrie c/ M. Diop*, le Conseil d'Etat français déclare que : «*Considérant qu'en vertu de l'article L. 1 du code des pensions civiles et militaires de retraite, dans sa rédaction issue de la loi du 20 septembre 1948, applicable en l'espèce, les pensions sont des allocations pécuniaires, personnelles et viagères auxquelles donnent droit les services accomplis par les agents publics énumérés par cet article, jusqu'à la cessation régulière de leurs fonctions; que, dès lors, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que ces pensions constituent des créances qui doivent être regardées comme des biens au sens de l'article 1^{er}, précité, du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*»

chose : rien n'interdit en effet que plusieurs personnes jouissent de droits distincts portant sur le même objet si celui-ci n'est pas matériel. Ce retour en grâce des « propriétés simultanées » conduit évidemment à la fragmentation des prérogatives que confèrent la propriété et à ce que Yann Moulier décrit dans ce volume comme « le déclin de l'hégémonie du droit de cession (aliénabilité) par rapport à l'usage et au fruit ». La propriété absolue n'est plus qu'une source marginale de la création de richesse. Cette situation constitue évidemment un défi formidable à la théorie de l'impôt, qui associe encore largement le contributeur au propriétaire, et peine en conséquence à attribuer de manière incontestable les droits de propriété fragmentés, particulièrement les droits de propriété intellectuelle.

Quant à l'idée classique de souveraineté, et sans qu'il soit besoin d'y insister, elle était censée désigner, comme le rappelle Thomas Berns dans son article, le pouvoir supérieur qui n'est soumis à aucun autre pouvoir, et se manifester par sa marque principale : la loi. On sait pourtant que depuis fort longtemps les lois, et par conséquent les lois fiscales, ne sont plus au sommet de la hiérarchie des normes (lorsqu'on ne trouve pas des raisons de douter de l'existence même de cette hiérarchie). L'Union Européenne, pour n'être pas souveraine, pourrait bien, en certaines matières, y compris fiscales, ne pas être tout à fait inférieure aux pouvoirs nationaux, et le débat public n'ignore plus l'idée d'une fiscalité européenne qui ne serait donc plus adossée à une souveraineté (à moins qu'elle ne la fasse naître, mais discuter cette hypothèse nous porterait trop loin).

On invoque encore, et ce pont aux ânes doit bien receler quelques éléments de vérité, surtout dans les matières économiques, le rôle du marché dans la limitation de la souveraineté fiscale des États. En somme, la souveraineté, de compétence suprême, se trouverait ramenée ainsi au rang d'un élément parmi d'autres, dans un réseau politiquement complexe et juridiquement pluraliste : elle désignerait désormais, ou devrait se contenter de désigner une sphère d'autonomie politique relative, au demeurant non négligeable, et non plus une puissance ultime et omnisciente⁽²³⁾.

⁽²³⁾ Ainsi, Joe Veroeven écrit-il à propos de l'idée de souveraineté « est-ce à dire qu'elle ne soit plus qu'un mythe ? Si elle vise quelque 'omnipotence', elle ne saurait l'être devenue car elle ne l'a jamais été. Si elle évoque quelque renfermement sur soi préservé par le droit international, elle n'est pas un mythe mais une erreur. Et il est heureux que celle-ci soit corrigée, s'il est vrai que telle fut jamais sa signification. La mondialisation a dissipé à cet égard toutes les illusions ». Et de conclure : « requiert-elle moins de souveraineté, pour que les 'forces du marché' – étranges créatures – puissent

D'après Thomas Grey, la désintégration de la propriété serait le fruit de l'évolution même du capitalisme : parvenu à la maturité, il ne serait plus fondé sur la propriété, mais sur la liberté individuelle. On pourrait, par analogie, considérer que la souveraineté est une notion démonétisée par l'émergence de l'Etat post-moderne. Une telle présentation suggère que le dogme de la propriété absolue aurait, dans un passé glorieux, décrit adéquatement les modes d'appropriation juridiques en vigueur, tandis que la souveraineté absolue aurait rendu compte avec pertinence de l'exercice du gouvernement. On peut penser au contraire que l'un et l'autre de ces deux dogmes n'ont jamais décrit correctement le fonctionnement concret des institutions de propriété et de gouvernement, pas plus au XIX^e qu'au XX^e siècle.

Si cette hypothèse est correcte⁽²⁴⁾, l'histoire de cette double désintégration est celle d'un voile idéologique qu'on déchire, et ne nous apprend rien des transformations institutionnelles qui président à l'évolution des pratiques fiscales. Il faut en conclure que, s'il a été possible – pour des raisons qui relèvent de l'histoire des idées – de croire que la propriété et la souveraineté consacraient la puissance absolue du propriétaire sur ses choses et du souverain sur ses sujets, cette croyance infondée n'a désormais plus cours. Il y aurait donc non pas une, mais deux histoires : celle des dogmes qui retrace la grandeur et la décadence des idéaux absolutistes, et celle des pratiques réelles, sur laquelle l'histoire des dogmes ne nous apprend rien.

Le voile une fois déchiré, le spectacle qui s'offre à nous est peu reluisant : la question de l'impôt est devenue entièrement technique, rendue tout à fait opaque aux contribuables comme aux représentants du peuple par son effroyable complexité ; la science fiscale est sans principes, la matière est entièrement dépolitisée, pour le plus grand profit des experts de l'administration fiscale et des techniciens passés maîtres dans l'art de diminuer légalement l'impôt des plus gros contributeurs.

Il y a peut-être dans ce chaos quelque chose comme une tâche nouvelle pour la philosophie politique. Durant les deux siècles pré-

librement prodiguer leurs bienfaits? Il faut en douter. Il est plus impérieux que jamais de préserver l'autonomie des décisions qui ne peuvent appartenir qu'aux États, c'est-à-dire à chacune des sociétés particulières dont ils sont l'expression, «Souveraineté et mondialisation, libres propos», in Catherine KESSEDJIAN et Eric LOQUIN (dir.) *La mondialisation du droit*, Paris, Litec, 2000, p. 57.

⁽²⁴⁾ Ce que suggère la citation précédente de Joe Veroeven pour ce qui concerne la souveraineté comme «omnipotence».

cédents la philosophie de l'impôt a eu pour objet d'éclairer l'opinion publique pour aider à la discussion parlementaire, relativement aux grands principes que le souverain législateur devait adopter. On discutait donc de la justice de l'impôt direct ou indirect, de la légitimité des principes de proportionnalité et de progressivité et surtout de la rationalité des fins et des moyens de l'atteinte à la propriété privée : faut-il prendre les droits aux sérieux ? Leur préférer l'utilité collective ? etc. Désormais, et peut-être plus radicalement, il devient nécessaire de se redemander ce qu'est l'impôt dans sa nature même, et ce qu'il pourrait être. L'effondrement des prémisses sur lesquelles reposait jusqu'à nos jours la théorie de l'impôt nous contraint de poser à neuf la question de sa définition, non plus sur le seul terrain de la dogmatique juridique et au nom d'impératifs scientifiques qui masquent mal une stratégie de captation disciplinaire, mais au grand vent d'une philosophie politique dont l'objet ne serait pas seulement la légitimation des institutions présentes et possibles, mais la re-politisation de l'élément technicisé par la science du droit, une philosophie politique qui serait donc nécessairement informée des sens techniques précis des catégories économiques et juridiques qui gouvernent la matière, assez du moins pour ne pas laisser à la dogmatique le soin de produire les « éléments » sur lesquels elle repose.

L'enjeu est considérable : la question de l'impôt n'a jamais cessé, et ne cesse pas d'être un des points de cristallisation privilégié de l'élaboration théorique et institutionnelle de l'articulation des sphères publique et privée et par contrecoup du droit civil et du droit politique. Mais ce qui a changé, c'est que cette articulation n'est désormais plus pensable, et ne peut donc plus se formuler comme l'affrontement dogmatique de deux absolus, la Souveraineté et la Propriété. Comment reformuler ces enjeux de telle sorte qu'ils aient prise sur l'élément technique du droit fiscal ? Sans doute sera-t-il toujours question de la liberté des collectivités politiques et de l'appropriation juridique des biens, peut-être formulées dans les termes de la souveraineté et de la propriété qui, après tout, en ont vu d'autres en matière de mutations sémantiques. Mais une chose est certaine, les idéologies propriétaire et souverainistes ne nous seront, sur ce point, d'aucun secours. C'est à initier de telles recherches que cet ouvrage voudrait pouvoir contribuer.