

Du droit à la philosophie de l'impôt

Daniel GUTMANN *

Professeur à l'Université de Paris I Panthéon-Sorbonne

RÉSUMÉ. — Une philosophie de l'impôt est plus que jamais nécessaire. S'appuyant sur le dépassement des distinctions fiscales traditionnelles entre différents types de prélèvements, elle doit tenter de penser la **justice** substantielle de l'impôt dans le contexte de la rénovation complète de la **souveraineté**.

Jeu de mots sur le titre du présent article, en forme de plaidoyer : oui, il existe un droit à philosopher sur l'impôt ; oui, il existe un passage entre le droit et la philosophie de l'impôt. Jeu de mots et double jeu qui suffit à justifier une livraison des *Archives de philosophie du droit* sur le thème de l'impôt.

Hélas, comme il semble difficile de jouer le jeu... Les fiscalistes, qui se flattent de pratiquer une science dure, n'ont souvent que peu d'attrait pour une spéculation réputée molle. Les philosophes, à de rares exceptions près, n'admettent qu'avec réticence l'impôt dans le champ de leurs réflexions. Il est vrai que la complexité et la technicité de la fiscalité ont de quoi rebuter. Que ces maux du droit fiscal aient toujours existé, qu'ils ne soient que l'expression d'une complexité du droit dans son ensemble, ne rassure qu'à moitié. Et, si la fiscalité a toujours attiré les rêveurs et les utopistes, l'histoire donne indiscutablement tort à ceux qui espèrent en la simplicité.

C'est pourtant la résistance de la fiscalité à la mise en ordre qui constitue, au fond, la meilleure invitation à la réflexion. Sans cesse, on s'indigne, on regimbe contre un système fiscal dont les méandres portent le droit vers les rives honnies de l'injustice. Un jour, on accuse la taxe d'habitation d'être inéquitablement calculée et répartie entre un nombre trop faible de contribuables¹. Le lendemain, on s'insurge contre des dispositifs de lutte contre les délocalisations à l'étranger de contribuables aisés qui, sous couvert de justice fiscale, encouragent l'exode et alourdissent la charge de ceux qui restent². On dénonce, pêle-mêle, des exonérations injustifiées, des incohérences dans la politique

* daniel.gutmann@9online.fr

¹ Pour un cahier de doléances, B. Jérôme, « La véritable réforme de la taxe d'habitation est toujours dans les cartons », *Le Monde*, 8 nov. 2001, p. 14.

² V. l'argumentaire de P. Fabra, La deuxième, et plus jeune, vague de délocalisations, *Les Échos*, 30 nov. et 1er déc. 2001, p. 49.

législative, des incitations qui dissuadent et des dissuasions qui incitent... Devant ce tintamarre d'absurdités ressurgit un puissant besoin de justice. Et la justice appelle, pour ceux qui la cherchent, la philosophie.

La philosophie, comme on sait, est mise et remise en question. Elle est mise en forme et mise en réforme... un tabou du droit fiscal³ ! Elle est donc l'aiguillon du fiscaliste curieux. Mais la philosophie, en l'occurrence, doit s'épanouir sur un terreau que lui livre l'observation du droit. Car une interrogation philosophique sur l'impôt, entendu dans son sens juridique, n'a pas de sens. C'est en élargissant le champ de la réflexion que la philosophie peut nous conduire à réfléchir à nouveaux frais sur l'impôt, en particulier sur la question de la justice fiscale.

On l'a dit, l'impôt n'est pas, n'est plus un objet pertinent d'étude philosophique si l'impôt est entendu dans son sens juridique. En réalité, l'impôt n'est aujourd'hui qu'une ressource de la collectivité parmi d'autres, et pour le contribuable, qu'une contribution parmi d'autres. Les prélèvements sociaux, les taxes parafiscales, les redevances etc., occupent désormais une place considérable et obligent à réfléchir, plus généralement, à l'ensemble des prélèvements obligatoires qui grèvent le patrimoine des sujets fiscaux. De surcroît, il apparaît presque impossible de donner aujourd'hui une définition satisfaisante de l'impôt. Par la vertu de la clause « balai » de l'article 34 de la Constitution, les « impositions de toute nature » composent une catégorie résiduelle qui fonde le pouvoir législatif tout en agissant comme puissant dissolvant du sens des mots⁴. Dans le même sens, il apparaît que les « nouveaux impôts » récemment introduits dans la législation française résistent aux classifications traditionnelles entre taxes, redevances et impôts, soulignant la fragilité de la taxinomie elle-même⁵. Enfin, il est désormais classique de relever la perméabilité de la frontière entre impôt et cotisation sociale, tant la qualification varie selon celui qui l'opère⁶. Perméabilité d'autant plus intéressante qu'elle n'affecte, pour l'instant, que les notions en cause, non les formes du recouvrement qui demeurent nettement distinctes⁷.

Ce flou sur l'impôt témoigne, plus profondément, d'un flou des logiques à l'œuvre dans l'impôt. La solidarité nationale, dont l'impôt est le signe, ne peut être opposée, comme par le passé, à la logique contractuelle qui prévaut dans la redevance. De même, l'indétermination des bénéficiaires de l'impôt ne répond plus terme à terme à la désignation du bénéficiaire qui permet de qualifier la taxe parafiscale. Est-ce à dire que l'on observerait un éclatement de la solidarité, un recul du lien social ? Ou bien cette évolution ne signifie-t-elle pas, au contraire, que la solidarité nationale ne s'exprime plus désormais de façon désincarnée, mais entend se rendre transparente en donnant à voir des objectifs concrets ? Autant de questions sans réponse, du moins si l'on tient à la

³ Sur ce sujet, M. Albert, La sclérose du système fiscal français, *Le Figaro*, 23 janv. 2001, p. 1 et s.

⁴ Cf. à ce sujet les développements de P.-F. Racine, dans le présent volume. Voir aussi *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 3e éd., 2000, p. 3 et s.

⁵ Cf. l'article de B. Plagnet dans le présent volume.

⁶ On songe ici aux divergences d'interprétation qui opposent le Conseil constitutionnel et la Cour de justice des communautés européennes.

⁷ D'où la question, clairement posée par Cyrille David, de savoir si les méthodes de recouvrement et les garanties du contribuable ne devraient pas être étendues en matière de contributions sociales afin que soient rapprochés les deux systèmes, fiscal et social.

seule énumération des motifs d'obscurcissement des catégories juridiques. Pour saisir l'enchevêtrement des logiques à l'œuvre dans les prélèvements obligatoires, il convient en effet de se pencher, une fois encore, sur les formes de justice à l'œuvre dans les prélèvements.

Quelques observations, en guise de préliminaires. Tout d'abord, la qualité d'un impôt ne s'épuise pas dans sa justice. Pour qu'un impôt donne toutes satisfactions, encore faut-il que son rendement soit bon, qu'il ait éventuellement un impact positif sur le comportement des agents économiques, que son incidence soit limitée, qu'il soit aisé à prélever, qu'il ne soulève pas la vindicte populaire etc.. On peut même se demander, à la suite de Vladimir Poutine, si la justice n'est pas - parfois - une qualité accessoire de l'impôt⁸...

Pourtant, à peine la question de la justice abordée, on devient d'une rigueur extrême. Évaluer la justice de l'impôt, ce n'est pas évaluer la justice d'une règle de droit ordinaire. Pas question, par exemple, de légitimer philosophiquement un impôt sur le simple constat qu'une procédure démocratique a été respectée. La justice procédurale n'a pas de place en matière de philosophie de l'impôt, car l'esprit est comme aimanté par la justice substantielle⁹.

Or cette justice substantielle, elle-même, est appréhendée à travers un double prisme : celui des fins (les objectifs poursuivis par le prélèvement), celui des moyens (les modalités gouvernant la répartition et le prélèvement). Le prisme est fragile, sans doute : par exemple, l'impôt limite la liberté (c'est le sacrifice) pour augmenter la liberté (c'est un pari philosophique). Les moyens de l'impôt entretiennent donc une relation complexe avec ses fins. La complexité, cependant, n'empêche pas de distinguer.

La justice des fins, si évidente, est la grande absente de la plupart des débats sur l'impôt. Pourtant, la justice des moyens ne garantit en aucun cas la justice des fins. Supposons, par exemple, qu'un prélèvement obligatoire progressif permette d'obérer les hauts revenus plus lourdement que les bas revenus, et qu'on y voie une forme de justice dans les modalités de l'imposition¹⁰. On conviendra que ce prélèvement ne serait pas juste pour autant, s'il avait pour finalité de financer le terrorisme (finalité injuste) ou les activités de luxe (car le prélèvement ne serait pas réellement redistributif). De même, on a pu souligner que le souci parfois obsessionnel de garantir au contribuable une justice des modalités, en lui octroyant des droits de plus en plus étendus et de plus en plus fondamentaux, pouvait conduire à des injustices criantes, une faute vénielle dans la conduite du processus de recouvrement pouvant conduire à absoudre un fraudeur patenté¹¹. C'est

⁸ Vladimir Poutine, s'exprimant au sujet du Code fiscal russe promulgué en août 2000, entré en vigueur le 1er janvier 2001, qui remplace le système d'imposition progressive du revenu par un taux unique de 13% pour tous les contribuables déclarant plus de 50 000 roubles : « un taux unique de 13% n'est peut-être pas très juste d'un point de vue social, mais nous ne sommes pas ici guidés par des considérations sociales mais par une logique économique : il s'agit d'accroître la confiance dans l'État et de sortir de l'ombre une part considérable de l'économie de notre pays » (cité par *Le Monde*, 7-8 janvier 2001, p. 2).

⁹ Symptomatique à cet égard, la démarche de F. d'Agostino, qui commence sa réflexion sur la justice de l'impôt par la question suivante : pourquoi devons-nous payer des impôts ? Il est vrai que l'auteur n'est guère tenté par la philosophie procédurale du droit.

¹⁰ Pour une approche originale, cf. T. Piketty, *Les hauts revenus en France au XXe siècle - Inégalités et redistributions, 1901-1998*, Grasset, 2001.

¹¹ A. Barilari, *L'État de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, L.G.D.J., 2000.

dire qu'une justice des modalités ne dispense pas de s'interroger sur une justice des finalités. Plus précisément, on peut même se demander si un certain degré d'injustice au fond ne devrait pas conduire à assouplir une conception trop rigide de la justice en la forme.

Le débat sur la justice de l'impôt est cependant différent. Il s'agit en effet savoir ce qui fait qu'un impôt – ou mieux, un ensemble d'impôts articulés les uns avec les autres – est juste. Or, cette justice paraît aujourd'hui indiscernable pour deux séries de raisons : des raisons juridiques et des raisons mêlées de droit et de philosophie.

Les motifs juridiques qui empêchent de discerner la justice de l'impôt sont profonds. En premier lieu, on rappellera que le propre de l'impôt – au sens strict, ici – est de reposer sur une indétermination totale de ses finalités. C'est la marque distinctive de l'impôt par rapport aux autres prélèvements obligatoires. Il apparaît donc que, dans la théorie juridique de l'impôt, la justice de la finalité est en quelque sorte présumée du simple fait que l'impôt a été consenti. Complémentaire de cette théorie, celle qui analyse l'impôt comme un prélèvement sans contrepartie directe. Il est vrai, certes, que le principe d'unité et d'universalité du budget souffre certaines exceptions, mais le principe demeure : l'impôt, c'est une carte blanche donnée à l'État, ce qui évite de se demander, sous l'angle philosophique ou économique, si le contribuable retire de sa participation un bénéfice identifiable et évaluable. Une telle conception de l'impôt suppose, soit une confiance aveugle dans les orientations de la politique fiscale décidées par le Gouvernement – on sait la place du Parlement dans ces affaires –, soit un civisme fiscal se suffisant de l'idée que l'impôt permet au lien social de s'incarner¹². La légitimité de l'impôt, dans chaque hypothèse, s'appuie sur une magnification : celle du législateur (un être éclairé par opposition au contribuable aveugle) ou celle de l'impôt (signe et moyen de la solidarité sociale).

Il va sans dire que le désenchantement contemporain n'est guère propice à cette double magnification¹³. Du côté du législateur, la carte blanche donnée à l'État est dénoncée au nom de l'impératif de transparence dans les relations publiques. Au surplus, l'idée du législateur éclairé et/ou rationnel ne résiste pas à l'exposé des incohérences de la politique fiscale – si politique fiscale il y a. Quant au lien entre impôt et solidarité nationale, il subsiste avec difficulté dans la concurrence entre impôt et autres formes de prélèvement. En pratique, d'ailleurs, on ne se lasse pas d'observer comment l'élaboration des lois fiscales prend la forme de négociations entre l'État et certains acteurs économiques soucieux de limiter leur contribution au strict nécessaire¹⁴. Derrière ce

¹² Sur cette problématique, cf. l'article de C. Larrère dans le présent volume.

¹³ Sur la difficile question de la légitimité du pouvoir fiscal, cf. l'article de M. Bouvier dans le présent volume.

¹⁴ Pour illustrer cette idée par un exemple, on peut rappeler les efforts naguère déployés par l'industrie papetière pour échapper à la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), au motif qu'elle absorbe plus de CO₂ qu'elle n'en émet (cf. *Les Échos*, 25 oct. 2000, p. 16). Le raisonnement est le suivant : puisque je contribue à réduire les émissions à effet de serre, je n'ai pas à payer l'impôt créé pour lutter contre l'effet de serre. Autrement dit : puisque je ne nuis pas, je suis dispensé de participer à la contribution collective. Il va de soi que la position adoptée par les papetiers ne se justifie que si l'on analyse l'impôt, non comme une contribution de solidarité, mais comme une sanction des pollueurs. Il est vrai que le principe « pollueur-payeur » semble accrédi-ter cette approche originale de l'impôt.

recul de la légitimité de l'État, apparaît comme une loi de balancier de l'histoire : alors que l'impôt moderne se concevait simultanément comme une expression éclatante du lien social, mais aussi comme une désincarnation de ce lien (grâce, par exemple, à la monétarisation de l'impôt), on assiste aujourd'hui à un recul de l'idée de l'impôt comme lien social, suscitant le besoin d'une réincarnation du lien à travers des formes nouvelles. Le droit fiscal n'échappe pas, dans cette mesure, à l'évolution générale du droit contemporain : celui-ci, délaissant les beautés de l'abstraction, se veut plus concret, plus réaliste, plus individualisé. Le lien entre l'État et le citoyen n'est plus un lien abstrait, mais un lien « humain » : l'administration fiscale ne tente-t-elle pas, d'ailleurs, d'améliorer ses relations « humaines » avec les contribuables ¹⁵ ? Le problème est qu'en droit, la sensibilité de la norme à la diversité des faits suscite une difficulté particulière : le respect du principe d'égalité.

Car voici le second motif juridique d'indiscernabilité de la justice fiscale : l'impossible caractérisation du principe d'égalité. L'article 13 de la Déclaration de 1789, fondement et contrainte de l'intervention du législateur fiscal, laisse ouverte la porte à une casuistique de la similarité des situations à laquelle on ne peut échapper ¹⁶. L'égalité n'est pas un rapport, mais un « intervalle », selon la jolie formule de Bernard Castagnède. Un intervalle dont, en France et à l'étranger, les bornes sont délimitées de façon très variable ¹⁷. Rien d'étonnant à cela : une fois admis le principe de justice formelle qui commande d'administrer un traitement égal à ceux qui se trouvent dans la même situation, commence le règne de l'argumentation. On regrette que Perelman n'ait pas été fiscaliste... On aperçoit surtout que le principe d'égalité, critère central de la justice fiscale et notion strictement juridique, ne peut que fluctuer au gré de ses interprètes. La philosophie, sur ce point, n'est guère secourable. Les multiples interprétations données du principe de différence rawlsien ¹⁸, les ambiguïtés d'une distinction par trop tranchée entre justice commutative et justice distributive ¹⁹, la pluralité même des visages de la justice distributive (déclinée en principe du sacrifice et principe du bénéfique), empêchent de réfléchir avec sûreté sur l'idée d'égalité fiscale ²⁰. Rien d'étonnant à cela : c'est la richesse, la vanité et le défi de la philosophie.

Le principal défi d'une réflexion philosophique sur l'impôt nous paraît pourtant ailleurs. Il consiste à penser la justice dans un espace fiscal différent de celui délimité par

¹⁵ Photo souriante, couleurs, langage accessible : voici le bon accueil réservé au contribuable par l'administration fiscale dans son nouveau site internet (www.impots.gouv.fr). D'où le titre – ironique ? – de l'article des *Échos* (7-8 déc. 2001, p. 3) : « l'administration fiscale veut humaniser son rapport aux usagers grâce à Internet ».

¹⁶ Sur cette question, cf. l'article de L. Fonbaustier dans le présent ouvrage.

¹⁷ Pour des données comparatives, cf. G. T. K. Meussen (ed.), *The Principle of Equality in European Taxation*, Kluwer Law International, EUCOTAX Series on European Taxation, 1999.

¹⁸ Exemple saisissant, celui de l'impôt négatif, qu'on peut considérer, soit comme une conséquence du principe de différence, soit comme incompatible avec ce même principe (voir à ce sujet l'article de A. Trannoy dans le présent volume).

¹⁹ Sur les difficultés suscitées par cette distinction, cf. l'article de A. Steichen dans le présent volume.

²⁰ Sur ce point, cf. l'approche de E. Picavet, dans le présent volume. Du même auteur, v. aussi « L'équité dans l'impôt : principes généraux », in *Le Budget de l'État. Cahiers Français* n° 261, p. 92 et s.

les souverainetés nationales. En bref, une question : quelle justice fiscale dans un espace internationalisé, voire mondialisé ?

Le problème est considérable, tant il nous paraît aller de soi que la justice est rendue et établie par un souverain – qu'il soit populaire ou non. Le droit ne peut être juste si le droit n'est pas l'expression d'une volonté souveraine. Historiquement, d'ailleurs, on sait bien que l'éclatement des souverainetés sur un même territoire a longtemps été perçu comme l'expression d'un désordre juridique incompatible avec les exigences de la Raison. L'unité de la souveraineté semble donc une garantie de la justice du droit.

Or, l'évolution du droit remet drastiquement en cause les fondements même de cette conception. La souveraineté est atteinte de toutes parts. Elle se fissure de l'intérieur, avec le développement du pouvoir réglementaire au détriment du pouvoir législatif, avec le transfert insidieux mais réel de véritables prérogatives de souveraineté aux collectivités locales²¹. Elle cède progressivement devant l'avènement d'une post-modernité juridique qui substitue à la simplicité mythique de l'ordonnement juridique une pluralité de sources juridiques et une pluralité des conceptions de la justice²². À cet égard, l'idée que le droit fiscal serait largement issu de sources informelles est particulièrement stimulante pour la réflexion sur la justice de l'impôt. Plus généralement, l'implosion de la souveraineté fiscale invite à penser une justice non réduite à des principes *généraux*, exercée dans des espaces plus restreints que celui de la Nation, soutenue par des acteurs ne disposant d'aucune habilitation populaire.

Parallèlement, la souveraineté est remise en cause de l'extérieur, avec le développement d'un droit communautaire opérant, en droit et en pratique, de réels transferts de souveraineté au profit des institutions européennes²³. À une échelle plus large encore, la souveraineté nationale est de plus en plus encadrée par la nécessité de respecter les règles d'une concurrence loyale : le marché fiscal ne serait plus une métaphore, mais bien une réalité²⁴. Où l'on voit poindre l'idée qu'une justice fiscale doit s'instaurer, non seulement entre contribuables d'un même État, mais bien entre contribuables d'États différents. Où l'on voit aussi que les critères d'appréciation de la justice fiscale sont définis, non plus seulement de l'intérieur des États, mais également de l'extérieur. Les effets de cette évolution sont multiples : sur le plan théorique, elle oblige à penser une justice fiscale qui serait construite par d'autres acteurs que les États ; sur le plan pratique, l'internationalisation du droit fait simultanément apparaître des besoins de redistribution nouveaux à une échelle sans précédent, et une limitation croissante des pouvoirs souverains des États. Du fait de l'internationalisation, la fonction redistributive de l'impôt paraît donc, tout à la fois, stimulée et neutralisée²⁵.

Face à ce constat, plusieurs options paraissent envisageables. On peut songer, tout d'abord, à reconstituer un pôle de souveraineté à un niveau plus élevé que le niveau national. Certains appellent ainsi de leurs vœux une véritable constitution européenne, reposant sur une conception de la nation fondée sur l'idée d'adhésion volontaire. Une

²¹ Cf. sur ce point la démonstration convaincante de J. Blanc dans le présent volume.

²² On rapprochera, dans ce volume, les passionnantes contributions de V. Varnerot et de M. Pelletier.

²³ Sur cette question, cf. le débat décrit par J. Buisson dans le présent volume.

²⁴ Sur ce point, cf. l'analyse de Ph. Didier dans le présent ouvrage.

²⁵ Sur ce point, cf. l'article de Ph. Van Parijs dans le présent volume.

telle perspective ne supprime pas, loin s'en faut, la nécessité d'un débat sur les moyens de mieux asseoir la légitimité démocratique de l'Europe. Elle présente cependant l'intérêt d'affirmer clairement l'unité d'un espace européen fondé sur des principes de justice communs. L'œuvre est déjà entamée, on le sait : il est saisissant de constater comment les juges de la CJCE, se fondant sur les principes fondamentaux établis par le traité de Rome, ont déjà réussi à imposer aux États de supprimer un certain nombre de règles fiscales discriminatoires. Le juge a donc, sans le secours d'aucun pouvoir souverain, entamé cette mise en œuvre pratique des principes de justice au niveau communautaire. Il serait préférable, pour la légitimité de la construction communautaire, de ne point le laisser agir seul.

Au niveau international, la construction d'un espace unitaire de justice fiscale est infiniment plus délicate. On peine en effet à imaginer ce que pourrait être une citoyenneté fiscale à un échelon différent de celui de la Nation ²⁶. On sait au demeurant les difficultés rencontrées par cette coordination purement négative qu'est le souci d'empêcher la concurrence déloyale. De surcroît, il est clair qu'une justice fiscale internationale ne peut être conceptualisée si l'on se contente d'analyser les relations internationales en termes de marché. Quant aux quelques tentatives de penser philosophiquement les conditions d'une justice dans la communauté internationale, elles sont souvent fragiles, ainsi qu'en témoigne l'effort de Rawls en ce sens ²⁷. Pourtant, que de questions : faut-il redistribuer la richesse au niveau mondial ? Sur le fondement de quels textes, de quels principes, de quels critères ? Avec quelles techniques fiscales ? Tout reste à faire. Dans un espace sans juges, sans législateur, il y a place pour les philosophes.

²⁶ Sur le concept de citoyenneté fiscale et le lien qui l'unit à l'idée de Nation, cf. d'ailleurs l'article de E. de Crouy Chanel dans le présent volume.

²⁷ J. Rawls, *The Law of Peoples*, trad. française *Le droit des gens*, éd. Esprit, 1996. Pour une critique, cf. par ex. C. Arnspenger et Ph. Van Parijs, *Éthique économique et sociale*, La Découverte, 2000, p. 81 et s.