

Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources : les sources non formelles du droit fiscal

Valérie VARNEROT *

*Docteur en droit CREDECO
(UHR 6043 CNRS)*

RÉSUMÉ. — Présupposant une **essence** du droit, la doctrine contemporaine reste réticente à admettre le pluralisme des **sources du droit** fiscal. Ainsi, les sources non formelles du droit fiscal seraient la manifestation d'un **existentialisme** juridique. Les propositions récentes de la science du droit ouvrent pourtant la voie d'une reconstruction de la théorie des sources qui, tout en justifiant de celles-ci, consacre le pluralisme en la matière.

La question des sources du droit est une question bien embrouillée. Vouloir y mettre de l'ordre ne peut guère concourir qu'à alimenter le désordre. Bien que la distinction sources formelles et sources matérielles soit reçue comme la *summa divisio*¹, cette proposition doctrinale pourrait bien être un miroir aux alouettes. Ainsi, ceux qui s'avisent de penser qu'il y a autant de conceptions des sources du droit que d'auteurs pour écrire sur la question² semblent être plus fidèles à la réalité du discours en la matière.

Dans ces conditions, il peut sembler bien déraisonnable d'introduire la notion de « sources non formelles » car sait-on seulement ce qu'est une source formelle ? En dépit de l'autorité reconnue à son promoteur³, non seulement la notion n'est pas communément acceptée, certains lui préférant l'opposition sources directes–indirectes du

* valerievarnerot@hotmail.com.

¹ Ph. Jéztaz, « Source délicieuse... (remarques en cascades sur les sources du droit) », *RTD Civ.* 1993, p. 73 et s. ; J.-L. Bergel, « *Théorie générale du droit* », Dalloz, 1999, p. 51 et s.

² J.-L. Sourieux, « Sources du droit en droit privé », *Arch. phil. droit*, tome XXVII, p. 33 et s. et E. P. Haba, « Logique et idéologie dans la théorie des "sources" », *Arch. phil. droit*, 1982, tome XXVII, p. 235 s.

³ F. Gény, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, LGDJ, 1919, 2e éd., réimpression 1995, p. 205 et s.

droit⁴, d'autres, celle de sources du droit–autorités⁵, mais encore sa pertinence même est mise en question : d'aucuns, estimant qu'il n'y aurait là qu'une « absurdité sémantique »⁶, lui substituent alors la notion de « pôle émetteur de droit ». Si son statut est problématique, son contenu ne l'est pas moins et c'est vainement que l'on regardera de l'autre côté du diptyque pour tenter de l'éclairer : le formel s'oppose au substantiel ou au matériel⁷ – les forces créatrices du droit⁸ qui sont affaires de philosophes, anthropologues et sociologues du droit – aussi bien qu'à l'informel⁹ – modes inorganisés de production de la norme juridique qui sont, eux, affaires de juristes – et au non formel¹⁰ – ce qui est dépourvu de « raison d'autorité », également affaire de juristes. Il est peu de dire que les classifications et les distinctions ne se recourent guère. Certains estiment alors plus sage d'écarter la notion de source formelle pour manque de clarté¹¹.

Par ailleurs, la fonction de la notion de sources formelles ne serait pas de désigner mais d'exclure¹². Mais, poser une telle assertion, c'est déjà avancer dans la définition : ne sont pas sources formelles, celles qui sont dépourvues de « raison d'autorité »¹³, celles qui ne constituent pas des « injonctions d'autorités, extérieures à l'interprète et ayant qualité pour commander à son jugement, quand ces injonctions, compétemment formées, ont pour objet propre et immédiat la révélation d'une règle, qui serve à la direction de la vie juridique »¹⁴. À la condition de soustraire la définition du reste du propos de son auteur, la notion de source formelle semble pouvoir être définie comme celle qui émane d'une autorité institutionnellement investie du pouvoir d'énoncer des propositions juridiques valides dans un ordre juridique donné et corrélativement comme la source documentaire édictée dans le respect des procédures codifiées par ce dernier.

Pourtant, les définitions positives de la notion se montrent beaucoup plus compréhensives : « les sources dites formelles désignent, quant à elles, ou bien les différents modes d'édition, les différents procédés de formulation ou bien les documents mêmes, les actes sur lesquelles se trouvent consignées les édictions juridiques. Le positivisme

⁴ H., L. et J. Mazeaud, *Leçons de droit civil, Introduction à l'étude du droit*, tome I, par F. Chabas, Montchrestien, 2000, p. 119 et s. et J.-L. Aubert, *Introduction au droit*, Armand Colin, 1995, p. 118 s.

⁵ J. Carbonnier, *Droit civil, introduction*, PUF, 1999, p. 193 et F. Terré, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 1996, p. 143 et s.

⁶ Ph. Jestaz, « Source délicate... (remarques en cascades sur les sources du droit) », préc., spéc. p. 77.

⁷ *Ibidem* ; J.-L. Bergel, *Théorie générale du droit, op. cit.*, p. 51.

⁸ G. Ripert, *Les forces créatrices du droit*, LGDJ, 1955, 2^e éd., réimpression 1994.

⁹ B. Starck, « À propos des "accords de Grenelle" : réflexions sur une source informelle du droit », *JCP* 70, I, 2363 ; B. Starck, H. Roland et L. Boyer, *Introduction au droit*, Litec, 1996, p. 348.

¹⁰ P. Roubier, « L'ordre juridique et la théorie des sources du droit », in *Le droit privé français au milieu du XXe siècle*, Études offertes à G. Ripert, LGDJ, 1950, p. 9 et s.

¹¹ J. Ghestin, G. Goubeaux et M. Fabre-Magnan, *Traité de droit civil, introduction générale*, LGDJ, 1994, p. 194.

¹² « Source formelle – On ne sait pas ce que c'est, mais c'est tonner contre ceux qui veulent y inclure la jurisprudence », Ph. Jestaz, « Source délicate... (remarques en cascades sur les sources du droit) », préc., spéc. p.77.

¹³ P. Roubier, « L'ordre juridique et la théorie des sources du droit », préc., spéc. p. 11.

¹⁴ F. Génay, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif, op. cit.*, p. 237.

juridique de type classique se glorifie couramment de ne s'en tenir qu'à ces notions de "sources formelles", qui seraient purement objectives, dénuées de tout élément de valeur ; cette prétention est parfaitement illusoire. En réalité, [...] on retrouve le tandem "origine–justification" : les "sources formelles" du droit, en effet, ce sont bien pour les juristes positivistes les modes d'édiction, de création des normes juridiques ; mais en même temps et indivisiblement, ils conçoivent ces sources, même s'ils n'en ont pas toujours clairement conscience, comme les sources fondatrices, légitimatrices : car il reste constamment entendu ou sous-entendu dans leur pensée que ces modes de création de la norme juridique sont des donneurs de valeur ou de validité, que c'est parce qu'une norme juridique est édictée selon un certain mode qu'elle est une norme juridique valable »¹⁵. Cette définition a pour vertu d'objectiver les termes du débat : la question des sources du droit se pose toujours en termes de validité¹⁶. Les sources formelles du droit se distinguent et s'élèvent au-dessus des autres parce qu'elles sont seules dotées de validité. Or, dans un système de droit écrit et codifié, certains disent « d'ontologie législative »¹⁷, la validité ne peut être que strictement formelle, partant, seules constituent des sources formelles, celles qui sont édictées dans le respect des procédures inscrites et codifiées par ce droit. Cependant, la définition précédente n'est pas aussi restrictive : le terme mode d'édiction est plus souple que celui de procédures codifiées par le droit écrit ; ce faisant, elle prend acte du glissement opéré, dans la notion de « positivité », du « formel » à « l'effectif »¹⁸. Par conséquent, la notion de sources formelles du droit s'élargit pour accueillir, outre les sources écrites, la coutume, voire la jurisprudence. Cette formule reflète assez justement la position majoritaire de la doctrine civiliste, laquelle affirme qu'en « droit français, la loi et la coutume sont les seules sources formelles incontestées, la doctrine et la jurisprudence étant plutôt des autorités »¹⁹. Toutefois, faute de disposition expresse l'instituant comme fait créateur de droit, la coutume manque de fondement²⁰ : en dépit de toute son effectivité, on n'est jamais assuré, en dehors des hypothèses de coutume *secundum legem*, de sa validité²¹.

¹⁵ P. Amselek, « Brèves réflexions sur la notion de sources du droit », *Arch. phil. droit*, tome XXVII, 1982, p. 251 et s., spéc. p.253.

¹⁶ A. J. Arnaud, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, LGDJ, 1993, p. 577, spéc. n° 3.

¹⁷ F. Zénati, « Clore enfin le débat » in « La jurisprudence aujourd'hui, libre propos sur une institution controversée », *RTD Civ.* 1992, p. 337 et s., spéc. p. 359 et s.

¹⁸ Ch. Atias, « Quelle positivité ? quelle notion de droit ? », *Arch. phil. droit*, tome XXVII, 1982, p. 209 et s.

¹⁹ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, Association H. Capitant, PUF, 2001, p. 825.

²⁰ « Ce qui singularise les règles coutumières en fin de compte, et explique le malaise dans lequel elle plonge les juristes, c'est sans doute moins qu'elles ne soient pas écrites, car ce trait ne met en cause que le produit final et ne met en cause que sa consistance exacte, que le fait qu'elles ne soient pas produites en vertu d'un mode organisé, unanimement reconnu comme base stable de l'édifice juridique, car ce fait-ci porte atteinte à l'existence même de la règle coutumière ou, si l'on veut, à la possibilité légale de son existence », J. Combacau, « La coutume : de la régularité à la règle », *Droits* 3/86, p. 3 et s., spéc. p. 6.

²¹ Sur les ambiguïtés de la doctrine civiliste qui qualifie la coutume de source formelle sans parvenir à se justifier du fondement de la coutume *praeter legem*, voir M. Troper, « Du fondement de la coutume à la coutume comme fondement », *Droits* 3/86, p. 11 et s. ; pour une tentative de justification de la validité des règles coutumières, voir G. Teboul, « Remarques

Ainsi, la notion de sources formelles est passible de deux conceptions. À une acception étroite, où les modes d'édiction des normes juridiques s'entendent exclusivement de ceux qui sont codifiés par notre droit et où la validité ne peut provenir que du droit écrit, s'oppose une acception élargie. Selon cette dernière, les procédures d'édiction, pourvoyeuses de validité, ne s'entendent pas seulement des procédures codifiées par le droit écrit mais également de celles qui sont mises en circulation par les acteurs autorisés du système juridique. Dans cette perspective, quoique pactisant avec la notion d'effectivité, le critère de validité reste à dominante formelle : il continue de se définir comme l'appartenance d'une norme au système en raison de la conformité de cette norme aux critères d'appartenance au système en circulation dans ce dernier²². Cependant, son libéralisme permet d'inclure dans les sources formelles de droit l'activité d'organes ou d'entités non institutionnellement habilités à énoncer des propositions juridiques valides mais dont les propositions sont néanmoins reconnues comme valides par ceux qui peuvent décider de la validité d'une norme. Dans notre système juridique, deux autorités se partagent le jugement de validité. D'un côté, le juge est institutionnellement investi de cette fonction : il lui incombe en effet de trancher les litiges conformément aux règles de droit, il lui revient donc de décider si une norme appartient ou non au système, si elle constitue ou non du droit. Par conséquent, ne la révélant pas, mais estimant que la coutume s'impose à lui comme une « injonction extérieure », il la reconnaît comme norme juridique valide et ce fait est suffisant pour tenir la coutume comme source formelle de droit. D'un autre côté, la doctrine s'auto-institue : c'est elle qui travaille à la systématisation du droit, à la construction de l'ordre juridique et à l'édification du système juridique : il lui revient donc de décider ce qu'est le droit, qui peut en produire et, partant, de décider de la validité d'une norme par-delà ce que le droit écrit a institué : « c'est elle qui possède l'art de découvrir ce qu'elle dénomme "sources de droit". C'est elle qui a découvert la jurisprudence comme source de droit et qui construit le modèle de l'idéal de la loi et de la jurisprudence, s'intégrant au système symbolique qui l'autorise à intervenir »²³.

Par conséquent, les sources formelles de droit sont celles dont la validité ne souffre pas de doute, celles qui sont identifiées par le système et entretiennent avec lui une relation d'appartenance. Toutes les autres relèvent de la catégorie des sources non formelles de droit. Ce sont celles qui méritent l'appellation de sources du droit parce qu'elles interviennent d'une certaine manière dans la production de la norme juridique mais non celle de source formelle parce qu'elles n'ont pas de titre pour ce faire ; ce sont celles qui gravitent à la périphérie du système sans jamais pouvoir assurément prétendre s'y intégrer. Entre les deux, la ligne de partage varie en fonction du référent adopté pour fixer ce qui définit l'appartenance au système : soit un critère formel pur, légaliste, c'est-à-dire la loi et tout spécialement la loi constitutionnelle qui distribue les fonctions et détermine les procédures d'engendrement du droit, soit un critère formel teinté d'effectivité qui permet

sur la validité des règles coutumières internes dans l'ordre juridique français », *RDP* 3/98, p. 691 et s.

²² A. J. Arnaud, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, op. cit., p. 637, spéc. n° 2.

²³ A. Bernard et Y. Poirmeur, « Doctrine civiliste et production normative », in *La doctrine juridique*, PUF, 1993, p. 127 et s., spéc. p. 164.

d'inclure dans les sources formelles de droit ce que les détenteurs du jugement de validité identifient comme étant du droit.

Des deux côtés de la distinction, la doctrine en droit fiscal se situe sur le versant de l'acception stricte. Encore faut-il lui restituer son exacte place. La distinction sources formelles/sources non formelles n'apparaît que sous la plume d'auteurs très isolés. Ceux qui s'en saisissent, à cheval entre la science politique et le droit, opposent la notion de sources formelles à celle de sources matérielles du droit fiscal, entendue dans le sens de « forces créatrices du droit » et démontrent le caractère négocié des sources formelles du statut de contribuable, celles-ci s'entendant des conventions internationales, de la loi, du règlement et de la doctrine administrative²⁴. Par ailleurs, ceux qui réfléchissent à l'interprétation des textes fiscaux, pour mettre en évidence le pouvoir créateur de l'interprète, ne font pourtant que flirter avec la problématique des sources du droit sans jamais s'en saisir pleinement²⁵. Ignorée par la doctrine fiscale contemporaine, la distinction sources formelles/non formelles n'est pourtant pas absente mais émaille toujours le propos doctrinal de manière implicite. La doctrine contemporaine est travaillée par les représentations inhérentes à la matière qui excluent la possibilité d'une source normative autre que la loi *lato sensu*. La notion de sources non formelles n'est donc pas invoquée parce qu'elle n'aurait pas droit de cité en matière fiscale et, chaque fois que point une source normative autre qu'une source formelle au sens strict, celle-ci se trouve, d'une manière ou d'une autre, disqualifiée et rejetée du discours sur les sources du droit fiscal.

La notion de sources non formelles du droit fiscal est donc ignorée par la doctrine contemporaine parce que son discours est le fruit des représentations canoniques qui structurent l'appréhension de la matière. Par-delà sa force juridique, le principe de légalité de l'impôt a une puissance mythique qu'il emprunte aux principes dont il découle²⁶. Sa valeur symbolique conduit par conséquent la doctrine à un légicentrisme outrancier qu'elle momifie dans des propositions péremptoires. Ainsi, « les dispositions législatives (et celles des traités internationaux) constituent la seule véritable source de droit fiscal »²⁷. Mais, il importe de mesurer que la théorie des sources proposée n'est que la conséquence de l'adhésion implicite à un modèle idéal d'ordre juridique que le discours doctrinal sur les sources travaille à entretenir : c'est l'attachement au modèle de « régulation par le haut »²⁸ qui commande la « monocentricité des sources ». Aussi la doctrine contemporaine postule-t-elle d'abord une construction pyramidale du système juridique dont elle déduit ensuite les mécanismes d'engendrement du droit fiscal : « le

²⁴ J. Cl. Martinez, *Le statut de contribuable*, Thèse, Montpellier I, 1976, p. 235 à 523.

²⁵ Voir, par exemple, sur la portée de l'interprétation administrative et juridictionnelle, Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, 1980 ; J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, thèse, Bordeaux I, 1984 et L. Vapaille, *Recherche sur la doctrine administrative en droit fiscal. Exemple de l'imposition sur la fortune (IGF – ISF)*, thèse, Paris XIII, 1998.

²⁶ Sur la valeur symbolique du principe du consentement à l'impôt, voir L. Mehl, « Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité », *RFFP* 51/95, p. 65 et s.

²⁷ J. Y. Mercier et B. Plagnet, *Les impôts en France, traité de fiscalité*, F. Lefebvre 1999, p. 21, n° 31.

²⁸ J. Commaille, *L'esprit sociologique des lois*, PUF, 1994, p. 210 à 224.

droit fiscal est une branche du système juridique français, par conséquent il en épouse les particularités que forment son caractère essentiellement écrit et son articulation sur les systèmes juridiques transnationaux. Il reproduit chaque degré de la hiérarchie des normes – chacune d'elles devant être conforme à toutes les règles qui lui sont supérieures – mais il la complète aussi par une doctrine administrative abondante et dotée d'une mission singulière »²⁹. Ce dernier membre de phrase est remarquable car il introduit, sans en avoir l'air, un questionnement : là où l'assertion se présente comme un strict respect de l'ordonnement juridique classique, elle y introduit une hérésie. En effet, bien nombreux sont ceux qui affirment que la doctrine administrative n'est rien d'autre que du non-droit et n'a pas sa place dans le système juridique français³⁰. S'il s'en trouve pour soutenir le contraire³¹, bien plus prudente semble être la voie de l'interrogation³² ou de la demi-mesure selon laquelle la doctrine administrative serait un « pseudo pouvoir réglementaire »³³ : la doctrine administrative nourrit une prétention normative, s'impose comme telle dans la pratique, mais ne saurait pourtant se voir reconnaître une telle portée juridique. En d'autres termes, elle est mais elle n'est pas parce qu'elle ne devrait pas être³⁴. La démarche doctrinale ne diffère guère à l'égard de la jurisprudence : l'insertion dans l'exposé des sources du droit fiscal ne se fait généralement qu'avec les plus grandes réserves³⁵ ; aussi ceux qui admettent l'existence de normes jurisprudentielles en droit fiscal doivent-ils se plier à l'exercice d'une rigoureuse justification tant leur proposition apparaît encore téméraire³⁶. Il y a donc bien, çà et là, quelques petits accrocs à la construction pyramidale et des petites incohérences dont la doctrine répugne à admettre l'existence tant elles sont en inadéquation avec le modèle idéal de droit à partir duquel se construit la théorie des sources. C'est pourtant par la voie de ces petites incohérences que s'ouvre la porte des sources non formelles du droit fiscal.

Or, en ne désignant pas les sources non formelles du droit fiscal comme telles, la doctrine rejette leur existence : en refusant la catégorisation, elle les empêche d'accéder à l'existence juridique, ne fût-elle que théorique. La fonction de « nomination » est tout à fait essentielle car « dire, c'est faire advenir ». À cet égard, on a souligné le « paradoxe du langage (juridique) qui, au moment même où il traduit sa non-coïncidence à l'égard du

²⁹ J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, Dalloz, 2001, p. 17, n° 25.

³⁰ Voir, par exemple, J. Turot, « La véritable nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 5/92, p. 331.

³¹ G. Goulard, « Fonds turbo : abus de droit et garantie contre les changements de doctrine », concl. sous avis, CE, Ass., 8 avril 1998, n° 192539, *SDMO*, *RJF* 5/98, n° 593.

³² M. Cozian, « Fonds turbo et abus de droit », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1999, doc. 5, p. 81 et s, spéc. n° 12 ; P. Dibout, « Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'État dans l'affaire des fonds turbo », *DF* 98, n° 25, p. 797 et s.

³³ P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 1999, p. 10, n° 12.

³⁴ Pour un exemple de démonstration du caractère normatif de la doctrine administrative suivie d'une contre-démonstration annulant la première, voir F. Douet, « Les fonds turbos ou l'irrésistible légèreté de la doctrine administrative », *RFFP* 11/00, n° 72, p. 79 et s.

³⁵ P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997, p. 492 ; P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, 2000, p. 123.

³⁶ Voir, par exemple, M. Ch. Bergerès, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *DF* 2000, n° 13, p. 549 s. ; P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires, op. cit.*, p. 9 et s., n° 11.

fait, assure une certaine maîtrise sur lui »³⁷. En ce sens, le discours doctrinal contemporain sur les sources du droit répond à un projet implicite. Il n'est ni purement descriptif ni explicatif mais il est normatif et vise à assurer la perpétuation d'un modèle établi. En postulant une essence du droit fiscal – droit législatif – et ne désignant, sans jamais les nommer comme telles, les sources non formelles, que pour mieux les disqualifier, la doctrine impose une représentation des sources du droit fiscal et s'interdit à la fois de saisir le pluralisme des sources du droit fiscal et de penser le statut des sources non formelles.

En effet, en posant *ab initio* une sorte de modèle idéal de droit dans lequel elle s'efforce d'enfermer son objet, la doctrine ne peut que produire une théorie essentialiste des sources du droit fiscal. En retour, cette théorie ne peut rendre compte des sources non formelles du droit fiscal sans toutefois pouvoir assurément les rejeter dans le non-droit (I). En ce sens, appréhendées par référence à un modèle supposé et imposé, les sources du droit fiscal versent dans l'existentialisme en s'affranchissant des dogmes forgés par la doctrine et censés les contenir. Pour autant, la doctrine ne peut s'accommoder d'une construction existentielle des sources du droit fiscal. Si elle entend rendre lisible la complexité de son objet et penser le statut des sources non formelles, elle doit dépasser, par la révision de ses outils théoriques, l'absurdité de situations qui ne se présentent comme incohérentes que dans la mesure où elles sont pensées par référence à un ordre juridique tenu pour simple (II).

I. — L'INADÉQUATION D'UNE THÉORIE ESSENTIALISTE DES SOURCES DU DROIT FISCAL

La question des sources du droit et celle du droit ont un caractère « plus ou moins tautologique »³⁸. Or, la science juridique, continuant à penser l'ordre juridique sur le modèle du droit moderne, ne peut produire une théorie des sources qu'en accord avec celui-ci. Si l'essence du droit est d'être un ensemble de normes émises par les gouvernants dans leurs fonctions d'autorités publiques afin de régler les conduites humaines en société, alors la théorie des sources ne peut s'accommoder que de la notion de source formelle. En droit fiscal, la disqualification doctrinale particulièrement accusée de tout ce qui ne constitue pas une source formelle et la tentation corollaire de rejet dans le non-droit de toutes les normes n'émanant pas d'autorités compétentes dans le respect des formes requises, réitèrent une adhésion implicite au postulat ontologique de la nature législative de notre droit et opèrent une réduction essentialiste de la théorie des sources du droit fiscal (A). En retour, elle demeure sourde au concert baroque des sources du droit fiscal contemporain qui ne se laisse plus contenir dans la seule notion de source formelle (B).

³⁷ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, LGDJ, 1992, p. 258.

³⁸ « Lorsqu'on demande quelles sont les "sources du droit", la réponse s'avère plus ou moins tautologique. Dans la notion même de ce qu'est le "droit" se trouve déjà contenue, de façon relativement analytique, l'idée de ce qui, ensuite, va être appelé "sources" », E. P. Haba, « Logique et idéologie dans la théorie des "sources" », préc., p. 235 et s., spéc. p. 236.

A. — *La réduction essentialiste des sources du droit fiscal*

La réduction essentialiste n'est pas spécifique au discours doctrinal relatif aux sources du droit fiscal : elle n'est que le reflet des modes de construction de la pensée juridique en la matière. En présupposant un modèle de droit, de la sorte figé dans une essence, la réflexion juridique ne peut produire qu'une théorie essentialiste (1). En épousant les dogmes les plus classiques encore en circulation dans la théorie du droit, la doctrine se condamne donc à s'enfermer dans une appréhension essentialiste des sources du droit fiscal (2).

1. — La nature essentialiste de toute théorie en matière de source du droit

Toute construction en matière de source du droit est de nature essentialiste : porteuse d'un projet politique implicite (b), elle est toujours de nature idéologique (a).

a) Les fondements idéologiques des constructions doctrinales relatives aux sources du droit

Bien que le consensus semble se faire autour du primat positiviste, le plus grand désordre règne en matière d'appréhension des sources du droit³⁹. Ces divergences sont révélatrices d'une conception différente du droit : si le concept de sources du droit manque cruellement d'unité, c'est que tout exposé en la matière traduit une conception de la notion propre à chaque auteur⁴⁰.

Révélateurs d'une appréhension différenciée du droit, les choix en matière de sources du droit ne sont pourtant pas arbitraires ; ils sont le reflet des positions idéologiques et politiques de leurs auteurs : « chaque auteur remplit le mot droit selon le modèle de société qu'il juge le plus juste ou alors il rattache ce terme à l'organisation étatique actuelle sans soupçonner l'adhésion idéologique qu'il implique... »⁴¹. L'idée du droit conditionne donc la vision des sources et réciproquement : « dès lors, pour assurer l'ordre que le théoricien estime le plus désirable, voire le seul possible, il sera amené à présenter une doctrine des sources lui permettant d'en tirer justement le "droit" qui lui tient à cœur »⁴². Il s'ensuit que tout exposé relatif aux sources du droit ne saurait jamais procéder ni d'une simple description de phénomènes empiriques, ni d'une quelconque nécessité logique : toute théorie des sources est nécessairement et implicitement

³⁹ P. Amssek, « Brèves réflexions sur la notion de sources du droit », préc., p. 251 et s. ; Ph. Jestaz, « Sources délicieuses... (Remarques en cascades sur les sources du droit) », préc., p. 73 et s. ; *adde* (article en réponse) J. Vanderlinden, « Contribution en forme de mascaret à une théorie des sources du droit au départ d'une source délicieuse », *RTD Civ.* 1995, p. 69 et s.

⁴⁰ « D'émergence doctrinale, il [le concept de sources du droit] se nourrit à la fois de la conception que l'on se fait du droit et de l'expérience spécifiquement juridique », J.-L. Souriaux, « Sources du droit en droit privé », préc., p. 33 et s., spéc. p. 41.

⁴¹ E. P. Haba, « Logique et idéologie dans la théorie des "sources" », préc., spéc. p. 240.

⁴² *Ibidem.*

sous-tendue par les postulats idéologiques du théoricien dont ils constituent les prémisses tacites ⁴³.

Ainsi conçue, la théorie des sources du droit est de nature essentialiste car elle présuppose une sorte d'essence pour le droit, essence dont la racine puise dans les inclinations idéologiques de l'auteur, le plus souvent tués, et qui modèle en conséquence l'arbre des sources. En d'autres termes, toute construction en matière de sources du droit est de nature essentialiste parce qu'elle réalise la transposition des croyances idéologiques de son auteur. La notion de sources du droit est donc nécessairement porteuse d'un projet politique.

b) Le projet politique implicite de toute construction doctrinale relative aux sources du droit

Certains nient la possibilité de l'existence d'une authentique science du droit, tout au moins, dans le sens « mis en circulation par le positivisme juridique et dont la *Théorie pure du droit* de Hans Kelsen constitue la systématisation la plus poussée » ⁴⁴. L'irréalisme de cette position consiste à vouloir soumettre le théoricien du droit « au même statut méthodologique que le savant : son travail devrait être purement objectif, neutre, dénué de tout élément d'appréciation subjective ; il devrait rester à l'égard de la réglementation juridique dans le même rapport de distanciation que tout savant à l'égard de son objet d'étude et de spéculation » ⁴⁵. Or, la distance entre le juriste et son objet est impossible ; le théoricien du droit, prétendant éclairer l'ordre juridique contribue, par là même, à le forger : « c'est l'avantage presque unique en son genre de la science du droit parmi les autres sciences culturelles de ne pas se promener à côté et derrière le droit, mais d'être admise à contribuer à former le droit lui-même et la vie dans et sous l'empire du droit » ⁴⁶.

La doctrine cultive pourtant une image scientifique. Cette symbolique lui permet de bâtir son autorité dans les champs sociaux et juridiques : le paradigme scientifique constitue « un système de représentations exprimant ses intérêts collectifs par lequel elle revendique et justifie son droit de parler sur le droit, de dire ce qu'il est et ce qu'il doit être » ⁴⁷. Mais, l'incantation du modèle scientifique ne doit pas abuser, l'accès à la neutralité lui est interdit : même l'exposé le plus anodin et banal selon lequel « le droit est un ensemble de règles qui... » constitue une « présentation [qui] n'est pas neutre » ⁴⁸.

⁴³ « Tout bien considéré, le langage des sources n'est qu'une façon de parler de choix politiques », E. P. Haba, « Logique et idéologie dans la théorie des "sources" », préc., spéc. p. 244.

⁴⁴ P. Amselek, « L'interpellation actuelle de la réflexion philosophique par le droit », *Droits* 4/86, p. 123 et s., spéc. p. 133 ; *adde* « La part de la science dans les activités des juristes », *D.* 97, I, p. 337 et s.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ K. Engisch cité par P. Amselek, in « L'interpellation actuelle de la réflexion philosophique par le droit », préc., spéc. p. 131.

⁴⁷ A. Bernard et Y. Poirmeur, « Doctrine civiliste et production normative », in « *La doctrine juridique* », *op. cit.*, p. 127 et s., spéc. p. 130.

⁴⁸ M. Miaille, « *Introduction critique au droit* », Maspéro, 1980, p. 12.

Le discours sur le droit répond à un projet politique implicite qui tend toujours au moins à assurer la reproduction du modèle de régulation en vigueur et à garantir l'homéostasie sociale.

La dimension politique du droit et du discours qui l'accompagne a été restituée par les sociologues (politiques) du droit⁴⁹. À ce titre, le discours doctrinal est fondamental dans le travail de légitimation et de reproduction du modèle de régulation politique : la célébration de l'art juridique, tissé de tradition et de culte de la « beauté géométrique du droit », revendique et justifie « une régulation par le haut »⁵⁰. L'aspiration à un modèle de « régulation par le haut » reste perceptible par l'œuvre de systématisation doctrinale. La doctrine s'efforce de « systématiser les solutions particulières, de les coordonner en un tout organisé, d'en éclairer les formules les unes par les autres, de les transformer en une matière intelligible »⁵¹. Ce faisant, elle contribue à entretenir « la dimension normative du droit », c'est-à-dire qu'elle s'efforce de perpétuer l'idée selon laquelle le droit ne peut remplir ses fonctions sociales « d'ordre, de sécurité et de stabilité qu'à la condition de présenter un certain degré d'abstraction et de généralité et de se présenter comme un ensemble logique et cohérent »⁵². De cette manière, le discours doctrinal mobilise l'art juridique à des fins de légitimation d'un certain type de régulation juridique et politique : « dans cette optique, l'art juridique est bien une ressource supérieure au service de l'accomplissement du mode de domination légal-rationnel de Max Weber »⁵³. L'œuvre doctrinale, considérée dans son ensemble, est donc sous-tendue par un projet politique : « elle annonce une certaine conception du gouvernement des hommes et de la régulation des sociétés par un ordre externe, par une méta-raison juridique, qui, même si elle s'inspire au moins en partie de l'existant social, affirme sa transcendance sur le social »⁵⁴. En d'autres termes, le modèle de régulation juridique, implicitement porteur d'un modèle de régulation politique, sublimé par l'œuvre doctrinale dans ses efforts de perpétuation de la croyance en la rationalité et la systématisation du droit, reste un schéma de structuration verticale et transcendantale. Ce modèle demeure celui du « droit moderne »⁵⁵ ou « droit jupitérien »⁵⁶.

⁴⁹ « Le droit n'est pas seulement disposition concrète, il est symbole, symbole de la façon dont les hommes se représentent ce que doivent être leurs relations mais aussi symbole comme moyen d'imposition pour certains hommes investis d'autorité (morale, juridique, politique) d'une représentation juste des relations au sein du monde social. Et c'est précisément ce rapport du droit aux sujets sociaux, la valeur qu'ils lui accordent au plan symbolique, qui confère au droit un troisième sens sociologique : celui qui tient à son statut social tout au long de l'histoire d'une société donnée et l'autorise plus ou moins à contribuer à la construction de la légitimité du pouvoir politique », J. Commaille, *L'esprit sociologique des lois*, op. cit., p. 10.

⁵⁰ J. Commaille, *L'esprit sociologique des lois*, op. cit., p. 210 à 224.

⁵¹ J. Rivéro, « Apologie des faiseurs de systèmes », *D.S.* 51, p. 99 s.

⁵² J. Chevallier, « Les interprètes du droit », in *La doctrine juridique*, op. cit., spéc. p. 276.

⁵³ J. Commaille, *L'esprit sociologique des lois*, op. cit., p. 220.

⁵⁴ J. Commaille, *L'esprit sociologique des lois*, op. cit., p. 224.

⁵⁵ A. J. Arnaud, *Entre modernité et mondialisation, cinq leçons d'histoire de la philosophie du droit et de l'État*, LGDJ, 1998, p. 146 et s. ; J. Chevallier, « Vers un droit post-moderne ? Les transformations de la régulation juridique », *RDP* 3/98, p. 659 et s.

⁵⁶ « Soit le modèle de la pyramide ou du code. Nous l'appelons droit jupitérien. Toujours préféré du haut de quelque Sinaï, ce droit prend la forme de la loi. Il s'exprime à l'impératif et

C'est cette quête et cette revendication permanentes de la nature transcendante du droit qui emprisonne et verrouille la pensée juridique dans le domaine des essences, des concepts *a priori*. En la condamnant à présupposer une nature pour le droit, elles réalisent les conditions d'un enfermement essentialiste de la théorie des sources du droit en général et des sources du droit fiscal en particulier.

2. – L'enfermement essentialiste de l'appréhension doctrinale des sources du droit fiscal

L'essentialisme de l'appréhension doctrinale des sources du droit fiscal procède d'un double enfermement conceptuel. Il est lié, en aval, au postulat légaliste qui conduit la doctrine à ne considérer les sources du droit fiscal qu'à travers le seul prisme des procédures d'édition définies par le droit positif (a). Mais, cette analyse n'est que la conséquence de croyances plus profondes qui, intervenant en amont, à la racine même du raisonnement, réalisent les conditions de l'enfermement conceptuel de la doctrine (b).

a) La dévotion doctrinale au principe de légalité de l'impôt

S'en tenant aux procédures « codifiées » d'engendrement des normes fiscales, la doctrine contemporaine, pour l'essentiel, n'entend connaître que des sources formelles. En effet, les dispositions du « bloc de constitutionnalité » font de la loi le centre de gravité des sources du droit fiscal. D'un côté, le principe du consentement de l'impôt, qualifié par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 de « droit naturel, inaliénable et sacré » appelle et impose le principe de légalité de l'impôt⁵⁷. Fort d'une telle assise constitutionnelle, le principe de légalité de l'impôt conduit la doctrine contemporaine à une double affirmation.

D'une part, la loi est la source principale, sinon exclusive du droit fiscal, place qu'elle ne partage que modestement avec les conventions internationales et le règlement.

revêt de préférence la nature de l'interdit. Il trouve à s'inscrire dans un dépôt sacré, tables de loi ou codes et constitutions modernes. De ce foyer suprême de juridicité émane tout le reste du droit, en la forme de décisions singulières. Une pyramide se dessine, impressionnant monument qui attire irrésistiblement le regard vers le haut, vers ce point focal d'où irradie toute justice. De toute évidence, ce droit jupitérien est marqué par le sacré et la transcendance... Le mouvement qui anime cette construction est toujours linéaire et unidirectionnel : s'agit-il d'apprécier le fondement de la validité des normes, on remontera de la norme inférieure à la norme supérieure pour aboutir à la norme fondamentale qui habilite l'autorité suprême à créer du droit valide... *L'ordonnancement logique de cette construction masque assez mal, semble-t-il, la théologie politique implicite qui l'inspire* », F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge » in *La force du droit*, P. Bouretz (dir.), Esprit, 1991, p. 241 et s., spéc. p. 242 et 246.

⁵⁷ « Le principe du consentement de l'impôt n'a cessé de figurer parmi les dispositions constitutionnelles françaises et de fonder - au moins en droit - le prélèvement fiscal... Le principe du consentement de l'impôt, règle juridique, ayant valeur politique, [implique que] l'impôt ne peut être perçu que s'il a été consenti par les représentants de la nation », P. Beltrame, « Le consentement de l'impôt – Devenir d'un grand principe », *RFFP* 51/95, p. 81 et s., spéc. p. 82.

Ainsi, elle affirme que « la loi fiscale est le texte fiscal de base » : l'attribution de compétence conférée au législateur par l'alinéa second de l'article 34 de la Constitution, et non par son troisième alinéa, exclut en conséquence pratiquement l'utilisation du pouvoir réglementaire autonome⁵⁸. Dans le même sens, elle énonce que « les dispositions législatives et celles des traités internationaux constituent la seule véritable source du droit fiscal, les autres éléments auxquels on accorde généralement cette appellation ne constituent que des sources dérivées »⁵⁹.

Les autres sources, puisqu'il faut bien les nommer ainsi, n'ont qu'un caractère précaire quand elles ne sont pas rejetées dans le non-droit. Ainsi, l'admission des normes jurisprudentielles au sein desdites sources ne se fait que très timidement⁶⁰, dans la réserve et avec beaucoup de nuances. Le principe de légalité de l'impôt et les directives qui encadrent l'activité interprétative du juge de l'impôt font obstacle à la reconnaissance d'un pouvoir prétorien : « il ne peut y avoir d'imposition ou de non-imposition sans texte ou au-delà des textes ; dans le silence la loi, le juge doit prononcer le dégrèvement ou rejeter la demande du contribuable... La réglementation fiscale est tellement dense, tellement serrée, tellement méticuleuse, que la marge de manœuvre qui est laissée au juge est nécessairement beaucoup plus étroite. Le principe de légalité de l'impôt le contraint, du reste, à une interprétation stricte de la loi fiscale »⁶¹. Et s'il faut concéder à la jurisprudence, en raison de « son rôle important d'interprète de la loi », la qualité de « source indirecte du droit »⁶², force est néanmoins de relever, d'une part, que « le droit fiscal étant en principe, comme le droit pénal, d'interprétation stricte, la latitude laissée au juge dans l'application des normes est très limitée » et, d'autre part, qu'il « ne faudrait pas exagérer la portée de l'intervention du juge dans le droit fiscal car non seulement l'administration ne fait pas toujours diligence pour appliquer les décisions jurisprudentielles qui réduisent les recettes fiscales mais encore il arrive qu'elle recoure au législateur pour annuler - voire rétroactivement - les effets d'un jugement... »⁶³. En d'autres termes, ici, comme ailleurs, « ce n'est pas de sitôt, dans un pays dont l'ontologie est législative, que l'on verra reconnaître dans son essence le droit du juge »⁶⁴. De façon plus violente encore, la doctrine administrative, pourtant unanimement classée dans les sources du droit fiscal, est rejetée dans le domaine de l'*infra*-droit. Quoiqu'il s'agisse là d'une source majeure, d'importance pratique considérable, obligatoire à l'égard de l'agent et régissant, dans les faits, la situation du contribuable en formant un « écran » entre la loi fiscale et son destinataire⁶⁵, la doctrine administrative n'a

⁵⁸ J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 17 et s.

⁵⁹ B. Plagnet et J. Y. Mercier, *Les impôts en France, traité de fiscalité*, F. Lefebvre, 1999, p. 21 et s.

⁶⁰ Voir toutefois, M. Ch. Bergerès, « Les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *préc.*, p. 549 et s.

⁶¹ J. Lamarque, « Sources du droit fiscal », *JCL Fiscal*, I.D., fasc. 3-C, n° 67 et 68.

⁶² P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997, p. 492.

⁶³ P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, 2000, p. 123.

⁶⁴ F. Zénati, « Clore enfin le débat », *préc.*, spéc. p. 359 s.

⁶⁵ Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, *op. cit.*, p. 69 et s.

pourtant de « valeur juridique qu'incertaine »⁶⁶. La doctrine à son égard est confrontée à un paradoxe dont elle se fait l'écho : ne pouvant dénier son caractère normatif, elle ne peut cependant pas admettre sa « juridicité ». Bien que ressemblant à du droit – elle est la manifestation d'un « pseudo pouvoir réglementaire »⁶⁷ –, elle ne s'intègre pas dans l'ordre juridique étatique : « le droit fiscal reproduit chaque degré de la hiérarchie des normes [...] *mais il la complète aussi par une doctrine administrative abondante* »⁶⁸. Aussi est-elle purement et simplement disqualifiée en « pratique »⁶⁹ et rejetée dans le non-droit⁷⁰.

Les réticences doctrinales tant à l'égard de la jurisprudence que de la doctrine administrative signalent que le principe de légalité de l'impôt n'a rien perdu de sa majesté théorique. La révérence que lui voue la doctrine est plus que jamais d'actualité, d'aucuns se proposant même de restaurer, en la matière, le référé législatif⁷¹. Ce dernier continue à structurer l'appréhension doctrinale des sources du droit fiscal et la conduit à ne considérer comme proprement juridiques que les seules sources formelles. Mais, l'enfermement essentialiste de la doctrine, qui se mesure à son attachement indéfectible au principe de légalité, tire pour partie sa vigueur d'un ensemble de valeurs éthico-politiques.

b) Les déterminants éthico-politiques de l'attachement doctrinal au principe de légalité de l'impôt

L'arbre des sources du droit fiscal puise sa sève dans un ensemble de considérations de nature éthico-politique. Sa représentation doctrinale s'enracine en effet dans une recherche de justice fiscale et de sécurité juridique. D'aspect plus classique, le principe de légalité de l'impôt a pour corollaire celui d'égalité devant l'impôt. Or, ce dernier, quoique surplombant l'ordre juridique du haut de la pyramide, contribue peut-être moins à entraver la compétence du législateur fiscal qu'à la conforter en appelant la condamnation

⁶⁶ P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, op. cit., p. 495.

⁶⁷ P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., p. 10, n° 12.

⁶⁸ J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 17, n° 25.

⁶⁹ P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., p. 10, n° 12.

⁷⁰ J. Turot, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 5/92, p. 371 et s. ; C. Ledamoisel, concl. sous TA Orléans, 9 déc. 1997, n° 951535, *SDMO, DF* 98, n° 7, com. 106, *BDCF* 1/98, n° 22 ; voir toutefois, *contra* G. Goulard, concl. sous avis, CE, Ass., 8 avril 1998, n° 192539, *SDMO, RJF* 5/98, p. 378 s. ; sur les hésitations doctrinales suscitées par cet avis publié à la *RJF* 5/98, n° 593, voir P. Dibout, « Quels enseignements tirer des réponses du Conseil d'État dans l'affaire des fonds turbos ? », *DF* 98, n° 25, p. 797 et s. et F. Douet, « Les “fonds turbo” ou l'irrésistible légèreté de la doctrine administrative », *RFFP* 72/00, p. 79 et s. et, enfin, sur sa sérénité retrouvée par la proclamation du principe d'étanchéité entre la doctrine administrative et la loi fiscale par l'avis du CE, 9° et 10° s.s., n° 222675, *Bertoni, RJF* 1/01, n° 67 (sur ce point, voir *infra* I-B-2-a), voir G. Bachelier, concl. sous avis préc., *RJF* 1/01, p. 10 et s. et « Doctrine administrative, étanchéité avec la loi fiscale », *AJDA* 2000, p. 993 et s.

⁷¹ A. Barilari, *L'État de droit : réflexions sur les limites du juridisme*, LGDJ, 2000, p. 83 et s.

doctrinale des sources administratives du statut de contribuable. D'aspect plus moderne, le principe de non-autonomie revigore celui de la légalité de l'impôt en rejetant le dogme de l'autonomie du droit fiscal, lequel se proposait implicitement de libérer le pouvoir créateur du juge.

En premier lieu, l'attachement au principe de légalité de l'impôt, qui transparait dans son corrélat d'égalité devant l'impôt, perpétue le projet politique sous-tendant l'ordre juridique classique. Le principe d'égalité devant l'impôt prend appui, dans notre ordre juridique contemporain, sur l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et de citoyen de 1789 : « Pour l'entretien des dépenses publiques et pour les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Une telle disposition, postulant l'universalité de l'impôt, s'inscrit donc dans le projet révolutionnaire d'élimination des privilèges fiscaux de l'Ancien Régime⁷². Dans cette perspective, il semble être porteur d'une conception formelle et abstraite de l'égalité. Pourtant, certains considèrent qu'il recèle une autre conception de l'égalité commandant l'appréhension d'un homme concret dont la situation économique et sociale peut justifier un traitement différencié⁷³. À la vérité, l'imprécision de la référence aux facultés contributives assure la plasticité de la notion d'égalité devant l'impôt et en garantit la vivacité. Principe à valeur constitutionnelle⁷⁴, il détermine un contrôle de l'activité du législateur fiscal dont les contours, parfois paradoxaux⁷⁵, ne se laissent pas facilement appréhender. En dépit de récentes décisions⁷⁶ conférant un nouvel éclat au contrôle de constitutionnalité⁷⁷, la doctrine continue à affirmer qu'il aurait une valeur « plus philosophique que juridique »⁷⁸. Pourtant, l'égalité devant l'impôt n'en reste pas moins, à ses yeux, un principe fondamental du droit fiscal⁷⁹. Mais, cette nature réside peut-être moins dans l'encadrement de

⁷² J. Schmidt, *Les principes fondamentaux du droit fiscal*, op. cit., p. 14.

⁷³ H. Isaïa et J. Spindler, « Déréglementation et fiscalité », in *Droit économique et philosophie du droit : quel dialogue ?*, Mélanges offerts à G. Farjat, Frison-Roche, 1998, p. 513 et s.

⁷⁴ L. Philip, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *DF* 90, n° 12, p. 464 et s. ; G. Goulard, « L'égalité devant l'impôt », *RJF* 10/95, p. 639 et s.

⁷⁵ Sur la censure par le Conseil constitutionnel de mesures législatives prises en vue de la réalisation du principe d'égalité fiscale au titre de sa méconnaissance, voir L. Philip, « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », *DF* 98, n° 23, p. 730 et s. et J. Buisson, « La dérive de l'égalité devant l'impôt », *RDP* 1/00, p. 9 et s. ; sur la singularité de la définition constitutionnelle du principe d'égalité devant l'impôt réservant la faculté au législateur d'y déroger pour des raisons d'intérêt général, sous réserve que la différence de traitement soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit, sans que le principe soit méconnu et impliquant qu'elle comporte « sa propre négation en tant que principe à valeur constitutionnelle », voir J. Lamarque, *Droit fiscal général*, Paris, Les cours de droit, 1998, p. 424.

⁷⁶ C.C. 19 déc. 2000, n° 2000-437, *RJF* 3/01, n° 351 et C.C. 28 déc. 2000, n° 2000-441, *RJF* 3/01, n° 350.

⁷⁷ B. Castagnède, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA* 1^o-2 mai 2001, n° 86-87, p. 4 et s. et G. Eveillard, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA* 28 janv. 2001, n° 20, p. 8 et s.

⁷⁸ J. Grosclaude et Ph. Marchessou, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 18.

⁷⁹ J. Schmidt, *Les principes fondamentaux du droit fiscal*, op. cit., p. 14 et 61.

l'activité législative, le contrôle de constitutionnalité gardant des dimensions prudentes et n'entamant pas de manière très significative les pouvoirs du législateur fiscal, que dans la réitération du principe de légalité de l'impôt qu'il postule implicitement, emportant par là la disqualification des sources autres que la loi fiscale. « Norme éthico-politique »⁸⁰ majeure en circulation dans notre société contemporaine, le principe d'égalité devant l'impôt se laisse en effet couler dans la notion plus large de justice fiscale⁸¹. À ce titre, il postule des choix sociétaux fondamentaux. Il revient donc au seul législateur, le cas échéant sous le contrôle du Conseil constitutionnel, d'en déterminer le contenu. Sous cet angle, l'égalité devant l'impôt réclame impérativement la légalité de l'impôt et cette implication du principe de l'égalité devant l'impôt œuvre à la disqualification doctrinale de la doctrine administrative⁸². Celle-ci est en effet perçue comme un instrument privilégié de discrimination entre les contribuables et d'inflexion corrélative tant du principe de légalité que d'égalité⁸³. Or, s'il est admis que l'impôt peut avoir une fonction discriminatoire, il incombe à la seule volonté nationale de le décider. C'est dans cet aspect minimal de réitération du principe de légalité de l'impôt que le principe d'égalité devant l'impôt s'affirme, avant toute autre considération, comme un principe fondamental du droit pour la doctrine fiscale contemporaine.

En second lieu, l'attachement doctrinal au principe de légalité de l'impôt se trouve également réitéré par le triomphe du principe de non-autonomie du droit fiscal⁸⁴. Si l'autonomie du droit fiscal a pu susciter, en son temps, des controverses passionnées⁸⁵, la doctrine a tôt fait de disqualifier le débat en querelles alimentaires⁸⁶ et de démontrer,

⁸⁰ P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, *op. cit.*, p. 634.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² « Les exceptions à l'universalité de l'impôt peuvent d'assurer l'égalité sur un plan plus élevé. Mais il arrive fréquemment que l'administration fiscale déroge aux dispositions d'un texte législatif ou réglementaire au profit de certaines catégories de contribuables. Ces « tolérances administratives »... créent des privilèges au profit de catégories de contribuables auxquels elles bénéficient et cela de façon d'autant plus choquante que les administrés qui se voient refuser l'application de celles-ci ne peuvent en principe invoquer aucun droit devant le juge », P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, *op. cit.*, p. 635.

⁸³ Voir en ce sens, à propos des « tolérances fiscales », P. Beltrame, *La fiscalité en France*, *op. cit.*, p. 122.

⁸⁴ M. Cozian, « Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, doc. 1, p. 3 et s.

⁸⁵ L. Trotabas, « Essai sur le droit fiscal », *RSLF* 1928, p. 221 et s., « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *D.H.* 26, p. 29 et s. ; H. Lalou, « Droit fiscal contre Code civil », *D.H.* 27, p. 9 et s. ; F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », *RTD Civ.* 1931, p. 797 et s. ; pour un exposé des controverses, voir J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, thèse, Bordeaux I, 1984, p. 58 et s et J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, LGDJ, 1987.

⁸⁶ Sur les enjeux sociologiques d'annexion disciplinaire de la matière par les publicistes, voir J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, *op. cit.*, p. 61 et 65 et s.

jurisprudence à l'appui, l'inanité d'une telle thèse⁸⁷. Elle l'a fait tant et si bien que ses défenseurs⁸⁸ ont dû baisser pavillon⁸⁹.

Dans la mesure où le débat relatif à l'autonomie ou à la non-autonomie ne porte que sur le choix d'une directive d'interprétation des textes fiscaux, ce dernier est volontiers réduit à une question de technique fiscale : « il s'agit simplement de savoir si, la loi fiscale étant muette, le juge et l'interprète restent soumis ou non, pour résoudre une question de droit fiscal, à la règle de droit privé »⁹⁰. Pour les tenants de l'autonomie, l'interprète échappe à la tutelle du droit privé et recouvre sa liberté⁹¹, ce que récuse les partisans de la thèse inverse. Mais, la réduction technique du problème ne doit pas occulter la dimension politique du choix entre l'autonomie ou la non-autonomie : « certains nostalgiques d'un État tout puissant, qui s'affranchirait des contraintes pesant sur les citoyens, font de l'impôt l'instrument de leur souhait. La fiscalité doit, par conséquent, fixer ses propres règles et ne pas être subordonnée au droit privé, domaine étranger à l'État. Le conflit entre partisans et adversaires de l'autonomie du droit fiscal est un conflit politique, en ce sens, il oppose deux conceptions de l'État (même, soulignons-le, si les uns et les autres défendent un État républicain). Les défenseurs de l'autonomie désirent un État ayant certains pouvoirs exorbitants. Poussée à l'extrême, cette thèse engendrerait un droit fiscal dont les structures seraient en opposition avec celles du droit privé. Le danger en résultant est l'atteinte à la liberté individuelle »⁹². Les enjeux de l'alternative sont bien là. D'un côté, en autorisant l'interprète à s'affranchir des règles du droit privé, les tenants de l'autonomie se proposent implicitement d'infléchir le principe de légalité de l'impôt en reconnaissant un pouvoir créateur de l'interprète⁹³. D'un autre côté, les partisans de la non-autonomie mettent en exergue non seulement les dangers que présente l'admission « d'un pouvoir fiscal, pour lui-même, en dehors de l'autorité

⁸⁷ M. Ch. Bergerès, « Propos digestifs sur une tarte à la crème, les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », *DF* 2000, n° 40, p. 1285 et s. ; M. Cozian, « Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 1, p. 3 et s. ; G. Goulard, « Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? », *RJF* 5/95, p. 322 et s. ; O. Fouquet, « Le rattachement aux exercices des commissions de caution », *Rev. Adm.* 1995, p. 151 et s. et « Droit fiscal et droit comptable », *Rev. Adm.* 1994, p. 373 et s. ; J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, op. cit., p. 58 et s. et J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, op. cit., p. 62 et s.

⁸⁸ L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, op. cit., p. 10 et s.

⁸⁹ Sur l'aveu d'une fidélité plus par « sentimentalité » que par « conviction », voir L. Trotabas, lettre adressée au professeur M. Cozian en date du 29 mars 1983 et publiée en appendice à l'article « Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 1, p. 3 et s.

⁹⁰ L. Trotabas, « Essai sur le droit fiscal », préc., spéc. p. 208.

⁹¹ « Il faut admettre que le fisc n'est pas lié par les règles du droit privé ou par les formules de la jurisprudence civile. Il peut, au contraire, par une "libre recherche", établir l'assiette d'un impôt car les définitions mêmes de la loi civile ne sont pas nécessairement valables en droit fiscal et il est faux de prétendre que la loi fiscale se réfère toujours à la loi civile pour connaître la matière imposable », L. Trotabas, « Essai sur le droit fiscal », préc., spéc. p. 233.

⁹² J. Schmidt, *Les principes fondamentaux du droit fiscal*, op. cit., p. 64.

⁹³ J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, op. cit., p. 64.

législative proprement dite »⁹⁴, d'un pouvoir « empreint d'esprit totalitaire »⁹⁵ mais encore les avantages que recèle la thèse inverse. La non-autonomie du droit fiscal constitue un « élément fondamental de la garantie des contribuables » dans la mesure où « elle protège les intérêts privés et assure l'adaptation permanente de la fiscalité à l'évolution sociale » en même temps qu'elle prévient « l'interprétation floue », les concepts « étant définis et indépendants des contingences des besoins financiers du Trésor »⁹⁶.

La condamnation de l'autonomie masque donc une réaffirmation des concepts fondamentaux de l'ordre juridique moderne qui tiennent dans la réalisation de l'idéal de prévisibilité des normes et de sécurité juridique. Toutefois, alors que la consécration du principe de non-autonomie devrait restituer un ordre jupitérien tant par le légicentrisme dont elle s'accompagne que par l'exclusion du pouvoir créateur de l'interprète en matière fiscale, celle-ci peut paradoxalement réintroduire un peu d'immanence dans un ordre juridique que la doctrine voudrait tout transcendantal. Par conséquent, sous des dehors rassurants, le principe de non-autonomie n'est pas dépourvu d'ambiguïté. Quoique muselant le juge, il contribue à l'intrusion du pluralisme juridique, là où il semblait pourtant exclu. Tel est le cas lorsque la non-autonomie conduit le juge de l'impôt à consacrer la force obligatoire des usages conventionnels en matière d'assiette de l'impôt⁹⁷. Aussi forte que soit la volonté de rationalisation du système juridique qui anime la doctrine, celle-ci ne parvient jamais à évincer un certain désordre.

En ce sens, la théorie des sources du droit est bien de nature essentialiste : sous-tendue par des postulats idéologiques, elle est toujours porteuse d'un projet politique qui s'incarne dans la représentation de l'ordre juridique et dans les processus d'engendrement du droit corollaires qu'elle délivre. Les concepts et les valeurs ainsi posées *a priori* sont à l'origine du « drame » de la théorie des sources : « les drames, même juridiques, sont moins le fruit de la malignité subjective des hommes [...] que des convictions de très longue durée qui leur collent à la cervelle : le prisme terroriste de ces catégories (pourtant historiques et ethnocentrées) balise le champ du possible et ostracise le regard autre. Et cet ostracisme – en son étymologie : huître bannissante jetée dans l'urne à sélectionner les convenances – enferme aussi, en sa coquille opaque, le regard dominant »⁹⁸. En s'enfermant de la sorte dans une représentation *a priori* de l'ordre juridique, la doctrine ne fait trembler son bâton de coudrier que là où elle entend trouver la source : sa baguette de sourcier manque donc de déceler le mouvement libre des eaux des sources du droit fiscal qui se tarissent ou bien jaillissent aux endroits les plus inattendus. Derrière les querelles qui agitent en surface la doctrine en matière de sources du droit, se cache un réel consensus sur la vision dominante d'un ordre juridique transcendantal à la construction duquel elle participe activement. Or, la tâche du droit savant ne se situe point là : « la

⁹⁴ F. Gény, « Le particularisme du droit fiscal », préc., spéc. p. 825.

⁹⁵ J. Schmidt, préface à l'ouvrage de J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, *op. cit.*, p. 8.

⁹⁶ J. Pujol, *L'application du droit privé en matière fiscale*, *op. cit.*, p. 149 et 150.

⁹⁷ Sur le rôle des usages en matière de détermination de la date de rattachement des créances au bénéfice imposable, voir M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, doc. 10, p. 147, n° 26 et s. ; voir également *infra*.

⁹⁸ S. Rials, « Ouverture : quelles crises ? quel droit ? », *Droits* 4/86, p. 3 et 4.

philosophie devrait nous inviter à rompre avec notre familiarité ou notre parti pris à l'égard des choses juridiques, à reprendre conscience de leur étrangeté, à nous étonner en permanence de leur présence au monde sous leurs diverses modalités, à retrouver le sens de leur gratuité et de leur mystère, en bref à réaborder la province juridique avec la même fraîcheur de regard qu'Alice au pays des merveilles »⁹⁹. Ce n'est qu'à la condition de rompre avec la « passivité complice » de la science juridique, que l'on peut accéder à une « philosophie de l'étonnement », qui « est une philosophie de la vigilance, de la lucidité » dont le but est de « nous maintenir éveillés et émerveillés »¹⁰⁰, et discerner, derrière le clapotis de leurs multiples points de jaillissement, le concert baroque des sources du droit fiscal.

B. — *Le concert baroque des sources du droit fiscal*

Si la philosophie de l'étonnement se veut gratuite, « désintéressée » dans la mesure où elle ne constitue pas « un point de départ », prémisses à un quelconque acte de cognition, « mais un point d'arrivée » visant à nous faire percevoir à quel point la présence du droit, dans nos sociétés, pourtant si familière, est en réalité étrange¹⁰¹, alors prétendre déceler un concert baroque des sources du droit fiscal, qui aurait été jusque-là occulté par la monophonie doctrinale du principe de légalité de l'impôt, c'est déjà se départir d'elle sitôt après l'avoir évoquée. Pourtant, elle n'est jamais vraiment délaissée. D'une part, le mouvement de pensée dont il est ici question suppose de quitter « l'état de torpeur » dans lequel la dogmatique juridique fige l'appréhension des sources du droit fiscal pour pressentir leur existence. D'autre part, dans la mesure où il s'agit d'admettre que celles-ci se choisissent et se déterminent, à chaque instant, en toute liberté, toujours affranchies des prismes doctrinaux dont aucun ne saurait jamais les contenir, la démarche adoptée revient également, en bout de chaîne, à mesurer les limites de la science juridique¹⁰². Enfin, dans la mesure où le concert baroque naît d'un joyeux désordre mêlant toutes formes d'anachronismes¹⁰³ et qu'il ne s'agit que de restituer ce désordre, il ne saurait y avoir là véritablement acte de connaissance mais simple éveil de conscience à « l'épaisseur du monde »¹⁰⁴. En effet, rendre compte du désordre, né du jaillissement

⁹⁹ P. Amselek, « L'interpellation actuelle de la réflexion philosophique par le droit », préc., spéc. p. 127.

¹⁰⁰ P. Amselek, « L'étonnement devant le droit », *Arch. phil. droit*, tome XIII, 1968, p. 163 et s., spéc. p. 169, 167 et 168.

¹⁰¹ P. Amselek, « L'étonnement devant le droit », préc., spéc. p. 165.

¹⁰² *Ibid.* p. 175.

¹⁰³ « Tous les instruments pêle-mêle, dit Georg Freidrich : Une symphonie fantastique en quelque sorte », A. Carpentier, *Concert baroque*, Gallimard, 1976, Folio, 1999, p. 62.

¹⁰⁴ « Voici l'étrangeté : s'apercevoir que le monde est "épais", entrevoir à quel point une pierre est étrangère, nous est irréductible, avec quelle intensité la nature, un paysage peut nous nier. Au fond de toute beauté gît quelque chose d'inhumain et ces collines, la douceur du ciel, ces dessins d'arbres, voici qu'à la minute même, ils perdent le sens illusoire dont nous les revêtions, désormais plus lointains qu'un paradis perdu. L'hostilité primitive du monde, à travers les millénaires, remonte vers nous. Pour une seconde, nous ne le comprenons plus puisque pendant des siècles nous n'avons compris en lui que les figures et les dessins que préalablement nous y mettions, puisque désormais les forces nous manquent pour user de cet

libre et spontané en de multiples points des sources non formelles du droit fiscal, contribue à rendre le monde plus opaque : affirmer que les sources du droit fiscal se construisent librement en dehors des procédures codifiées réglant les processus d'engendrement de la matière et de la représentation qu'en livre la doctrine traduit une impuissance à répondre convenablement à l'aspiration, chère au juriste, d'unité et de clarté du droit. En faisant leur lit, les sources non formelles du droit fiscal emportent dans leur cours la belle pyramide ainsi que toutes les grilles transcendantales d'appréhension du droit fiscal patiemment élaborées et entretenues par la doctrine. Cependant, tout en réintroduisant du mystère, les sources non formelles du droit fiscal embellissent l'univers juridique : de l'improvisation ne naît pas la cacophonie mais un concert baroque.

Hors des catégories d'entendement perpétuées par la doctrine, loin de la monophonie de la loi, il se compose de son propre chef. Désordonnée, sa partition est complexe : la multiplication des points de jaillissement des normes fiscales (1) fait intervenir des groupes instrumentaux de plus en plus nombreux qui, tous, se répondent, s'opposent ou s'appuient. Mais, les rapports de concurrence ou de connivence (2), qui confrontent ou rapprochent les sources non formelles du droit fiscal, contribuent à les conforter l'une l'autre puisque toutes participent au même ensemble, lequel puise en lui-même sa propre cohérence.

1. – La multiplication des points de jaillissement du droit fiscal

La genèse de la norme fiscale fait intervenir des acteurs toujours plus nombreux. Ces derniers, dépourvus du pouvoir juridiquement institué et, partant, incontestable, d'énoncer des normes fiscales, constituent autant de sources non formelles du droit fiscal. L'agencement des sources formelles et non formelles du droit fiscal obéit à une structuration implicite : entre les sources formelles et les sources non formelles du droit fiscal, ainsi qu'au sein de ces dernières, se nouent des relations de substitution par lesquelles une source en occulte une autre (a) et des relations de superposition par lesquelles une source en fait jaillir une nouvelle (b).

a) Les relations de substitution

Les relations de substitution impliquent essentiellement la doctrine administrative. Toutefois, la puissance d'occultation de la loi de cette dernière semble se ramifier et affecter d'autres sources, à l'instar de la jurisprudence.

En premier lieu, le phénomène de substitution de la doctrine administrative à l'égard de la loi fiscale a été stigmatisé sous le nom « d'effet écran »¹⁰⁵ : l'interprétation administrative s'interpose entre le texte fiscal et son destinataire et vient, de la sorte,

artifice. Le monde nous échappe puisqu'il redevient lui-même. Ces décors masqués par l'habitude redeviennent ce qu'ils sont. Ils s'éloignent de nous », A. Camus, *Le mythe de Sisyphe*, Gallimard, 1942, Folio, 2001, p. 30 et 31.

¹⁰⁵ Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, op. cit., p. 69 et s.

occulter la loi en s'y substituant. La vocation « impérialiste »¹⁰⁶ de la doctrine a été analysée tant dans ses causes que dans ses effets. D'une part, la particulière autorité de l'interprétation administrative tient au fait qu'elle émane du rédacteur du projet¹⁰⁷. La translation de pouvoir a été soulignée avec force à l'égard des réponses ministérielles : « on ne saurait trop souligner l'étrangeté et l'anomalie d'une situation où l'on voit le législateur interroger l'administration sur la teneur des textes qu'il a votés... »¹⁰⁸. D'autre part, la manifestation d'un tel pouvoir de fait ne va pas sans soulever de problèmes de sécurité juridique auxquels le dispositif de garantie des contribuables contre les changements de doctrine entend remédier. Si celui-ci constitue une « résurgence du rescrit »¹⁰⁹, alors force est de noter la prolifération toute récente de cette technique juridique¹¹⁰ : le mécanisme serait-il si bien ancré dans nos institutions, en dépit de doutes récurrents pesant sur sa constitutionnalité¹¹¹, que l'administration pourrait en diversifier les formes par voie d'instruction ?¹¹² Il semble plutôt que cette évolution soit le signe d'une émancipation toujours plus grande de l'administration à l'égard de l'unique source formelle censée irriguer tout le droit fiscal. Plus avant, la prolifération des rescrits, notamment par voie de circulaires, peut être éclairée par un autre phénomène qui touche à la nature profonde de la doctrine administrative.

Cette dernière ouvre en effet un espace de normativité plus proche des destinataires que ne l'autorise la forme législative. Cet aspect de la doctrine administrative a été récemment mis en lumière par la « parabole » de « la réduction du montant de leur taxe d'habitation, concédée par voie de réponse ministérielle, aux femmes rousses »¹¹³. Ce qui ne se veut « qu'une facétie de professeur »¹¹⁴ illustre cependant le mode de formation spécifique de la doctrine administrative. Cette dernière répond, bien souvent, à une formulation négociée¹¹⁵. Or, ce processus de formation autorise toutes les formes de « mansuétude sélective »¹¹⁶ qui constituent autant de manifestations de « l'arbitraire

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ G. Orsoni, « La doctrine et l'information du contribuable », *RFFP* 97, p. 47 et s., spéc. p. 51 et 52.

¹⁰⁸ B. Oppetit, « Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires », *D.* 74, I, p. 107 et s., spéc. n° 12.

¹⁰⁹ B. Oppetit, « La résurgence du rescrit », *D.* 91, I, p. 105 et s.

¹¹⁰ Outre, la procédure codifiée à l'article L 64 du LPF, on notera l'extension de la garantie des contribuables contre les changements de doctrine réalisée par les art. 97-I de la loi n° 98-1266 du 30 déc. 1998 et 105-I et II de la loi n° 96-1181 du 30 déc. 1996 modifiant l'art. L 80 B.

¹¹¹ V. Haïm, « L'article L 80 A est-il constitutionnel ? », *DF* 95, n° 12, p. 549.

¹¹² Sur l'instruction du 8 janv. 1998 (13 L-2-98) créant un dispositif de consultation préalable à la donation d'une entreprise de consultation de l'administration sur la détermination de sa valeur vénale, voir « Donations d'entreprises : procédure de rescrit », *FR* 6/98, p. 3 et s. ; E. Duhem, « Donation d'entreprise et le rescrit fiscal : l'administration propose un traitement préventif », *JCP éd. Not.* 98, Aff., p. 715 et s. et M. Giray, « Une nouveauté dans la transmission familiale d'entreprise : le rescrit », *JCP éd. Not.* 98, p. 983 et s.

¹¹³ M. Cozian, « Comment les femmes rousses ont obtenu une réduction de 10 % du montant de leur taxe d'habitation ? », *LPA*, 18 déc. 2000, n° 251, p. 3.

¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹⁵ J. Cl. Martinez, *Le statut de contribuable, op. cit.*, p. 513 à 520.

¹¹⁶ J. Turot, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative », préc., spéc. p. 537.

« affectueux »¹¹⁷ de l'administration au profit de certaines catégories de contribuables sans que l'avantage ainsi consenti reçoive un champ d'application excessif. Le développement de la procédure du rescrit s'inscrit dans la logique du mode de formation de la doctrine administrative n'obéissant pas à une procédure unilatérale mais associant étroitement ses destinataires. Qu'il soit institué par la loi, l'administration ou la pratique, le rescrit constitue une technique juridique permettant à l'administration d'affiner, toujours plus, tant la nature que le champ d'application des concessions dont elle entend agrémenter la loi fiscale. Toutefois, le pouvoir de mettre entre parenthèses le principe de légalité de l'impôt peut, eu égard à son mode de formation, échapper à l'administration. Ainsi, le processus de « négociation et de renégociation » des mesures d'application de la loi fiscale – y compris et surtout des circulaires et instructions – débouche parfois sur une rétention de la force contraignante de la loi fiscale pourtant promulguée, publiée et assise par des décrets d'application mais qui, faute de commentaire administratif, ne saisira jamais les faits¹¹⁸. Non contente de paralyser la loi fiscale pourtant nantie de toute sa force obligatoire, d'en remanier le contenu, l'emprise de la doctrine administrative ne se limite pas aux sources formelles du droit fiscal mais affecte aussi les sources non formelles dont elle entrave la marge de manœuvre.

D'autre part, bien que l'interprétation administrative soit affectée de précarité et que le juge soit seul à délivrer une interprétation authentique¹¹⁹, la puissance de l'interprétation administrative semble appeler un renversement de perspective. Par-delà la connivence unissant administration et législateur, la doctrine administrative répond à une dynamique de nature à infléchir la liberté du juge. Celle-ci précède toujours l'interprétation prétorienne. N'intervenant jamais qu'après que le « pli social » ait été pris, on peut se demander si le juge ne se trouve pas implicitement contraint « de consacrer cette interprétation comme un fait acquis, sauf à exposer le corps social à de graves remises en cause [...] ; de ce fait, la jurisprudence a sans doute cédé le pas dans la concurrence qui l'oppose à l'administration »¹²⁰.

Le désordre introduit par la multiplication des sources non formelles du droit fiscal ne se limite pas à des jeux d'occultation d'une source par l'autre, il se nourrit également de jeux de révélation d'une source par l'autre.

b) Les relations de superposition

Des relations de superposition emboîtent les sources non formelles du droit fiscal les unes dans les autres à la manière de poupées gigognes. Une source prend appui sur une

¹¹⁷ M. Constant, « La garantie contre les changements de doctrine et le praticien », préc., spéc. p. 314.

¹¹⁸ D. Migaud, *Rapport d'information sur l'application des dispositions fiscales contenues dans les lois de finances et les lois n° 96-314 du 12 avril 1996 et n° 97-1026 du novembre 1996* au nom de la Commission des Finances, de l'Economie générale et du Plan, Ass. Nat., 9 juil. 1998, n° 1061, spéc. p. 18 ; C. Monnot, « Des dispositions fiscales votées par le Parlement restent inappliquées », *Le Monde*, 20 juillet 1996, p. 5.

¹¹⁹ Sur la subordination des interprètes administratifs, voir J. Chevallier, « Les interprètes du droit », in *La doctrine juridique, op. cit.*, spéc. p. 264.

¹²⁰ R. Libchaber et N. Molfessis, « Les sources du droit en droit interne », *RTD Civ.* 1998, p. 210 et s., spéc. n° 3.

autre pour émerger. Il est ainsi, d'une part, des relations entre la jurisprudence et les usages *praeter legem* en matière d'assiette de l'impôt et, d'autre part, des relations entre la doctrine et la pratique extrajudiciaire en matière fiscale.

En premier lieu, la jurisprudence consacre la vocation des usages conventionnels à combler les lacunes de la loi fiscale en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Outre le rôle qui leur est reconnu par le juge de l'impôt en ce qui concerne la détermination de la date de rattachement des créances au bénéfice imposable¹²¹, ils ont vocation à suppléer les silences de la loi fiscale en matière de détermination des charges déductibles. Ainsi, les dispositions de l'article 39-1-1° du CGI, énonçant que « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges [...], notamment, les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main d'œuvre, les loyers d'immeubles dont l'entreprise est locataire... », ont un caractère non limitatif. La jurisprudence consacre le rôle des usages *praeter legem* en matière de frais généraux en considérant qu'ils peuvent valablement fonder la déductibilité d'une charge. À ce titre, le juge de l'impôt estime qu'un usage d'entreprise, tel qu'il est défini par le droit du travail¹²², donne naissance, sous réserve qu'il en réunisse les caractéristiques, à une prime ou gratification déductible du bénéfice imposable¹²³. Le juge consacre par ailleurs le rôle des usages en matière de provisions pour charges et pertes¹²⁴. La jurisprudence accepte donc bien volontiers de faire produire tous leurs effets fiscaux aux usages professionnels. Ce faisant, elle enrichit d'une nouvelle catégorie les sources non formelles du droit fiscal. Pâle consécration objectera-t-on, il n'y aurait là que la contrepartie de l'allégerance du juge au principe de non-autonomie du droit fiscal : dans la mesure où il ne s'agit que d'usages conventionnels, il est normal que le juge s'y réfère afin de pallier les silences des stipulations contractuelles. Pourtant, les rapports de ces deux sources non formelles sont infiniment plus complexes¹²⁵.

En second lieu, les relations entre doctrine et pratique extrajudiciaire rendent possible l'émergence de la pratique fiscale déformante. Cette dernière n'est qu'un aspect de la pra-

¹²¹ Sur le rôle des usages en matière de détermination de la date de rattachement des créances au bénéfice imposable, voir sur la notion de « livraison » visée par l'article 38-2 bis du CGI, CE, 7° et 8° s.s., 4 mars 1991, n° 97 595 et n° 97 596, *Bouard et Quié*, concl. N. Chahid-Nourai, *DF* 91, n° 48, com. 2285 ; *adde* chron. J. Turot, « Le fisc et la peau de l'ours », *RJF* 5/91, p. 319 et s., spéc. p. 321 et sur la notion « d'achèvement des prestations », voir, par exemple, en matière de courtage, CE, 8° et 9° s.s., 6 mai 1996, n° 156015, *SARL Socoulaine*, *RJF* 6/96, n° 706 et CE, 8° et 9° s.s., 6 juil. 1994, n° 116079, *Sté Profat investissements*, *RJF* 8-9/94, n° 885 ; sur la question, voir M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, doc. 10, p. 147 et s., spéc. n° 23 à 33 et n° 42 à 47.

¹²² G. Lyon-Caen et J. Péliissier, *Les grands arrêts de droit du travail*, Sirey, 1978, p. 255 et s., spéc. n° 99 ; G. Vachet, « L'usage d'entreprise est-il un véritable usage ? », *JCP éd. E.* 84, II, 14 328 et Ph. Langlois, « Les usages », in *Les transformations du droit du travail*, Mélanges Lyon-Caen, 1989, p. 285 et s.

¹²³ CE, 7° et 9° s.s., 28 avril 1982, n° 20330, *RJF* 6/82, n° 529.

¹²⁴ CE, 7° et 8° s.s., 28 mai 1980, n° 15912, *RJF* 7-8/80, n° 577 ; CE, 12 mai 1971, n° 78 565, *Leb.*, p. 539 et CE, 19 mars 1955, n° 27059, *Leb.*, p. 169.

¹²⁵ Voir *infra*.

tique extrajudiciaire ¹²⁶, laquelle n'est ordinairement pas répertoriée parmi les sources du droit ¹²⁷. Or, la pratique extrajudiciaire présente un tour particulier en matière fiscale : « les contribuables, en effet, sont spécialement motivés à utiliser les textes fiscaux et les autres textes juridiques avec lesquels ils se combinent de façon à contourner les intentions du législateur et à éluder l'impôt ; aidés par leurs conseils juridiques et fiscaux, leur ingéniosité dans la recherche de toutes les virtualités possibles leur permettant d'échapper ou d'échapper le plus possible aux mailles du filet du fisc aboutit à cette situation remarquable qu'en droit fiscal, il faut compter des millions de non moins doctes casuistes occasionnels préoccupés d'accommoder au mieux les dispositions des textes à leur propre cas ! Vu de ce côté-là également, le droit fiscal laisse transparaître qu'il n'est rien d'autre que ce qu'on en fait » ¹²⁸. Eu égard à la nature du problème juridique à résoudre, la pratique extrajudiciaire en la matière se singularise pourtant de la définition commune ¹²⁹, ce qui ne manque pas de rejallir sur le statut qu'il convient de lui reconnaître en droit fiscal. Elle n'est, en effet, pas autre chose que la traduction dans la théorie des sources de la notion d'évasion fiscale ¹³⁰. La poursuite de ce but teinte la pratique extrajudiciaire, dans ce domaine, d'une coloration spécifique : elle émousse la force obligatoire des normes fiscales et infléchit les principes directeurs du système. Il s'agit donc d'une « pratique fiscale déformante » désignant les comportements de masse des contribuables qui, aidés de praticiens, se soustraient, au moyen de combinaisons juridiques diverses et valides, à l'emprise de la loi fiscale sans jamais l'enfreindre. Bien que son mode de formation obéisse à des ressorts similaires à ceux de la pratique extrajudiciaire, son statut au sein des sources du droit fiscal se révèle plus problématique : si elle constitue assurément une source matérielle du droit fiscal, il n'est pas certain, en dépit de tout l'appui doctrinal dont elle bénéficie, qu'elle puisse s'extirper autrement que par la loi du domaine de l'*infra*-droit.

La pratique fiscale déformante naît d'une innovation fiscale ¹³¹ qui prend les traits d'un montage ¹³² ou du recours à une technique juridique plus simple que l'on désigne

¹²⁶ Sur la pratique extrajudiciaire, voir travaux de l'Association H. Capitant, *Le rôle de la pratique dans la formation du droit*, journées suisses, tome XXXIV, Economica, 1983 ; J. Deprez, « La pratique juridique et la pratique sociale dans la genèse et le fonctionnement de la norme juridique », *RRJ* 1997, p. 799 et s. ; J.-L. Sourieux, *Recherches sur le rôle de la formule notariale dans le droit positif français*, thèse, Paris, 1965, Librairie du journal des notaires et des avocats, 1967 ; J. Charlin, *La participation des notaires à la création de la règle de droit*, thèse, Lyon III, 1981.

¹²⁷ Voir, toutefois, J.-L. Sourieux, « Sources du droit en droit privé », préc., p. 33 et s. ; J.-L. Aubert, *Introduction au droit*, Armand Colin, 1995, p. 172 et s., n° 173 et s. et H. L. et J. Mazeaud, *Leçons de droit civil, introduction à l'étude du droit*, par F. Chabas, Montchrestien, 1996, p. 117, 118 et 158 à 160.

¹²⁸ P. Amsselek, « Le rôle de la pratique dans la formation du droit, aperçus à propos de l'exemple du droit public français », *RDP* 1983, p. 1471 et s., spéc. p. 1500.

¹²⁹ « Usage des règles de droit et de procédure par les professionnels du droit, généralement notaires et avocats, pour résoudre des problèmes juridiques qui leur sont soumis par des clients moyennant rémunération », A. J. Arnaud, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, LGDJ, 1993.

¹³⁰ Ch. Robbez-Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990.

¹³¹ A. Couret, « Innovation financière et règle de droit », *D.* 90, I, p. 135 et s.

¹³² Sur la notion de montage, voir J. Ph. Dom, *Les montages en droit des sociétés*, thèse, Bordeaux I, 1994, spéc. p. 13 et 14.

ordinairement sous le nom de « choix juridique »¹³³, voire de la simple rédaction appropriée des clauses contractuelles¹³⁴. À cette phase préalable succède celle de sa standardisation. Elle résulte de la répétition et de la diffusion, pour une opération donnée, de la construction juridique mise en place afin d'obtenir l'allégement fiscal souhaité. La « fonction généralisante »¹³⁵ de la pratique n'est rendue possible que par la complicité doctrinale, elle-même liée à l'annexion du droit savant par la pratique. La doctrine se fait en effet le relais de diffusion des montages juridico-fiscaux imaginés par la pratique. Une partie de la doctrine en droit des affaires s'en émeut : « la violation dissimulée de la loi est acceptée par l'opinion publique et des techniciens habiles prêtent leur concours aux intéressés, tandis que des publications sont destinées à enseigner comment on fraude »¹³⁶. Mais, ce concours est nécessaire à la formation de la pratique fiscale déformante : l'exposé d'un montage autorise le phénomène d'imitation d'autant plus que celui-ci bénéficie de la sorte de toute l'autorité de la caution doctrinale¹³⁷. Une telle évolution n'est toutefois que la conséquence des mutations affectant la structuration du champ doctrinal : l'apparition de nouveaux intervenants, *Big five* et autres *law firms*, sur le marché du droit des affaires annihile les stratégies de distinction et de « mise à l'écart des praticiens du champ de l'interprétation légitime »¹³⁸ entreprises par les « gardiens du temple » et infléchit le clivage pratique/doctrine¹³⁹ : « la surenchère de ces grandes firmes se manifeste par de nombreux indices comme le débauchage systématique d'universitaires et la multiplication d'enseignements assurés à temps partiel par les praticiens, le financement de chaires, de travaux de recherche, la prolifération des formations et des publications internes, le patronage de colloques, de revues, voire de maisons d'éditions... Bref, toute une série de phénomènes convergents qui rendent plus floue la frontière entre praticiens et producteurs de droit savant et que l'on peut lire, soit comme une privatisation des lieux de production du savoir juridique, soit comme une annexion de la doctrine ou, au moins, une réduction de son autonomie »¹⁴⁰.

Si un tel mouvement a pour but de « capter » le capital d'autorité doctrinale afin de faire valider le montage par les interprètes authentiques, la pratique fiscale déformante, aussi standardisée soit-elle, ne quitte pas pour autant le domaine de l'*infra*-droit : « chacun sait qu'un montage concocté par un praticien afin de réaliser une opération de nature économique et financière, avec ou sans l'aval de la doctrine "savante", n'a en lui-

¹³³ Voir, par exemple, M. Cozian, « Qu'est-ce que l'abus de droit ? », *LPA* 14 janv. 1991, n° 6, p. 6 et s.

¹³⁴ M. Cozian et D. Gutmann, « Optimisation fiscale et choix de la bonne clause contractuelle », *DF* 2000, n° 50, p. 1669 et s.

¹³⁵ J.-L. Souriou, « Droit civil, rapport français », in *Le rôle de la pratique dans la formation du droit*, *op. cit.*, p. 85 et s., spéc. n° 5.

¹³⁶ P. Diener, « Éthique et droit des affaires », *D.* 93, I, p. 17 et s., spéc. n° 6.

¹³⁷ Sur la légitimité d'une telle démarche, voir P. Diener, « Pathologie de la doctrine juridique en droit des affaires », *D.* 97, I, p. 147 et s., spéc. n° 15.

¹³⁸ J. Chevallier, « Les interprètes du droit », in *La doctrine juridique*, *op. cit.*, p. 259 et s.

¹³⁹ Y. Dezalay, *Marchands de droit*, Fayard, 1992.

¹⁴⁰ Y. Dezalay, « La production doctrinale comme objet et terrain de luttes politiques et professionnelles », in *La doctrine juridique*, *op. cit.*, p. 230 et s., spéc. p. 239.

même pas la moindre force normative »¹⁴¹. La pratique fiscale déformante serait donc condamnée à être une « *shadow legislation* »¹⁴², à demeurer dans l'ombre du droit, à moins que le législateur ne vienne l'en extraire. Si les consécutions législatives¹⁴³ des innovations de la pratique sont au moins aussi nombreuses que les condamnations¹⁴⁴, l'essentiel n'est pas là. Il se situe dans la relation dialectique entre pratique et loi fiscale : la première travaille à infléchir la seconde et la seconde institutionnalise ou corrige la première. La loi ne reprend ses droits que pour un temps seulement : sitôt qu'elle intervient d'autres montages la déforment à nouveau¹⁴⁵. La pratique du droit fiscal recèle donc bien un « aspect normateur » : « la pratique informe – au sens propre du terme – le droit, c'est-à-dire lui donne sa forme, en est une re-création permanente » et invite à réviser « la séparation par trop radicale qui est classiquement faite entre la création et l'application du droit »¹⁴⁶. Toutefois, le fait que la loi ait besoin d'intervenir afin de censurer la pratique fiscale déformante n'est-il pas la meilleure preuve de l'existence et de la vigueur de cette autre source non formelle du droit fiscal ? C'est bien un tel mode de raisonnement qu'utilise une partie de la doctrine pour démontrer la participation de la pratique judiciaire aux sources du droit fiscal¹⁴⁷ ; pourquoi n'en irait-il pas de même à l'égard de la pratique extrajudiciaire ? Plus avant et dans un autre domaine, on a pu avancer que « toute l'histoire du contrat d'adhésion et des clauses abusives en témoignent. L'intervention tardive du législateur en matière de protection des consommateurs, qui soumet aujourd'hui la pratique contractuelle à la primauté de l'ordre légal, ne saurait effacer le fait que pendant des décennies ce sont les contrats léonins unilatéralement élaborés par les professionnels qui ont tenu lieu de "loi" sous couvert de liberté contractuelle, jouant ainsi un indéniable rôle normatif jusqu'à ce que l'ordre étatique reprenne partiellement l'initiative. C'est bien l'ordre juridique privé qui

¹⁴¹ Sur la légitimité d'une telle démarche, voir P. Diener, « Pathologie de la doctrine juridique en droit des affaires », préc., spéc. p. 150, n° 22.

¹⁴² P. Amselek, « Le rôle de la pratique dans la formation du droit, aperçus à propos de l'exemple du droit public français », préc., spéc. p. 1478.

¹⁴³ Pour un exemple de légalisation d'un montage, voir à propos du RES, J. Ph. Dom, *Les montages en droit des sociétés*, op. cit., n° 838 ; pour un exemple d'ajustement de la loi aux effets ordinairement recherchés par des montages, voir l'évolution du régime fiscal des gérants majoritaires de SARL parachevée par l'article 14 de la LF 97 (DF 97, n° 1-2, p. 26) ; adde J. Turot, « Véritables gérants de fait et faux gérants minoritaires », *RJF* 2/90, p. 71 et s. et M. Cozian, « Mille et une tricheries des faux gérants minoritaires de SARL », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1996, 3° éd., doc. 22, p. 327 et s.

¹⁴⁴ Voir, par exemple, les interdictions ou limitations d'imputation des déficits catégoriels sur le revenu global imposable à l'IR : M. Cozian, « La chasse fiscale aux déficits fonciers de complaisance », *Mélanges P. Sibille*, Bruxelles, 1981, p. 355 et s. ; Ph. Durand, « La limitation de l'imputation des déficits : mesure d'équité ou régression technique », *Rev. Adm.* 1995, n° 287, p. 493 et s.

¹⁴⁵ Voir, par exemple, sur les montages visant à faire obstacle à l'application de l'article 754 A du CGI posant une présomption irréfragable de transmission à titre gratuit de biens recueillis en vertu d'une clause d'accroissement, M. Cozian, « La clause tontinière », *Dr. et Patr.* oct. 1994, p. 22 et s.

¹⁴⁶ P. Amselek, « Le rôle de la pratique dans la formation du droit, aperçus à propos de l'exemple du droit public français », préc., spéc. p. 1473 et 1472.

¹⁴⁷ P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, op. cit., p. 10, n° 11.

fait la loi tant que le législateur par son abstention lui en laisse le loisir. Le caractère toujours révocable de cette délégation tacite ne change rien à la réalité de la fonction normative ainsi tenue »¹⁴⁸.

En d'autres termes, dans la dialectique entre loi et pratique fiscale déformante, il faut admettre que, dans l'entre-deux, la loi fiscale doit composer et s'accommoder d'un ensemble de sources non formelles, jaillissant spontanément à l'ombre des procédures codifiées de sécrétion du droit fiscal et qui nouent entre elles toutes formes de rapports dans le but de se conforter l'une l'autre.

2. – Les rapports entre les sources non formelles du droit fiscal

Multipliés, les points de jaillissement des normes fiscales sont également tous en interrelation. Si la rivalité « donne le ton » des rapports entre doctrine administrative et jurisprudence (a), les sources non formelles du droit fiscal usent le plus souvent de rapports de connivence pour renforcer leur capital d'autorité mutuel (b).

a) Les rapports de rivalité entre les sources non formelles du droit fiscal

Les conflits qui peuvent s'établir à l'occasion d'interprétations concurrentes et discordantes de l'administration et du juge de l'impôt trouvent théoriquement leur solution dans la hiérarchie qui les structure : l'administration applique la loi fiscale sous le contrôle du juge. Pourtant, la « subordination des interprètes administratifs » dont l'interprétation serait toujours suspendue à la supervision d'un interprète légitime¹⁴⁹ est ici tenue en échec. « La double casquette » de l'administration fiscale, qui lui permet de « subtils dosages entre le juridique et le méta-juridique »¹⁵⁰, l'autorise à infliger les pires camouflés au juge de l'impôt. Dans de telles conditions, la précarité de l'interprétation bascule sur l'activité du juge : « quand le juge infirme l'interprétation donnée par telle instruction ou note [...] l'administration fiscale a alors le choix entre modifier sa doctrine pour tirer les conséquences de l'arrêt, ce qu'elle fait le plus souvent, ou la faire valider par une disposition de la prochaine loi de finances, ainsi qu'on le voit cinq ou six fois par an »¹⁵¹. Dès lors que l'interprétation administrative est confortée par la loi fiscale, le juge de l'impôt ne peut qu'obtempérer. Bien que le combat soit inégal, le juge n'est pas laissé exsangue : la jurisprudence condamne toute prétention de l'inter-

¹⁴⁸ J. Deprez, « La pratique juridique et la pratique sociale dans la genèse et le fonctionnement de la norme juridique », préc., spéc. p. 815.

¹⁴⁹ J. Chevallier, « Les interprètes du droit », in *La doctrine juridique, op. cit.*, p. 265.

¹⁵⁰ P. Amssek, « Le rôle de la pratique dans la formation du droit, aperçus à propos de l'exemple du droit public français », préc., spéc. p. 1499.

¹⁵¹ J. Turot, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative », préc., spéc. p. 535 ; dans le même sens, P. Beltrame, *La fiscalité en France, op. cit.*, p. 123 ; pour des exemples de validations législatives, voir M. Cozian, « Les tribulations de la provision pour congés payés », *JCP* 70, II, 2367 et J. Turot, « Provisions pour pertes et charges : que reste-t-il de la jurisprudence ? », *RJF* 6/92, p. 471 et s.

prétation administrative à constituer du droit et rejette la doctrine administrative dans le non-droit.

La doctrine administrative est, d'une part, exclue de la notion de « réglementation fiscale ». En ce sens, une instruction ne peut être considérée comme un élément de la « législation nationale existante » permettant d'apprécier la compatibilité de cette dernière aux objectifs d'une directive communautaire ¹⁵². L'assimilation jurisprudentielle de l'exercice par un contribuable d'une option illégalement ouverte par la doctrine administrative, non à une décision de gestion, mais à une erreur comptable ¹⁵³ recèle une portée similaire : la décision de gestion s'entendant de l'exercice d'un choix « offert par la réglementation fiscale » ¹⁵⁴, qualifier la mise en œuvre d'une option doctrinale illégale d'erreur comptable revient à l'en exclure. Dans le même sens, le principe d'étanchéité entre la loi et la doctrine administrative récemment posé par le Conseil d'État ¹⁵⁵, au terme duquel une modification législative ne saurait avoir ni pour objet ni pour effet, par elle-même, de régler le sort d'un tempérament doctrinal, confirme le rejet de la doctrine administrative dans le non-droit : en effet, « accepter que la loi puisse modifier la doctrine fiscale reviendrait à mettre cette dernière sur le même plan que la loi elle-même, ce qui serait lui faire beaucoup d'honneur et consacrerait l'existence, inacceptable au regard de l'article 34 de la Constitution, d'un pouvoir quasi-législatif permanent au profit de l'administration » ¹⁵⁶. Le principe d'application littérale de la doctrine administrative et le refus subséquent de l'interpréter participe de la même logique : « si la doctrine ne peut s'interpréter, c'est parce qu'elle ne constitue pas une norme » ¹⁵⁷.

Par conséquent, bien que le juge de l'impôt ait les plus grandes difficultés à faire authentifier l'existence de son pouvoir créateur par les « gardiens du temple » en raison de la précarité qui affecte ses interprétations, il ne reste pas totalement démuné dans la rivalité qui l'oppose à l'administration. Par ailleurs, les rapports de connivence qui lient la jurisprudence à d'autres sources non formelles confortent son statut, toujours incertain.

¹⁵² CE, Ass., 3 fév. 1989, n° 74052, *Alitalia*, *RJF* 3/89, n° 299, concl. N. Chahid-Nourai, p. 124 et s. (sol. impl.).

¹⁵³ CE, 4 juin 1982, n° 12 553 et 15142, concl. Rivière, *DF* 83, n° 6, com. 192 ; CE, 7° et 9° s.s., 7 oct. 1987, n° 66211 et 66210, *DF* 88, n° 99, p. 337, obs. G. Tixier et X. Rohmer, concl. B. Martin Laprade et CE, 9° et 7° s.s., 12 juin 1987, n° 41369, *Bournonville*, *RJF* 8-9/87, n° 902 ; chron. M. Liébert-Champagne, « Contrôle fiscal – Portée de l'article L 80 A du LPF », *RJF* 10/87, p. 507 et s. ; *adde* M. Cozian, « La distinction des erreurs comptables et des décisions de gestion », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 3° éd., *op. cit.*, p. 178 et s., spéc. n° 10 et 11.

¹⁵⁴ C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.F. Racine, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 2000, thème n° 33, « La théorie des erreurs et des décisions de gestion », p. 482 et s., spéc. n° 3.

¹⁵⁵ Avis, CE, Sect., 20 oct. 2000, n° 222675, *Bertoni*, *DF* 2001, n° 10, com. 201, concl. G. Bachelier, *RJF* 1/1, p. 10 et *BDCF* 1/01, n° 7.

¹⁵⁶ M. Guyomar et P. Colin, « Doctrine administrative – étanchéité avec la loi fiscale », *AJDA* 2000, n° 12, p. 993 et s., spéc. p. 996.

¹⁵⁷ J. Turot, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* 5/92, p. 371 et s., spéc. p. 375 ; pour une application récente, voir CE, 31 mai 2000, n° 187165 et 187166, *MM Bourin*, *DF* 2001, n° 9, com. 177.

b) Les rapports de connivence entre les sources non formelles du droit fiscal

Le principe de légalité de l'impôt et l'imbrication administration/législateur forment autant d'obstacles à la reconnaissance sans réserve d'un pouvoir prétorien. Bien qu'une partie de la doctrine admette l'existence de normes jurisprudentielles¹⁵⁸, le droit fiscal jurisprudentiel reste affecté d'un handicap lié à son mode de formation : dans un système de droit écrit, sa validité demeure hasardeuse. Si l'effectivité du droit jurisprudentiel l'autorise à revendiquer une validité empirique, la prééminence du critère formel dans un système légaliste¹⁵⁹ implique que ces normes ne seront jamais au mieux que tolérées. Par conséquent, le statut de la jurisprudence, ainsi que de l'ensemble des sources non formelles du droit fiscal, est toujours frappé d'incertitude. Mais, quel que soit le doute qui mutile leur reconnaissance, les sources non formelles du droit fiscal consolident leur positivité en s'appuyant l'une sur l'autre. Lorsque le juge se saisit des usages ou de la pratique extrajudiciaire, le mouvement est double. À défaut de tout renvoi de la loi, usages professionnels et pratique fiscale déformante forment autant de normes de nature *infra*-juridique. Elles ne peuvent se révéler règles de droit qu'autant qu'une autorité habilitée à dire le droit les a consacrées comme telles. Ces sources non formelles sont entièrement dépendantes de la jurisprudence. En retour, le juge de l'impôt trouve matière à asseoir son pouvoir créateur : en consacrant de nouvelles sources, il s'affirme lui-même comme source du droit fiscal.

- La jurisprudence et les usages professionnels

Les usages auxquels la jurisprudence se réfère en matière d'assiette de l'impôt sont autant d'usages conventionnels. Le juge de l'impôt ne ferait donc guère plus que se soumettre à la loi et aux directives d'interprétation des conventions définies par l'article 1135 du Code civil. Par conséquent, il ne s'agirait que d'une variété de coutume *secundum legem* tirant sa force juridique de la délégation indirecte de la loi¹⁶⁰. Pourtant, l'usage conventionnel acquiert, entre les mains du juge fiscal, une singulière autonomie tant dans sa définition que dans son régime juridique.

D'une part, la jurisprudence fiscale retient en effet de l'usage une définition toute particulière¹⁶¹ en affirmant que « par usages, il y a lieu d'entendre les pratiques qui, en rai-

¹⁵⁸ M. Ch. Bergerès, « les normes jurisprudentielles en droit fiscal », *DF* 2000, n° 13, p. 549 et s. ; P. Serlooten, *Droit fiscal des affaires*, *op. cit.*, p. 10 et J.-P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, thèse, Bordeaux I, 1984.

¹⁵⁹ F. Ost et M. Van de Kerchove, *Le système juridique entre ordre et désordre*, PUF, 1988, spéc. p. 20 et 21 et A. J. Arnaud, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, *op. cit.*, p. 637.

¹⁶⁰ J. Ghestin, G. Goubeaux et M. Fabre-Magnan, *Traité de droit civil, introduction générale*, *op. cit.*, p. 508 et s., n° 552 et s.

¹⁶¹ Le juge de l'impôt retient une définition identique de l'usage lorsque la loi fiscale y renvoie ; sur la délégation aux usages comptables relatifs aux durées d'amortissement opérée par l'article 39-1-2° du CGI, voir CE, 7° et 8° s.s., 24 fév. 1988, *Sté d'utilisation rationnelle des gaz*, concl. O. Fouquet, *G.P.* 10/11 juin 1988, p. 409 et s. ; *RJF* 4/88, n° 385 ; chron. M. Liébert-Champagne, « Les amortissements », *RJF* 4/88, p. 214 et s. ; pour une étude particulière sur la question, voir J.-P. Cossin, « La déductibilité fiscale des

son notamment de leur ancienneté, de leur fréquence ou de leur généralité, sont regardées comme normales dans le secteur d'activité considéré »¹⁶². L'acceptation ainsi fixée s'écarte de celle traditionnellement retenue par le juriste qui l'identifie à une pratique ancienne, constante, notoire et générale¹⁶³ : les conditions de généralité, de fréquence et d'ancienneté n'y sont pas cumulatives mais alternatives. Une telle souplesse dans la définition de l'usage permet au juge fiscal de faire accéder à la « juridicité » des pratiques assurément normatives dans le milieu dont elles émanent mais ordinairement regardées comme dépourvues de toute valeur juridique. Ainsi, en matière de courtage en produits du sol et dérivés, ce que le juge place sous la notion d'usage permettant de repousser la date de rattachement des créances au bénéfice imposable à la réalisation d'opérations postérieures à la conclusion de l'accord entre les parties rapprochées¹⁶⁴, n'est autre qu'une recommandation professionnelle¹⁶⁵. Or, en consacrant les effets fiscaux de telles normes privées, le juge de l'impôt participe à la dilution de la notion de coutume, à son « effritement » par « ascension à la vie juridique de pratiques mal définies »¹⁶⁶. À rebours, le pragmatisme jurisprudentiel peut également être interprété comme une adaptation des catégories juridiques classiques à l'évolution des ordres normatifs privés sécrétant des normes qui, sans épouser les contours de la coutume ni même ceux de l'usage, n'en sont pas moins contraignantes et communément respectées¹⁶⁷. Mais, le juge de l'impôt ne se contente pas d'infléchir l'appréhension classique du phénomène coutumier.

D'autre part, la jurisprudence prend une singulière distance avec le régime juridique de l'usage conventionnel. Celui-ci puisant ordinairement sa force juridique dans la fiction de la commune volonté des parties, n'a de valeur que supplétive : si le silence des parties fait présumer leur acceptation tacite d'un usage dont elles ont toutes deux connaissance, en revanche, l'usage ne saurait évincer la volonté exprimée des parties¹⁶⁸.

amortissements, l'ambiguïté de la notion d'usage : l'exemple hôtelier », *RFC* 6/96, n° 279, p. 47 et s.

¹⁶² CE, 8^e et 9^e s.s., 6 juil. 1994, n° 116079, *Sté Profat investissements*, préc.

¹⁶³ J. Ghestin, G. Goubeaux et M. Fabre-Magnan, *Traité de droit civil, introduction générale*, *op. cit.*, p. 503 et s., n° 544.

¹⁶⁴ CE, 8^e et 9^e s.s., 6 juil. 1994, n° 116079, *Sté Profat investissements*, préc.

¹⁶⁵ C'est ce qu'il résulte de la décision de CAA en date du 13 fév. 1990 (*RJF* 5/90, n° 515) cassée par l'arrêt du CE ci-dessus mentionné : « Considérant en troisième lieu, que de simples recommandations émanant d'organisations professionnelles n'établissent pas l'existence d'usages selon lequel le courtier a l'obligation d'assurer le suivi du marché jusqu'à son exécution complète et n'acquerrait droit à rétribution de ses services qu'à compter de la livraison des marchandises ou de leur paiement par le vendeur ».

¹⁶⁶ B. Oppetit, « Sur la coutume en droit privé », *Droits* 3/86, p. 39 et s., spéc. p. 50.

¹⁶⁷ Voir en ce sens, A. Pirovano, « Introduction critique au droit commercial contemporain », *RTD Com.* 1985, p. 219 et s., selon lequel, le régime juridique des usages conventionnels traduit « de la notion de présomption de volonté » : « en fait, cette acceptation tacite est souvent une acceptation forcée », « le contrat masque un pouvoir réglementaire privé qui remet en cause la distinction acte contractuel/acte réglementaire » ; *adde* F. Osman, « Avis, directives, codes de bonne conduite, recommandations, déontologie, éthique, etc. : réflexions sur la dégradation des sources privées du droit », *RTD Civ.* 1995, p. 509 et s.

¹⁶⁸ M. Pédamon, « Y a-t-il lieu de distinguer les coutumes et les usages en droit commercial ? », *RTD Com.* 1959, p. 335 et s.

Mais, le juge de l'impôt ne semble pas l'entendre de cette façon. Ainsi, en matière de détermination de la date de rattachement des créances nées de vente de stocks, tout en posant le principe de synonymie entre la notion fiscale de livraison de l'article 38-2 bis du CGI et la notion civile de délivrance, il réserve le cas d'un rattachement anormalement différé de la créance¹⁶⁹. Or, le paramètre d'appréciation de la normalité de la date de rattachement étant donné par les usages professionnels¹⁷⁰, ceux-ci ont, de ce fait, une valeur supérieure à la volonté exprimée des parties qu'ils peuvent primer¹⁷¹. L'usage conventionnel acquiert donc, en matière fiscale, une valeur normative autonome, indépendante de la volonté des parties : l'usage est détaché de la volonté des parties pour être érigé en règle juridique autonome. Cela ne manque pas de rejaillir sur son régime procédural qui, contrairement aux usages conventionnels qui relèvent de l'appréciation souveraine des juges du fond et dont l'inapplication ou la violation ne donne pas ouverture à cassation, sous réserve de dénaturation¹⁷², offre prise au contrôle du Conseil d'État, juge de cassation¹⁷³.

En « juridicisant » de la sorte une norme professionnelle par la notion d'usage dont elle épouse pourtant imparfaitement les contours, la jurisprudence s'affirme elle-même comme source de droit. Les rapports entre jurisprudence et pratique fiscales révèlent une même connivence entre sources non formelles du droit fiscal.

- La jurisprudence et la pratique fiscale déformante

Dès lors que la loi fiscale n'institue pas de délégation au profit de la pratique extrajudiciaire et que cette dernière ne se laisse pas contenir dans la notion de coutume fautive d'en réunir les éléments caractéristiques¹⁷⁴, la pratique fiscale déformante est maintenue dans le domaine de l'*infra*-droit : toute la caution doctrinale ne suffit pas à l'en extraire¹⁷⁵. Pourtant, ces deux voies n'épuisent pas tous les modes d'accès à la « juridicité ». Ce n'est pas sans raison que la doctrine contemporaine se complaît dans la démonstration de la « juridicisation » de normes privées émanant d'ordres *infra*-étatiques par le juge qui trouve dans les chartes, codes de bonne conduite, directives et autres recommandations professionnelles autant de standards comportementaux du bon professionnel lui permettant d'apprécier l'existence d'une faute et d'en sanctionner la violation¹⁷⁶. C'est en effet au juge qu'il incombe de clore le système juridique étatique :

¹⁶⁹ CE, 8^o et 7^o s.s., 4 mars 1991, *Quié*, préc. : « que si le Ministre soutient que les opérations sus-indiquées (capsulage, étiquetage, conditionnement) et la sortie des chais desdits vins avaient été différées du fait de la volonté de l'acquéreur, il ne l'établit pas ».

¹⁷⁰ J. Turot, « Le fisc et la peau de l'ours », préc., spéc. p. 321.

¹⁷¹ *Contra* M. Cozian, « La méthode de la comptabilité d'engagement », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 10, p. 144 et 145, n^o 30.

¹⁷² M. Pédamon, « Y a-t-il lieu de distinguer les coutumes et les usages en droit commercial ? », préc., spéc. p. 355 ; G. Ripert et R. Roblot, *Traité de droit commercial*, tome I, par M. Germain, LGDJ, 1996, p. 26, n^o 52.

¹⁷³ CE, 8^o et 9^o s.s., 6 juil. 1994, n^o 116079, *Sté Profat investissements*, préc.

¹⁷⁴ L'élément psychologique est notamment défaillant, les contribuables n'ayant aucunement la conviction de se conformer à une règle obligatoire.

¹⁷⁵ P. Diener, « Pathologie de la doctrine juridique en droit des affaires », préc., spéc. p. 150, n^o 22.

¹⁷⁶ G. Farjat, « Réflexions sur les codes de conduite privés », in *Le droit des relations économiques internationales*, Études offertes à B. Goldman, Litec, 1982, p. 62 et 63 ; F.

« parmi les acteurs du système juridique, ne sont-ils pas ceux qui sont explicitement investis de la tâche de « dire le droit » ? Chargés de la « *jurisdictio* », il leur revient non seulement de trancher les litiges à la lumière du droit, mais aussi, par le fait même, de décider de manière ultime si une règle ou une prérogative constitue ou non du droit »¹⁷⁷. En d'autres termes, c'est par la bouche du juge que se délimitent le droit et le non-droit et que s'opèrent les échanges entre le droit et son environnement.

S'agissant du système fiscal, il est le garant des mécanismes correcteurs de la pratique fiscale des contribuables¹⁷⁸ : c'est sous son contrôle que l'administration peut requalifier une opération en faisant usage de la procédure de répression des abus de droit. Il lui appartient donc *in fine* de tracer la ligne de partage entre le licite et l'illicite, entre ce qui s'agrège au système juridique et ce qui ne mérite pas sa protection et doit en être rejeté. Bien que la sanction – l'inopposabilité – ne produise d'effet que pour les besoins d'application de la loi fiscale et qu'elle n'ait ni la majesté ni la plénitude des effets attachés au prononcé d'une nullité, la portée de la démarche du juge fiscal s'inscrit pourtant dans cette logique de départ entre le droit et le non-droit. Appelé à se prononcer sur le point de savoir si tel ou tel montage est constitutif d'un abus de droit au sens de l'article L 64 du LPF, s'il retient l'abus de droit et l'inopposabilité de ce dernier à l'administration, il le prive d'un de ses effets juridiques. Ce faisant, il lui ôte toute prétention à la validité¹⁷⁹, tout au moins, dans l'ordre fiscal. Par conséquent, quoique la sanction ne produise d'effet qu'à l'égard du droit fiscal, cette manière de disqualification constitue bien une forme de refus de la protection du droit et partant, de rejet dans le non-droit. C'est bien une logique de validité qui anime le juge fiscal lorsqu'il a à se prononcer sur le caractère abusif ou non d'un montage quelconque. Or, si l'on s'attache à dégager les lignes de force de la jurisprudence, force est de constater un relâchement constant de la notion et, par ricochet, une validation croissante, entre les mains du juge fiscal, des montages à la base de la notion de pratique fiscale déformante¹⁸⁰. Commun aux deux ordres de juridictions, le retrait de l'abus de droit, patent dans les opérations de

Osman, « Avis, directives, codes de bonne conduite, recommandations, déontologie, éthique, etc. : réflexions sur la dégradation des sources privées du droit », préc., p. 509 et s., spéc. p. 523 et s. et L. Boy, « La valeur juridique de la normalisation », in « *Les transformations de la régulation juridique* », *op. cit.*, p. 183 et s., spéc. p. 186 à 190.

¹⁷⁷ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, LGDJ, 1992, p. 265.

¹⁷⁸ P. Amselek, « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », *DF* 83, p. 1176 et s.

¹⁷⁹ « Caractère d'une norme ou d'un acte juridique auquel on reconnaît, dans un ordre juridique donné, qu'ils ont les effets que leurs auteurs entendent leur conférer », A. J. Arnaud, *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, *op. cit.*, p. 635.

¹⁸⁰ P. Serlooten, « Les nouveaux contours de l'abus de droit appliqué à la transmission des entreprises », *DF* 93, n° 50, p. 1954 et s. et « La modernisation progressive du droit fiscal des affaires, le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises », *DF* 98, n° 14, p. 454 ; J.-Cl. Parot, « Opérations sur le capital, pour une relecture de la jurisprudence de la Cour de cassation », *DF* 98, n° 6, p. 186 et s. et « Restructurations de sociétés : les conditions de qualification de l'abus de droit dans la jurisprudence judiciaire et administrative », *Rev. des sociétés* janv./fév. 2001, p. 16 et s.

restructuration de sociétés ¹⁸¹, affecte tant le domaine de la simulation que celui de la fraude à la loi ¹⁸². L'application des principes du droit privé, notamment la personnalité juridique et l'opacité de la personne morale ¹⁸³ ou l'élargissement compréhensif de la catégorie des motifs extra fiscaux ¹⁸⁴, font désormais obstacle à la requalification de l'opération.

Par conséquent, l'application toute nuancée que fait le juge de l'impôt des mécanismes correcteurs de la pratique fiscale déformante, loin de parvenir à son éradication, aboutit à sa consécration. Certes, on pourra objecter que si le refus d'identifier un abus de droit dans un montage quelconque conduit à la validation de ce dernier, celle-ci ne produit d'effet, en raison de l'autorité relative de la chose jugée, qu'à l'égard de cette seule opération et ne constitue nullement un chèque en blanc délivré à la pratique. Le recul de l'abus de droit n'aurait donc point pour effet de transformer la pratique fiscale déformante en source du droit fiscal. Pourtant, le juge n'ignore pas que le retentissement de sa décision déborde du seul cadre des parties au litige : averti d'un « contentieux de série » ¹⁸⁵, il se prononce au regard du rayonnement de sa décision. En d'autres termes, la validité de tel ou tel montage emporte validation de la recette elle-même et consécration de l'activité créatrice de la pratique extrajudiciaire en droit fiscal.

¹⁸¹ *Ibidem* ; adde M. Cozian, « Abus de droit et restructuration de sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 4, p. 66 et s.

¹⁸² M. Cozian, « La notion d'abus de droit », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc. 2, p. 19 et s.

¹⁸³ Article 5 de la loi du 24 juil. 1966 : Cass. com., 7 mars 1984, *Beauvallet*, *DF* 84, n° 26, com. 1293 ; *RJF* 6/84, p. 397 ; *JCP éd. E.* 84, II, 14354, note C. David ; *Rép. Defr.* 84, p. 1246, note B. Jadaud ; *Rev. des sociétés* 1985, p. 406, note J.-P. Sortais ; *RTD Com.* 1984, n° 685, obs. M. Jeantin ; chron. E. Kornprobst, « Une jurisprudence fiscale réaliste : le desserrement du carcan juridique entravant l'adaptation des entreprises à leur environnement économique », *DF* 84, n° 30, p. 989 et s. (cession massive de droits sociaux) ; article 1844-3 du Code civil : Cass. com., 7 mars 1984, *Le Joncour*, *DF* 84, n° 23-24, com. 1182 ; *RJF* 6/84, p. 396 ; *Rev. des sociétés* 1984, n° 4, p. 804, note M. Jeantin et *Rép. Defr.* 1984, p. 1243, note B. Jadaud (changement de forme sociale) ; article 5 de la loi du 24 juil. 1966 : Cass. com., 21 avril 1992, *Saphymo Stel*, *DF* 93, n° 8, com. 397 ; *Bull. Joly* 1992, p. 683, note Ph. Derouin (opération de filialisation-cession) ; articles 69 et 72-1 de la loi du 24 juil. 1966 : Cass. com., 10 déc. 1996, *Sté RMC France*, *DF* 97, n° 17, com. 471, obs. P. Dibout ; *JCP éd. E.* 97, II, 923, note H. Hovasse (transformation-cession).

¹⁸⁴ Motifs familiaux (Cass. com., 19 avril 1988, « Donizel », *DF* 88, n° 32-38, com. 1733, *RJF* 2/89, n° 240, *JCP éd. E.* 89, II, 15550, note A. Grandroute ; Cass. com. 9 oct. 1990, *De Prunèle*, *DF* 90, n° 12, com. 1564, *JCP éd. Not.* 91, II, p. 303, obs. P. Fernoux), patrimoniaux (CE, 7° et 9° s.s., 4 nov. 1988, n° 62221 et 74341, *Javelle*, *DF* 89, n° 29, com. 1487, *RJF* 1/89, n° 36, concl. B. Martin-Laprade, p. 30 s.) ou économiques (CE, 7° et 9° s.s., 21 mars 1986, n° 53002, *Auriège*, *DF* 86, n° 31, com. 1446 ; *RJF* 5/86, n° 470, concl. O. Fouquet, p.267) ; voire simple prise en considération des « effets (juridiques) multiples » des actes (Cass. com., 10 déc.1996, *Sté RMC France*, préc.), interprétation rendue incertaine depuis la décision Cass. com., 10 juin 1997, *Sté Béton Chantier du Lot*, *RJF* 11/97, n° 1083 ; adde B. Plagnet, « La non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises », *BF* 11/99, p. 687 et s., spéc. n° 4.

¹⁸⁵ Voir, par exemple, G. Bachelier, concl. sous avis, CE, 20 oct. 2000, n° 222675, *Bertoni*, préc., spéc. p. 10.

Les sources du droit fiscal se déterminent librement, de manière existentielle, en dehors des catégories formelles par lesquelles la dogmatique juridique entend en rendre compte. Quand bien même on voudrait évacuer le pluralisme juridique que révèle le libre jeu des sources du droit fiscal par incantation du critère de validité formelle, seul censé régir l'appartenance au système juridique de ses différentes composantes, et rejeter dans le non-droit les nouveaux éléments qui jaillissent et s'y agrègent, il n'en reste pas moins que ces derniers peuvent toujours se réclamer du critère de validité empirique : leur effectivité entraîne leur positivité. Ces nouveaux éléments revendiquent de la sorte leur appartenance au système juridique. Mais, entre le non-droit et le panjuridisme d'une positivité dilatée jusqu'au non-sens, leur « juridicité » procède vraisemblablement d'une voie médiane qu'il reste à déterminer. En d'autres termes, évoquer l'existentialisme des sources du droit fiscal, consubstantiel à l'irréductible liberté qui règne en la matière ¹⁸⁶, revient donc à chercher les voies de son dépassement.

II. — LE DÉPASSEMENT D'UNE CONSTRUCTION EXISTENTIALISTE DES SOURCES DU DROIT FISCAL

Les processus d'engendrement du droit débordent toujours l'exigence transcendante à laquelle la doctrine s'efforce de le rattacher. Les sources du droit fiscal suintent, transpirent des carcans formels et dogmatiques dans lesquels les « faiseurs de systèmes » tentent de les enfermer. Les processus d'engendrement du droit, nonobstant leur caractère codifié, « normé » par le droit positif, se construisent librement, s'affranchissant à chaque instant des cadres conceptuels *a priori*. La prise de conscience d'une telle liberté dans la genèse des sources du droit fiscal, indépendamment des prismes théoriques, déroute le juriste et fait naître en lui le sentiment de l'absurde : toute tentative d'ordonnement de la matière serait vaine, vouée à l'échec, toujours précaire et incertaine.

Cet insurmontable hiatus entre l'aspiration doctrinale à la restitution de clarté, de cohérence et de sens du phénomène juridique et la réalité de ce dernier, qui n'a de cesse de la nier, débouche sur un « existentialisme juridique ». Bien qu'elle émaille peu la doctrine juridique en raison du « culte de l'essence » ¹⁸⁷ qui la domine, la référence à l'existentialisme jalonne pourtant, çà et là, la pensée juridique. Elle pointe à l'apogée de cette philosophie ¹⁸⁸ ou lorsque les accidents de l'histoire lui confèrent un regain d'actualité ¹⁸⁹. Cependant, derrière ce qui pourrait apparaître comme pure contingence, rapprochement factuel et artificiel, c'est en réalité une autre manière de concevoir le phénomène juridique qui est à l'œuvre : le droit est dépouillé de sa gangue transcendante. L'existentialisme juridique se caractérise par un rejet des catégories abstraites et des notions préformées, responsables d'un découpage arbitraire de la vie au

¹⁸⁶ Sur la portée de la métaphore onirique des « sources » du droit, voir P. Amsselek, « Brèves réflexions sur la notion de sources du droit », *préc.*, p. 251 et s.

¹⁸⁷ B. Chenot, « L'existentialisme et le droit », *RFSP* 1953, p. 57 et s.

¹⁸⁸ *Ibidem*.

¹⁸⁹ P. Amsselek, « L'étonnement devant le droit », *Arch. phil. droit*, tome XIII, 1968, p. 163 et s.

nom d'une classification immuable¹⁹⁰ ; la réalité juridique déborde sans cesse le cadre intellectuel artificiel, le prisme fallacieux des concepts dogmatiques. En ce sens, en droit comme ailleurs, « l'existence précède l'essence »¹⁹¹ : c'est le vécu, l'expérience libre du droit à l'œuvre qui déterminent ce dernier, engendrent, si l'on y tient absolument, définitions et concepts¹⁹² et non l'inverse. Par ailleurs, cette référence philosophique émerge sous la plume d'auteurs sensibles aux mutations qui affectent tant les découpages et catégories juridiques que les conditions d'élaboration du droit sous l'influence de l'État providence dont le droit matériel supplante peu à peu le droit formel de l'État libéral. En d'autres termes, la philosophie existentialiste est invoquée lorsque les représentations symboliques du phénomène juridique, solidement enracinées et apparemment inébranlables, ne suffisent plus à expliquer les modes de régulation sociale et lorsque le doute, l'angoisse, le sentiment de l'absurde, autant de thèmes de l'existentialisme, submergent le juriste confronté à la désagrégation des concepts abstraits par lesquels il s'efforce de rendre compte de son objet.

Ici point l'extraordinaire contemporanéité de la philosophie existentielle que l'on se plaît à souligner, un peu partout, de nos jours¹⁹³. Si le sentiment de l'absurde étreint à

¹⁹⁰ « La conception française du droit était cartésienne et classique, harmonieuse et rassurante, les notions juridiques bien enracinées dans l'éternel, solidement abstraites et simplement générales... Ces avantages pratiques ont survécu à l'ébranlement des dogmes mais il est difficile de les concilier avec une vue lucide des conditions de formation du droit... Les conditions d'élaboration du droit décevront toujours en effet l'ambition de fixer un système de principes et de règles expliquant et gouvernant les sociétés comme celles de Newton le monde solaire... Le législateur suit l'opportunité... Le juge ne se pose aucune question de dogme... Ainsi serait confirmée l'idée que le droit ne peut être traité comme une synthèse d'idées générales et de notions abstraites. Détaché du contexte politique et social, il devient incompréhensible. Ni les lois, ni les règlements ne procèdent de notions qui leur sont en quelque sorte surajoutées... La stabilité des notions juridiques est le privilège des civilisations mortes, une relative stabilité est le luxe des périodes calmes. C'est alors que tout évolue d'un mouvement si lent que n'apparaît pas la précarité des solutions quotidiennes. Juges et législateurs ne peuvent se permettre de rester fidèles à des habitudes qu'on prend pour des dogmes... *C'est le mouvement de la vie qui montre le Néant des notions a priori et souligne la discordance entre les théories d'hier et le comportement quotidien des institutions et des hommes, engagés les uns et les autres dans les dures nécessités de l'existence* », B. Chenot, « L'existentialisme et le droit », préc. p. 535.

¹⁹¹ J.-P. Sartre, *L'existentialisme est un humanisme*, Genève, Nagel, 1946, p. 17.

¹⁹² Voir en ce sens, G. Vedel, « Le droit économique existe-t-il ? », in *Mélanges P. Vigreux*, p. 767 et s., lequel, s'interrogeant sur le point de savoir si le droit économique constitue ou non une branche autonome du droit, affirme : « L'essence d'un être - je veux dire sa définition - se révèle au bout du chemin, non au commencement » (p. 768). Il s'ensuit que les voies permettant de définir le droit économique ne peuvent procéder d'un « choix *a priori* par les voies de la logique formelle ». Cette définition ne peut découler que d'une démarche fonctionnelle et empirique, ce qui implique que le droit économique « se saisit de façon existentielle et [qu'il] n'est pas sûr qu'on puisse le définir de façon très précise ou autrement qu'à titre provisoire » (p. 780).

¹⁹³ Voir, par exemple, F. Beigbeder, *Dernier inventaire avant liquidation*, Grasset, 2001, p. 215-216, qui, à propos de *L'étranger*, d'A. Camus, écrit : « Au moment de conclure ce dernier inventaire avant liquidation, alors que la fin du monde approche tranquillement et que l'homme organise sa propre disparition en souriant, n'y a-t-il pas une légère ironie à voir Camus s'emparer de la première place, lui qui nous a expliqué que le secret du bonheur consistait à s'accommoder de toutes les catastrophes ? ».

nouveau le juriste, c'est que celui-ci n'est plus assuré de la pertinence de ses représentations classiques : que l'on décrive la crise du « modèle de régulation par le haut », de plus en plus obligé de composer avec une « régulation par le bas »¹⁹⁴, ou l'avènement d'un droit post-moderne¹⁹⁵ qui a partie liée au phénomène de globalisation¹⁹⁶, il ne s'agit finalement que de faire état d'une nouvelle crise de notre système juridique née de l'effondrement des représentations classiques des processus d'engendrement du droit. En effet, les mutations d'ordre économique et technique qui affectent nos sociétés contemporaines sont telles que, tout en bouleversant les conditions de production de l'activité doctrinale, créatrice d'essences et de dogmes, elles introduisent les éléments propres à renforcer une construction existentialiste des sources du droit fiscal (A). Toutefois, face à ce qui peut sembler du désordre, la science du droit contemporaine élabore de nouveaux paradigmes ayant pour fonction non seulement de rendre moins opaque la complexité inextricable des modes actuels de formation du droit mais encore de réviser le statut de l'activité scientifique. Ce faisant, elle se dote des instruments nécessaires au dépassement d'une appréhension existentialiste des sources du droit fiscal (B).

A. — *Une construction existentialiste des sources du droit fiscal*

Les sources du droit fiscal s'échafaudent indépendamment des représentations théoriques classiques. Toutefois, une existence affranchie des concepts doctrinaux, dans lesquels la pensée juridique tente de les enfermer, est facilitée par les mutations affectant nos sociétés contemporaines. Les mouvements d'ordre technique et économique rétroagissent sur les processus d'engendrement du droit en leur permettant de s'amender des dogmes établis. D'un côté, ces sociétés, dites « de l'information »¹⁹⁷, introduisent de nouveaux modes de diffusion de l'information juridique. À ce titre, le développement des banques de données favorise la consolidation en tant que sources du droit fiscal de sources documentaires dont le statut est des plus incertains au regard des principes juridiques classiques (1). D'un autre côté, les sociétés contemporaines sont dominées par l'économie de marché. Or, la logique de marché, tout en pénétrant les centres de production du droit savant, modifie les modes d'appréhension doctrinaux des sources du droit fiscal. En ce sens, la concentration dans le marché de l'édition juridique, caricaturale dans le secteur de l'édition fiscale, induit une mutation des modes de production des biens doctrinaux également peu propice à la répétition des essences et autres dogmes canoniques (2).

¹⁹⁴ J. Commaille, *L'esprit sociologique des lois*, op. cit., spéc. p. 197.

¹⁹⁵ J. Chevallier, « Vers un droit post-moderne ? Les transformations de la régulation juridique », *RDP* 3/98, p. 659.

¹⁹⁶ A. J. Arnaud, *Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons d'histoire de la philosophie du droit et de l'État*, LGDJ, 1998, p.147 et s.

¹⁹⁷ Sur le développement de l'Internet comme appel à la réflexion sur les techniques fiscales, la signification et les fonctions de l'impôt et sur les processus de production des normes fiscales dans la « société globale de l'information », voir O. Boutellis, « Les nouveaux horizons de la politique fiscale dans la société globale de l'information », *DF* 2000, n° 7, p. 322 et s.

1. – Les incidences de la modification des modes de diffusion de l'information juridique sur les processus de construction des sources du droit fiscal

La diffusion de l'information emprunte de plus en plus le canal des banques de données. L'essor de l'informatisation des sources documentaires apparaît sans précédent : il est peu de publications périodiques qui ne doublent leur système d'abonnement par un support informatique. Or, l'informatisation documentaire n'est pas sans conséquence sur la représentation des sources du droit fiscal. Une banque de données constitue avant tout, pour le producteur, un bien économique. Il en résulte que la détermination de son contenu est en grande partie dictée par des considérations de coût. L'informatisation des données juridiques bénéficie par conséquent essentiellement du droit statutaire. Les considérations économiques conduisent à une occultation des sources du droit dont l'informatisation serait trop onéreuse. Ainsi, l'essor de l'informatique documentaire s'effectue largement au détriment de la coutume et pourrait bien conduire à son déclin¹⁹⁸. Un tel appauvrissement dans la délivrance de l'information juridique pourrait donc bien *a priori* renforcer le principe d'exclusivité de la loi et vivifier le principe de légalité de l'impôt. Mais, le contenu des banques de données en matière fiscale ne semble pas servir le principe de suffisance du droit statutaire. Loin de s'en tenir à la diffusion des seules sources conventionnelles, législatives et réglementaires, l'informatique documentaire en droit fiscal favorise la diffusion de sources dont le statut est incertain, à l'instar de la doctrine administrative (a) ou de la jurisprudence (b). Ce faisant, elle conforte leur réception par tacite consensus et en dehors de tout questionnement théorique, dans le giron des sources du droit fiscal tenues pour acquises et légitimes.

a) L'informatisation de la doctrine administrative

La diffusion de la doctrine administrative est une caractéristique commune à l'ensemble des « banques de données ». Une telle diffusion facilite une utilisation toujours plus étendue de cette dernière. Bien qu'elle ne lie que l'agent en vertu du principe hiérarchique, elle atteint des cercles d'utilisateurs toujours plus larges : sa diffusion sur support informatique est, en effet, de nature à favoriser une utilisation par les praticiens du droit d'autant plus systématique que sa reproduction est rapide et que sa consultation est rendue plus aisée. L'informatisation de la doctrine administrative emporte donc deux corollaires. D'une part, l'élargissement de l'utilisation conforte

¹⁹⁸ Voir en ce sens, Cl. Thomasset et J. Vanderlinden, « Cantate à deux voix sur le thème "une révolution informatique en droit ?" », *RTD Civ.* 1998, p. 317 et s., spéc. p. 328 : « Si l'on considère que l'informatisation du droit s'effectue essentiellement comme nous l'avons vu précédemment, à partir des seules règles écrites étatiques, la plupart des pratiques qui constituent ce que nous avons appelé un pluralisme juridique resteront en dehors de ce processus. L'autre branche de l'alternative serait de se saisir de ces pratiques et de les informatiser à leur tour, ce qui leur donnerait reconnaissance et officialisation. Mais, sachant le coût en argent et en temps de cette opération, celle-ci demeure à l'état d'hypothèse. On ne s'étonnera dès lors pas que l'informatisation du droit contribue à son uniformisation et à la consolidation de sa forme étatique au profit de nouveaux experts ».

« l'effet écran » de la doctrine administrative ¹⁹⁹ : la diffusion ainsi assurée auprès de l'ensemble des praticiens est de nature à faire de l'interprétation administrative de la loi fiscale la référence commune et à écarter la primauté de la loi. D'autre part, une telle mise en circulation de la doctrine administrative, accompagnée d'une utilisation généralisée et systématique, sans questionnement préalable sur la valeur juridique de ce qui fait office de norme ²⁰⁰, participe d'une construction existentielle des sources du droit fiscal. Elle accrédite en effet, plus par habitude et par routine que par une quelconque épreuve d'argumentation, l'idée que la doctrine administrative constitue bel et bien une source du droit fiscal. C'est de façon toute similaire que l'informatique juridique assoit la prétention normative de la jurisprudence.

b) L'informatisation de la jurisprudence

L'informatique documentaire s'est édifiée sur le postulat d'une diffusion insuffisante de la jurisprudence ²⁰¹. Dès lors, elle s'applique à combler ce vide. En retour, elle assoit, au sein de la communauté des fiscalistes, la thèse d'une participation légitime de la jurisprudence à l'édification du droit fiscal. Elle rend de la sorte possible l'avènement d'un modèle herculéen de juge dont il n'a pourtant jamais été question tant le principe de légalité de l'impôt s'y opposait. En confortant de la jurisprudence parmi les sources du droit fiscal, l'essor de l'informatique documentaire appelle deux conséquences dérivées.

En premier lieu, l'informatisation de cette source documentaire entraîne un renouvellement des directives d'interprétation qui encadrent l'activité du juge. En instituant par impression la jurisprudence comme source du droit, l'informatique documentaire infléchit le principe de légalité. Par ricochet, le principe d'application littérale dont il s'assortit s'en trouve remis en cause. Le juge de l'impôt, ainsi assuré de sa puissance normative, peut se libérer du joug de ce principe muselant son pouvoir prétorien et faire jaillir de son activité interprétative de nouvelles directives. « Terme englobant », la notion de directives d'interprétation désigne l'ensemble des modèles comportementaux destinés à influencer l'activité herméneutique : les directives d'interprétation ne visent donc pas seulement les normes impératives s'imposant au juge mais également les suggestions et autres guides d'interprétation nonobstant l'absence de force contraignante de leur support ²⁰². En d'autres termes, par la mise en exergue de l'activité jurispru-

¹⁹⁹ Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, op. cit., p. 69 et s.

²⁰⁰ Le mépris de la pratique pour la hiérarchie des normes ou la confusion sur la force juridique respective des divers « éléments » qui composent le système affleure dans certaines décisions. Ainsi, le Conseil d'État, confronté à un usage débridé du dispositif de garantie des contribuables contre les changements de doctrine, est-il parfois obligé de rappeler que le juge de l'impôt est tenu d'examiner préalablement la situation du contribuable au regard de la loi fiscale ; ce n'est que si le contribuable ne peut obtenir satisfaction par application de cette dernière, que le juge examine si les conditions de mise en œuvre de la garantie sont réunies. Voir, par exemple, CE, plén., 25 fév. 1995, n° 390003, *Institut International de Formation École Parisienne des hôtesses*, *RJF* 4/85, n° 544.

²⁰¹ Ph. Nectoux et H. Manzanarès, *L'informatique au service du juriste*, Litec, 1987.

²⁰² F. Ost et M. Van de Kerchove, « Les colonnes d'Hermès : à propos des directives d'interprétation en droit », in *Interprétation et droit*, PUAM et Bruylant, 1995, p. 135

dentielle, l'informatique documentaire introduit de la plasticité et de la liberté dans le travail de l'herméneute. Or, une telle souplesse dans les principes d'interprétation reste encore occultée : attachée au principe de légalité de l'impôt, la doctrine n'a de cesse que d'enfermer l'interprétation jurisprudentielle dans un cadre contraignant. Pendant tout le XIX^e et le premier quart du XX^e siècle, doctrine et jurisprudence s'allient pour astreindre le juge au respect du principe d'application littérale ou d'interprétation stricte, lui déniaient de la sorte tout pouvoir créateur. Certes, la doctrine a depuis restitué audit principe ses limites exactes : l'application littérale ne concerne au mieux que les textes clairs, les textes ambigus ou obscurs pouvant faire l'objet d'une interprétation extensive ou restrictive par appui à des éléments extérieurs à leur libellé de nature à révéler la volonté du législateur²⁰³. Par conséquent, le reflet doctrinal des techniques contemporaines d'interprétation jurisprudentielle ne bannit nullement toute souplesse mais la règle du jeu n'en reste pas moins contraignante : les caractéristiques du texte fiscal déterminent de façon rigide la méthode d'interprétation idoine.

La diffusion de l'informatique documentaire est pourtant de nature à infléchir l'image rassurante d'un juge de l'impôt, toujours ramené à la loi par la lettre ou par l'esprit, toujours asservi à la loi fiscale, point de départ et but de son voyage. Pourtant celle-ci constitue une pâte bien molle entre ses mains. En renvoyant l'image d'une interprétation créatrice au détriment d'un texte censé se suffire à lui-même, en accoutumant à la nécessité d'une interprétation jurisprudentielle préalable et en desserrant le carcan impératif des directives d'interprétation tracé par la doctrine, l'informatisation de la jurisprudence opère un nivellement de la valeur des directives d'interprétation. Elle accroît la liberté du juge dans le choix des directives dont aucune n'est véritablement contraignante, sans jamais en privilégier aucune. Ni l'autonomie ni la non-autonomie n'ont de titre l'une plus que l'autre à guider l'activité interprétative du juge. Les mésaventures de l'article 38 quater de l'annexe III du CGI, fixant les rapports entre la loi fiscale et le plan comptable général, en fournissent une illustration. Cette disposition, qui prévoit que les entreprises doivent respecter les définitions du plan comptable sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles d'assiette, détermine également une directive d'interprétation : dans le silence de la loi fiscale, le respect des définitions du PCG s'imposent. De nature réglementaire, cette dernière lie en principe le juge. Pourtant, d'aucuns ont pu relever, certes à l'endroit d'une juridiction isolée mais non des moindres, l'ineffectivité de la règle spéciale de non-autonomie, évincée par le recours à d'autres méthodes interprétatives²⁰⁴. De même, en présence d'un texte clair, le juge de l'impôt n'est nullement

et s., spéc. p. 137-138 ; *adde* *Entre la lettre et l'esprit : les directives d'interprétation en droit*, Bruylant, 1989.

²⁰³ Ph. Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, *op. cit.*, deuxième partie ; P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, *op. cit.*, p. 555 et s.

²⁰⁴ J. Turot, « Activation des charges : la poule pondeuse et le poulet », *RJF* 12/94, p. 742, spéc. p. 745 : « dès la mise en place des cours administratives d'appel, la cour de Paris a manifesté une sensibilité différente des rapports comptabilité/fiscalité. Par l'arrêt *Villeroy et Boch* en 1990, la Cour administrative d'appel de Paris adoptait une démarche qui permettra d'écarter poliment mais systématiquement toute tentative par les entreprises d'invoquer cette disposition : le juge commence par interpréter la loi fiscale pour dégager une règle applicable au litige, puis constate en quelques mots à la fin de l'arrêt que, hélas, la

asservi au principe d'application littérale auquel il peut déroger²⁰⁵. L'informatique documentaire contribue donc à assouplir une règle du jeu, qui n'est ni aussi fermée ni aussi rigide que la doctrine l'enseigne. En semant le trouble, entretenant le doute sur la valeur respective des différentes sources documentaires dont la délivrance « brute » est affranchie des moules dogmatiques, elle augmente la liberté du juge dans la détermination de sa méthode d'interprétation et assoit sa puissance créatrice. À l'extrême, la diffusion de la jurisprudence fiscale par l'informatique documentaire tend à accréditer la thèse, soutenue par quelques rares auteurs, au terme de laquelle l'interprétation des textes fiscaux par le juge de l'impôt est libre, ne dépend que de la volonté de ce dernier et des limites qu'il estime devoir assigner à son action. Dans cette perspective, le juge de l'impôt ne fait pas dépendre son interprétation de considérations propres au texte mais des seules finalités qu'il poursuit ; le choix de la méthode d'interprétation ne répond nullement à une contrainte extérieure mais de la seule volonté du juge : il n'existe pas de méthode, à ce point impérative, qui encadrerait *a priori* de façon rigide son activité et limiterait son pouvoir prétorien²⁰⁶.

En second lieu, ce culte de la jurisprudence n'est rendu possible que par une diffusion plus large des décisions que celle à laquelle se livrent les hautes juridictions. À ce titre, la publication des arrêts de la Cour de cassation au Bulletin civil ou criminel obéit à une sélection opérée sur la base de critères fixes et destinée à rendre cohérente sa « doctrine ». Aussi celle-ci génère-t-elle une importante déperdition²⁰⁷. En élargissant de la sorte l'assiette de diffusion des données juridiques, les producteurs de bases de données retirent aux hautes juridictions leur parfait contrôle dans l'élaboration de la jurisprudence. La jurisprudence est en effet une « création collective »²⁰⁸ présupposant qu'une décision soit préalablement soustraite de la masse. Or, la maîtrise par le producteur de la base des paramètres de sélection des décisions lui confère la faculté de se lancer dans de véritables stratégies jurisprudentielles. Par la faculté d'occultation ou de mise en lumière, il commande le rayonnement d'un certain type de décision, lequel conditionne en retour tant l'activité du praticien dans la recherche du précédent²⁰⁹ que celle de la doctrine²¹⁰. Une telle hypertrophie de la connaissance des décisions travaille donc au

définition comptable n'est pas compatible avec ce qu'il vient de trouver... L'article 38 quarter joue dans le silence de la loi. Mais la loi fiscale saura-t-elle se taire?... Dès lors que le juge fait parler la loi, elle n'est plus silencieuse ».

²⁰⁵ Sur ce point, voir J. P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, *op. cit.*, p. 53.

²⁰⁶ J. P. Maublanc, *L'interprétation de la loi fiscale par le juge de l'impôt*, *op. cit.*, p. 52 et s.

²⁰⁷ Sur tous ces points, voir J. Léonnet, « La Cour de cassation et les problèmes d'éthique et de déontologie à l'occasion de la collecte des données juridiques pour les banques de données », in *Éthique et déontologie de l'informatisation du droit*, Les annales de l'IRETJ, Université de Montpellier I, 1995, p. 69 et s.

²⁰⁸ M. Ch. Rondeau-Rivier, « La jurisprudence expliquée aux apprentis juristes », *RTD Civ.* 1993, p. 89 et s. ; F. Zénati, *La jurisprudence*, Dalloz, 1991, p. 245 et s.

²⁰⁹ Sur les méthodes de travail des praticiens du droit et le règne de la jurisprudence sur la recherche documentaire de ces derniers, voir L. Karpik, *Les avocats, entre l'État, le public et le marché*, Gallimard, 1995, p. 306.

²¹⁰ Sur les mutations de la science juridique consécutives à l'hypertrophie de la connaissance des décisions, voir notamment, Ch. Atias, « La mission de la doctrine universitaire en

détriment de la cohérence globale du système : doctrine et hautes juridictions ne peuvent plus exercer pleinement leur fonction de mise en ordre ²¹¹, la première parce qu'elle n'a plus le temps ²¹² d'édifier « des cathédrales juridiques façon Planiol » ²¹³ et se disperse en simples « mises à jour » ²¹⁴ dans lesquelles se perdent et s'oublent peu à peu tous les dogmes, les secondes parce que le phénomène jurisprudentiel leur échappe pour partie ²¹⁵.

L'informatique documentaire, par la délivrance de sources brutes, toujours plus nombreuses et de plus en plus rapidement délivrées, est donc peu propice à la répétition des anciennes ou au jaillissement de nouvelles. Elle favorise donc une construction existentielle des sources du droit fiscal libérées de l'entrave des dogmes de la science juridique. Mais, la modification des techniques de recherche introduites par l'informatique ²¹⁶ ouvre de nouvelles perspectives pour la théorie juridique. Elle autorise notamment une redécouverte et un enrichissement des sources du droit fiscal. En effet, la consultation libre d'une banque de données au moyen d'une recherche en texte intégral permet au juriste de s'abstraire des prismes conceptuels qui président à la constitution des index alphabétiques : les rubriques de ces derniers ne sont jamais que le reflet des postulats doc-

droit privé », *JCP éd. G* 1990, I, 2999, spéc. n° 7 et 8 ; H. Croze, « Le droit malade de son information », *Droits* 4/86, p. 81 et s.

²¹¹ Sur le travail de rationalisation du système par la mise en ordre des solutions, la coordination des divers éléments et l'élimination des antinomies, voir notamment, A. Bernard et Y. Poirmeur, « Doctrine civiliste et production normative » et J. Chevallier, « Les interprètes du droit », in *La doctrine juridique, op. cit.*, p. 127 et s. et p. 259 et s., spéc. p. 275 et 276.

²¹² M. Gobert, « Le temps de penser de la doctrine », *Droits* 20/94, p. 97 et s.

²¹³ Ph. Jestaz, « Déclin de la doctrine ? », *Droits* 20/94, p. 85 et s.

²¹⁴ F. Ost, « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans les sociétés de l'information », in *Les transformations de la régulation juridique, op. cit.*, p. 427 : la doctrine « est contrainte de proposer de permanents recyclages, faute d'encore trouver le temps et le recul nécessaires aux grandes synthèses scientifiques. Alors que la doctrine classique se mouvait dans le "présent omnitemporel des vérités dogmatique", la science du droit est aujourd'hui contrainte à la tâche sisyphique de suivre une actualité réglementaire et jurisprudentielle en constante adaptation ».

²¹⁵ On songe ici notamment à la pression qui est exercée « par le bas » au moyen de la publicité conférée à un jugement posant une solution conforme aux attentes de la pratique et sous le poids de laquelle une haute juridiction doit finalement réviser une solution solidement enracinée dans un principe directeur du système juridique. Pour un exemple de cette « pression par le bas », voir la publicité et l'ampleur donnée au jugement du TA de Poitiers, en date du 21 nov. 1996 (*SA Hôtel Grill de Poitiers Nord*), qui a admis l'immobilisation et l'amortissement de l'usufruit de titres de participation apporté pour une durée déterminée à une société, d'abord dans une revue (*RJF* 1/97, n° 7) dûment complétée par la publication des conclusions du commissaire du gouvernement (*BDCF* 1/97, n°4) ainsi que d'une chronique approuvant ladite décision (P. Fernoux, « Monsieur le juge, persistez... L'usufruit est bien un droit amortissable », *BF* 2/98, p. 77 et s.), puis dans une encyclopédie fiscale (*Doc. Prat. F. Lefebvre*, BIC X, n°472), où la solution étant présentée comme ayant « une portée générale », semble destinée à infléchir la jurisprudence du Conseil d'État refusant l'amortissement de l'usufruit au motif que l'usufruitier, privé d'*abusus*, ne saurait faire figurer un tel bien au bilan faute d'en être propriétaire.

²¹⁶ Sur « la recherche inversée », voir J.-L. Meunier, « Évolution et perspectives de l'informatique documentaire juridique », *G.P.* 21-23 nov. 1985, doct., spéc. p. 649.

trinaux auxquels le chercheur est contraint de se plier et qui l'emprisonnent dans une appréhension immuable des sources du droit fiscal. Ainsi, la consultation d'une base par l'entrée du terme « usage », rubrique absente de toute table analytique en la matière, permet de découvrir que non seulement il n'est pas rare que le juge de l'impôt s'y réfère mais encore que de nombreux renvois de la loi fiscale aux usages professionnels ponctuent le CGI ²¹⁷.

L'informatisation du droit fiscal induit donc un mouvement paradoxal au sein du droit savant : d'un côté, par la profusion des éléments qu'elle lui donne à traiter, elle réduit la doctrine à une activité purement technique de mise à jour perpétuelle mais, d'un autre côté, elle lui ouvre de nouvelles perspectives en permettant à la science juridique ²¹⁸ de se soustraire aux principes immuables censés gouverner, sans remise en cause possible, la production normative en droit fiscal. La modification des modes de production des biens doctrinaux sous l'effet de la concentration dans le secteur de l'édition fiscale ne fait qu'accentuer ce mouvement.

2. – La modification des modes de production doctrinaux sous l'effet de la concentration sur le marché de l'édition juridique

Le secteur de l'édition juridique ne reste pas à l'abri du phénomène de concentration ; le marché de l'édition fiscale, dominé par deux groupes, revêt une structure oligopolistique. Les contraintes économiques pesant sur l'éditeur ont toujours affecté les

²¹⁷ En matière d'impôts directs, la référence aux usages professionnels ou locaux se retrouve dans les trois principales cédules de l'I.R. Dans le domaine des bénéficiaires agricoles, l'article 77 relatif au métayage, stipule que pour un bail à portion de fruits, la répartition des produits entre bailleur et métayer, s'effectue selon une répartition décidée par la commission départementale des impôts directs qui se prononce conformément aux usages locaux. En ce qui concerne le B.N.C., l'article 96 relatif au régime de la déclaration contrôlée prévoit l'absence de prise en compte des honoraires rétrocédés à des confrères selon les usages de la profession. Enfin et surtout, en matière de B.I.C., l'article 39-1-2° fixe le taux d'amortissement au regard de ce qui est admis pour chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. En matière de droits sur les alcools, le CGI renvoie aux usages locaux par des articles dont la formulation conserve un charme suranné. Ainsi, l'article 317 relatif aux bouilleurs de cru et posant une allocation en franchise, prévoit qu'en cas de métayage, l'allocation appartient au métayer qui a la faculté d'en rétrocéder une partie au bailleur et ce conformément aux usages locaux ou en vigueur dans la région ; l'article 441 exempte de droit de circulation vins, cidres et poirés qu'un récoltant transporte de son pressoir, lequel, lorsqu'il a la qualité de colon partiaire, de fermier ou de preneur à bail emphytéotique à rente remet au propriétaire ou reçoit de lui dans les mêmes limites, en vertu des baux authentiques ou d'usages notoires ; de même, l'article 456 admet des tolérances sur le montant des déclarations des assujettis en raison de la perte que peuvent occasionner durant le transport les « creux de route », cette perte étant évaluée par l'administration conformément aux usages du commerce.

²¹⁸ Sur la distinction des « démarches technologiques » regroupant la « technologie législative » et la « technologie dogmatique », d'une part, et « proprement scientifiques », d'autre part, dans l'activité théorique en droit, voir P. Amselek, « La part de la science dans les activités des juristes », *D.* 97, I, p. 337 et s.

auteurs ²¹⁹. Toutefois, la concentration dans le milieu de l'édition juridique inaugure un renouvellement radical des modes de production des biens doctrinaux. L'éditeur tend à devenir la figure déterminante et à éclipser celle de l'auteur ; par ricochet, les biens doctrinaux ainsi produits s'affranchissent des cadres conceptuels véhiculés par la dogmatique juridique.

Quoique la structuration du champ doctrinal prête à controverses, certains estimant que la doctrine française constitue une « entité », « un corps compact et homogène » dont l'entrée serait subordonnée au respect d'une procédure implicite et dont chacun des membres engagerait par ses écrits le corps tout entier ²²⁰, d'autres récusant cette analyse pour ne voir dans la doctrine qu'une mosaïque d'individus, chacun n'engageant jamais que lui-même ²²¹, les oppositions s'aplanissent autour d'une commune distinction entre les « ouvrages de pratique » et les « ouvrages de doctrine proprement dits » ²²². Le critère de ce clivage réside dans le caractère « scientifique », c'est-à-dire analytique et critique et non purement descriptif de l'écrit, ce label étant réservé à la seule doctrine *stricto sensu* ²²³. Or, c'est précisément cette distinction que la concentration économique dans le secteur de l'édition juridique tend à estomper. Ce phénomène économique entraîne en effet deux séries de mutations dans les modes de production des biens doctrinaux qui convergent pour retirer aux écrits doctrinaux l'estampille scientifique : tant le déclin de la controverse que le recours au salariat émancipent la production doctrinale des prismes dogmatiques et restituent, par-là, leur indépendance aux processus d'engendrement du droit fiscal.

D'une part, la concentration des maisons d'édition emporte le déclin de la controverse : celle-ci ne peut plus se nouer, faute de duellistes. Le déclin de la controverse opère corollairement une révision des techniques de construction du discours doctrinal. Tout écrit doctrinal s'inscrit en principe dans une « chaîne auto-référentielle et réursive » ²²⁴. Le propos doctrinal participe d'un processus collectif : la controverse est nécessaire à la production d'un discours scientifique ²²⁵. Cette méthode critique repose sur le postulat que le droit ne peut être étudié qu'au moyen d'une argumentation dialectique et s'appuie sur la conviction spécifique que « la connaissance juridique, qui n'est que de l'ordre du probable, n'est rien d'autre que la confrontation permanente d'opinions

²¹⁹ Voir en ce sens, R. Savatier, « L'inflation législative et l'indigestion du corps social », *D.* 77, I, p. 43 et s., où l'auteur affirme, à propos de la gestion doctrinale de l'inflation normative, qu'il « est impossible aux auteurs de méconnaître les impératifs financiers des éditeurs. Or, les ouvrages doctrinaux vieillissent si vite, dans l'abondance des arrêts et surtout des textes nouveaux, que ces éditeurs sont pris entre deux périls : celui de n'offrir à leurs lecteurs que des livres dépassés et celui de se ruiner en éditions si proches dans le temps, les unes des autres, que chacune aura un tirage trop faible pour couvrir le coût de sa fabrication ».

²²⁰ Ph. Jestaz et Ch. Jamin, « L'entité doctrinale française », *D.* 97, I, p. 167 et s.

²²¹ L. Aynès, P.-Y. Gautier et F. Terré, « Antithèse de "l'entité" (à propos d'une opinion sur la doctrine) », *D.* 97, I, p. 229 et s.

²²² F. Terré, *Introduction générale au droit*, Dalloz, 1996, p. 221, n° 237.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ J. Chevallier, « Les interprètes du droit », in *La doctrine juridique, op. cit.*, spéc. p. 274.

²²⁵ L. Aynès, P.-Y. Gautier et F. Terré, « Antithèse de "l'entité" (à propos d'une opinion sur la doctrine) », préc., spéc. n°4.

diverses »²²⁶. Si cette méthode permet de passer au crible de la critique toute position, « tout prétendu acquis juridique », alors la concentration dans le milieu de l'édition organise un abandon de la pensée scientifique en droit fiscal doublement caractérisée par sa dimension critique et sa perspective dialectique²²⁷. De la sorte amputée de ses outils d'analyse, la doctrine ne peut plus remplir sa « fonction de police de l'ordre juridique »²²⁸. Se produit de la sorte une perte de maîtrise de la doctrine sur son objet, lequel poursuit une existence libre, autonome des concepts *a priori* dans lesquels la doctrine ne peut plus le contenir.

D'autre part, dans ce contexte de guerre économique, les écrits doctrinaux deviennent un bien dont il faut optimiser le coût de production. Le salariat constitue l'une des techniques permettant à l'éditeur de réaliser cet objectif. Le recours à des rédacteurs salariés se traduit par l'anonymat des écrits : ouvrages, fascicules encyclopédiques et commentaires sous arrêt restent d'auteur inconnu. Si les arrêlistes anonymes ont toujours existé dans le domaine de l'édition juridique, le pigiste conservait néanmoins la perspective de signer un jour ses commentaires. Ainsi, le doyen Trotabas narre-t-il que le droit de signer ses écrits ne lui fut reconnu qu'après d'anonymes débuts au sein de la maison Dalloz. Il pousse la confiance jusqu'à se remémorer qu'il ressentit cette permission comme un honneur, bien qu'elle lui valût quelques déboires auprès de monsieur Vergé, alors directeur des éditions Dalloz et, par ailleurs, malheureux plaideur débouté par une décision du Conseil d'État encensée dans ses propres colonnes²²⁹. Ces souvenirs qui remontent aux années vingt, sont porteurs d'un double enseignement révélateur des ruptures qu'institue l'introduction du modèle salarial dans le domaine doctrinal. Les désillusions de Louis Trotabas témoignent de l'indépendance intellectuelle dont bénéficiait l'auteur à l'égard de l'éditeur. Or, la technique du salariat rompt avec cette perspective. En effet, cet instrument juridique assure à l'éditeur une totale maîtrise de la réflexion juridique et de l'information véhiculée. L'état de subordination juridique institué par le contrat de travail qui le lie à l'éditeur, se doublant d'un état de dépendance économique, ôte au rédacteur salarié beaucoup de velléités d'indépendance intellectuelle. Cette perte de liberté se traduit de façon manifeste par la règle des renvois internes aux publications du groupe. En effet, les maisons d'édition recourant à des rédacteurs salariés se caractérisent par un système de références clos sur lui-même : les textes ou décisions cités à l'appui d'un développement, renvoient exclusivement le lecteur à des articles ou commentaires publiés dans une revue appartenant au groupe. Si cette règle a pour objet de garantir à l'éditeur des débouchés *minima* pour chacune de ses publications, et non celles de ses concurrents, elle a également pour effet de tuer dans l'œuf le débat doctrinal en faisant obstacle à l'exercice du contre commentaire. En d'autres termes, l'appropriation des biens doctrinaux par l'éditeur, ainsi que la logique mercantile qui la sous-tend, s'accompagnent

²²⁶ Ch. Atias, « La controverse doctrinale dans le mouvement du droit privé », *RRJ* 2/83, p. 427 et s.

²²⁷ H. Isaïa, *Finances publiques : introduction critique*, Economica, 1985, p. 4 et s.

²²⁸ A. Bernard et Y. Poirmeur, « Doctrine civiliste et production normative », in *La doctrine juridique*, *op. cit.*, p. 127 et s., spéc. p. 131.

²²⁹ L. Trotabas, lettre adressée à M. Cozian relatant les conditions de la genèse de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, publiée sous le titre « Chronique : témoignages et documents », *RFFP*, 1997, p. 258 et s.

nécessairement d'un amenuisement de la fonction « critique » ordinairement dévolue à la doctrine ²³⁰.

Il apparaît donc que les conditions d'exercice de l'activité doctrinale favorisent une construction existentielle des sources du droit fiscal. La doctrine, reléguée dans le domaine de la technique juridique et privée de sa fonction dogmatique, ne peut plus maintenir son emprise sur un objet qui lui échappe. Pourtant, le désordre, né de tels processus d'engendrement incontrôlé du droit fiscal, trace les pistes d'une reconstruction de la théorie des sources.

B. — *Les pistes d'une reconstruction de la théorie des sources*

L'existentialisme des sources du droit fiscal dessine un processus complexe d'engendrement de la matière : au foisonnement incontrôlé des sources, s'adjoignent un débordement permanent de leur lit et l'entrelacement de leurs cours. Les sources du droit fiscal ne se laissent plus enfermer dans la simplicité du solipsisme de la loi. Les producteurs jaillissent tous azimuts. Du côté des acteurs institutionnels, outre la relation symbiotique administration/législateur, il faut également compter le juge. Par ailleurs, il n'y a plus de cloisonnement étanche entre ces pôles, sinon institutionnels, du moins officiels de production du droit fiscal, avec le cercle du vulgaire, de la « masse soumise » : la doctrine administrative se nourrit des aspirations des simples particuliers et des groupes représentatifs de la société civile, la jurisprudence consacre la valeur normative autonome des usages issus des groupes professionnels et la « juridicité » de la pratique fiscale déformante. Aucune de ces sources ne soliloque mais toutes entretiennent un dialogue incessant. Parfois, les sources non formelles s'appuient l'une sur l'autre : en consacrant telle ou telle source de droit, le juge trouve matière à consolider sa puissance normative dont il n'est jamais assuré. Toujours, elles se répondent : que l'interprétation jurisprudentielle ne satisfasse pas l'administration, cette dernière impliquera le législateur dans le combat pour faire plier la première mais le juge élèvera le débat pour dénier à la doctrine administrative toute prétention normative et la rejeter dans le non-droit ; si la pratique fiscale déformante infléchit la loi, il appartient à cette dernière de la consacrer ou de la brider mais, toujours, d'autres montages viendront à leur tour la contourner. Aussi les relations nouées entre les différentes sources du droit fiscal, formelles ou non formelles, sont-elles toujours étroitement entremêlées et réversibles.

« Le droit tout entier s'est mis à courir » ²³¹ et à courir en tous sens, donnant de la sorte une impression de désordre inextricable et la doctrine, pétrifiée dans des concepts canoniques qui se délitent, a le plus grand mal à répondre à ses fonctions de mise en ordre et de systématisation. Aussi la référence à l'existentialisme juridique n'est-elle invoquée qu'afin de signifier l'angoisse qui l'étreint face à des mécanismes inintelligibles. Pourtant, bien que la monophonie attachée au principe de légalité de l'impôt

²³⁰ Sur cette fonction, voir P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politique et institutions fiscales comparées*, op.cit., spéc. p. 494.

²³¹ F. Ost, « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans les sociétés de l'information », in *Les transformations de la régulation juridique*, op. cit., p. 425.

s'étiole, la polyphonie des sources du droit fiscal contemporain n'engendre pas la cacophonie. Toutefois, pour discerner l'harmonie et déceler, derrière les dissonances apparentes, le concert baroque des sources du droit fiscal, la science du droit doit faire le deuil de ses grilles désuètes d'interprétation du monde. La reconstitution de la partition sur laquelle se joue le concert baroque des sources du droit fiscal ne peut se faire qu'au prix d'une révision des paradigmes scientifiques (1) afin d'ordonner la complexité (2).

1. – Le renouvellement des paradigmes

Bien qu'il ne soit pas question d'évacuer le principe de légalité de l'impôt qui reste, quels que soient les assauts qu'il subit, un élément inexpugnable de notre ordre juridique, force est néanmoins d'admettre que le législateur fiscal doit composer avec d'autres sources, qu'il n'est qu'un des maillons contribuant à la formation de la norme. C'est un « paysage recomposé »²³², de construction complexe, que présente le tableau des sources du droit fiscal, un paysage où chaque point de couleur posé par le peintre aurait sa place mais dont la composition d'ensemble ne se livrerait qu'à celui qui prendrait la distance nécessaire. À la manière dont, en son temps, apprécier une toile impressionniste supposait de rompre avec l'académisme de son époque, découvrir de la cohérence là où semble régner le plus grand désordre présuppose une rupture philosophique : s'accommoder de la complexité (b) implique de renoncer à la simplicité inhérente au droit moderne (a).

a) La rupture philosophique

« La clarté et la simplicité de ceux qui nous ont légué la conception du droit dans laquelle nous avons été éduqués correspondaient aux postulats de la philosophie moderne et plus précisément à une conception d'un univers simple, soumis au déterminisme, à un ordre programmé »²³³. L'ordre juridique moderne plonge, en effet, ses racines dans un contexte socio-historique précis ; baigné de philosophie des Lumières, il s'inscrit sous le signe de la Raison, de la science et du progrès : « la modernité, c'est d'abord, et avant tout, non plus la soumission aux lois de la nature, mais la croyance dans les vertus de la Raison, qui, comme l'a démontré Max Weber, entraînera un processus général de "rationalisation" de l'organisation technique (industrialisme), économique (capitalisme), politique (construction de l'État, dans lequel l'autorité est fondée sur une légitimité légale rationnelle, s'exerce selon des règles préétablies et repose sur une bureaucratie professionnalisée). Cet empire de la Raison est assorti d'une série d'autres croyances, qui constituent autant de mythes inhérents à la modernité : croyance dans les vertus de la science, dotant l'homme d'une maîtrise toujours plus grande sur la nature ; foi dans le progrès, par l'amélioration progressive des conditions ; l'idée que l'histoire a un sens (historicisme) et que la Raison doit progressivement imposer sa loi ; enfin,

²³² M. Delmas-Marty, *Pour un droit commun*, Seuil, 1994, p. 52 et s.

²³³ A. J. Arnaud, « Du jeu fini au jeu ouvert : vers un droit post-moderne », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, LGDJ, 1992, p. 111 et s., spéc. p. 126.

conviction de l'universalisme des modèles construits en Occident, appelés à servir, en tant qu'expression même de la Raison, de modèles de référence »²³⁴.

De cette représentation du monde, naît une conception de l'ordre juridique qui bannit toute idée de complexité : le droit moderne, « tout entier placé sous le signe de la Raison »²³⁵, se construit sous l'égide de la simplicité. Celle-ci s'exprime, d'abord, par la monocentricité : l'État est le seul foyer de droit. Elle se prolonge ensuite par le monolithisme des sources : l'État secrète un droit unilatéral qui s'exprime à l'impératif et prend la forme de la loi. Cette dernière, outre son capital d'autorité transcendante, mobilise également une autorité immanente : si l'adhésion au commandement ne souffre pas de mise en question, c'est que la loi trouve en elle-même les ressorts de son obéissance. C'est la « mystique » de la loi, censée exprimer l'intérêt général et réaliser l'intérêt commun. Enfin, la loi, tant dans sa substance que dans sa forme, épouse la simplicité : elle procède d'un petit nombre d'axiomes, de postulats fondateurs, dont elle n'est que la conséquence et se caractérise par son abstraction. Il en résulte un « fétichisme » de la loi : « la société moderne repose ainsi sur une confiance absolue placée dans le droit [...] : la norme juridique tend à être prise pour la réalité elle-même, capable de faire advenir ce qu'elle énonce »²³⁶.

Mais, ce que dessine le pluralisme des sources du droit fiscal ainsi que leur intrication, c'est une relation osmotique entre l'émetteur de la norme – le législateur – et ses différentes catégories de destinataires – administration, juge, contribuables – sapant ainsi les distinctions à la base de la régulation juridique de l'ordre moderne : la distinction État/société civile tout autant que le principe de séparation et de spécialisation des pouvoirs est grandement malmenée. Nos sociétés post-modernes seraient caractérisées par le passage d'une régulation juridique simple à une régulation complexe. Le post-modernisme s'introduit donc « par référence à la cassure que ce type de pensée suppose par rapport à la philosophie sous-jacente aux systèmes juridiques contemporains du vieux continent [...]. Parler de droit post-moderne, c'est inviter à reconnaître que les racines "modernes" de la conception de l'État et du droit sur lesquelles nous vivons encore sont bien mortes et qu'il est temps de passer à une redéfinition de racines philosophiques susceptibles d'instaurer une régulation pertinente de nos sociétés contemporaines »²³⁷. En d'autres termes, il faut envisager un nouveau modèle de production de la règle juridique « sous l'égide de la complexité »²³⁸.

²³⁴ J. Chevallier, « Les transformations de la régulation juridique : vers un droit post-moderne », préc., spéc. p. 661.

²³⁵ *Ibid.* p. 665.

²³⁶ *Ibid.* p. 668.

²³⁷ A. J. Arnaud, *Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons d'histoire de la philosophie du droit et de l'État*, op. cit., spéc. p. 166.

²³⁸ A. J. Arnaud, « Du jeu fini au jeu ouvert : vers un droit post-moderne », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, LGDJ, 1992, p. 111 et s., spéc. p. 122.

b) Le paradigme de la complexité

Prenant acte de la complexité de nos modes contemporains de régulation juridique, dont la production de la norme fiscale ne constitue qu'une illustration parmi d'autres, certains soutiennent qu'il « est temps de penser la complexité par elle-même et non comme un simple amendement et complication de modèles simples »²³⁹. Par là, la complexité s'affirme comme un paradigme de substitution, à valeur heuristique et épistémologique, dans la double mesure où cet outil théorique reçoit non seulement pour fonction de rendre intelligibles des situations qui échappent *a priori* à l'entendement car non réductibles aux matrices théoriques classiques mais encore esquisse une conception de la science du droit dont il trace les voies d'une compréhension critique.

La complexité constitue, d'une part, un instrument de connaissance scientifique de l'objet étudié : il s'agit là d'un mode spécifique de compréhension de situations nouvelles qui échappent, en raison de leur configuration particulière, aux catégorisations usuelles. L'appréhension par la complexité constitue donc une démarche heuristique nouvelle, initiée par les sciences dures et gagnant, de proche en proche, l'économie, la sociologie et le droit, qui présuppose la faillite des outils classiques d'entendement²⁴⁰. En appelant un changement radical de perspective, le paradigme du complexe introduit une « révolution » dans l'ordre de la connaissance. En effet, la complexité se distingue soigneusement de la « complication » : « le terme de complexité évoque autre chose [...]. L'appréhension par la complexité constitue une démarche spécifique, qui ne se ramène pas au franchissement d'une étape supplémentaire dans la complication ; il ne s'agit pas non plus d'un enchevêtrement de complication qu'on pourrait espérer ramener à la simplicité par la rationalisation [...]. Elle (la complexité) ne dépend pas tant du nombre ou de la densité de ses éléments (ou des sous-systèmes) qui le constituent, que de l'originalité de la configuration topologique des éléments dans le système »²⁴¹. En d'autres termes, si la « complication » s'informe des modifications qui affectent et amendent le système, qu'il s'agisse de l'augmentation du nombre des acteurs ou de la permutableté de leurs fonctions (« boucles étranges » et autres « hiérarchies enchevêtrées »), aucun changement de référent n'est pourtant opéré : les mutations de l'ordre juridique continuent à être pensées par référence au modèle canonique pyramidal et de ne voir là que « des anomalies par rapport au modèle hiérarchique dont la prévalence n'est pas contestée »²⁴². La complexité doit donc être considérée par et pour elle-même : elle ne doit pas constituer une « gêne » mais « un mode d'appréhension du monde [...] qui conduit à rejeter l'idée d'un plan mécaniste – donc simple – selon lequel le monde aurait été conçu »²⁴³.

²³⁹ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, *op. cit.*, spéc. p. 255.

²⁴⁰ A. J. Arnaud, Présentation du dossier « complexités à l'œuvre », *Droit et société*, 2000, n° 46, p. 401 et s.

²⁴¹ A. J. Arnaud, « Du jeu fini au jeu ouvert : vers un droit post-moderne », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, *op. cit.*, spéc. p. 118 et 119.

²⁴² F. Ost, « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans les sociétés de l'information », in *Les transformations de la régulation juridique*, *op. cit.*, p. 430.

²⁴³ A. J. Arnaud, Présentation du dossier « complexités à l'œuvre », préc. p. 402.

La complexité offre, d'autre part, un instrument de réflexion sur la nature et la portée de la connaissance ainsi produite : elle ouvre la voie à une appréhension critique de l'activité scientifique. À ce titre, la complexité introduit un mouvement ambivalent dans cette dernière. La complexité peut, en quelque sorte, être perçue comme la rançon du progrès des connaissances : amenée à « jeter un regard de plus en plus pénétrant », la science perçoit avec acuité la complexité de son objet. Ses progrès la renvoient donc à ses limites ; elle est payée de retour par l'effondrement de ses certitudes et la précarité perpétuelle de ses analyses : hypothèses et grilles d'entendement doivent toujours être reconstruites²⁴⁴. Ce faisant, la science juridique est amenée à composer avec l'idée de relativité et à abdiquer la prétention qui l'animait jusqu'alors au bannissement du hasard, des incertitudes et des contradictions²⁴⁵. L'irruption du paradigme du complexe fait par conséquent basculer « la scientificité du côté de ceux qui s'accrochent à l'indéterminable, à l'aléatoire, au pluriel irréductible »²⁴⁶. En ce sens, l'introduction de la relativité dans le « domaine des valeurs absolues » offre la meilleure garantie contre le dogmatisme²⁴⁷.

Ainsi, le désordre présidant aux processus d'engendrement du droit ne sombre-t-il dans le non-sens et la cacophonie qu'autant qu'il demeure appréhendé par référence à un modèle simple de régulation. La complexité du droit fiscal contemporain, pensée par et pour elle-même, se laisse, en effet, décrypter par le recours à deux séries de métaphores explicatives qui ne s'excluent nullement l'une l'autre et qui constituent autant d'interprétations d'une partition unique sur laquelle se joue le concert baroque des sources du droit fiscal.

2. – Des interprétations multiples pour une partition unique

Les concepts de « jeu »²⁴⁸ et de « réseau » offrent les « développements théoriques d'une complexité maîtrisée »²⁴⁹. Ils réalisent, en effet, la substitution paradigmatique requise en se proposant d'aborder de plein pied la complexité de notre système juridique contemporain et non par référence à des modèles de régulation périmés (a). D'utilisation non alternative mais cumulative, ils s'unissent pour rendre audible le thème musical du concert baroque des sources du droit fiscal contemporain, à savoir un pluralisme ouvert sur la « privatisation » (b).

²⁴⁴ Voir en ce sens, A. J. Arnaud, « Du jeu fini au jeu ouvert : vers un droit post-moderne », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, op. cit., spéc. p. 118 et 119.

²⁴⁵ A. J. Arnaud, Présentation du dossier « complexités à l'œuvre », préc. p. 402.

²⁴⁶ F. Ost, « Entre ordre et désordre : le jeu du droit. Discussion du paradigme autopoïétique appliqué au droit », *Arch. phil. droit*, Tome XXXI, 1986, p. 133 et s., spéc. p. 134.

²⁴⁷ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, op. cit., spéc. p. 274 et 275.

²⁴⁸ F. Ost et M. Van de Kerchove, ouvrage collectif, *Le jeu : un paradigme pour le droit*, LGDJ, 1992 et, des mêmes auteurs, *Le droit ou les paradoxes du jeu*, PUF, 1992.

²⁴⁹ J. Commaille, « *L'esprit sociologique des lois* », op. cit., spéc. p. 242.

a) Les outils théoriques d'une complexité maîtrisée

La métaphore du réseau se combine avec celle du jeu afin d'autoriser une compréhension de la complexité des mécanismes actuels de régulation juridique.

Le modèle du « droit en réseau » ou « droit d'Hermès » appréhende le droit comme « une multitude de points en interrelations » et s'avise d'une « multiplication des acteurs sur la scène juridique, d'une diversification des rôles et d'une inversion des répliques »²⁵⁰. Cet outil théorique, qui place l'ontologie du droit dans sa dimension herméneutique²⁵¹, implique un nivellement de la valeur des interventions des multiples points en interrelations : qu'ils soient « émetteurs » ou « récepteurs » de la norme²⁵², tous contribuent à la production du sens juridique. Dans cette perspective, les sujets de droit ne sont pas seulement « sujets *du* droit », destinataires serviles de la règle juridique, mais également « coauteurs du droit »²⁵³. En d'autres termes, la multiplication des producteurs ne s'opère pas uniquement dans la sphère institutionnelle, « publique » (un législateur qui « se déchaîne en normes » ; un juge qui, écartelé entre la lettre et l'esprit, explore tous les espaces de liberté que lui concède l'indétermination de la norme dans le cadre de jeu tracé par les directives d'interprétation²⁵⁴ ; une administration qui s'éparpille en circulaires, instructions et notes de service) mais aussi dans la sphère privée : inflation des procédures de consultation des différents groupes représentatifs de la société civile dans l'élaboration de la norme, institutionnalisation de la « loi à l'essai » par incorporation récurrente de procédures de révision périodique afin d'opérer un réajustement constant de la norme à la pratique, le tout enracinant progressivement un « droit négocié »²⁵⁵. Ainsi, l'imbrication toujours plus grande d'acteurs

²⁵⁰ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, *op. cit.*, spéc. p. 245.

²⁵¹ Sur la dimension herméneutique du droit, voir notamment, P. Amselek, « Brèves réflexions sur la notion de sources du droit », *Arch. phil. droit*, p. 251 et s., spéc. p. 257 ; *Interprétation et droit*, PUAM et Bruylant, 1995, spéc. p. 11 et 12, « L'interprétation actuelle de la réflexion philosophique par le droit », *préc.*, spéc. p. 128 à 130, et, « L'étrangeté ontologique du droit », *Droits* 11/90, p. 88 et s.

²⁵² Sur cette distinction, voir M. Delmas-Marty, *Pour un droit commun*, Seuil, 1994, p. 62 et s. et 77 et s.

²⁵³ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, *op. cit.*, spéc. p. 258.

²⁵⁴ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu de l'interprétation en droit. Contribution à l'étude de la clôture du langage juridique », *Arch. phil. droit*, tome XXVII, 1982, p. 395 et s. ; *Entre la lettre et l'esprit. Les directives d'interprétation en droit*, Bruylant, 1989, « Les colonnes d'Hermès : à propos des directives d'interprétation en droit », in *Interprétation et droit*, *op. cit.*, p. 135 et s.

²⁵⁵ Sur tous ces points, voir notamment F. Ost, « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans les sociétés de l'information », in *Les transformations de la régulation juridique*, *op. cit.*, p. 437 et s. ; A. J. Arnaud, *Entre modernité et mondialisation : cinq leçons d'histoire de la philosophie du droit et de l'État*, *op. cit.*, spéc. p. 158 ; A. Jeammaud, « Introduction à la sémantique de la régulation juridique », in *Les transformations de la régulation juridique*, *op. cit.*, p. 47 et s., spéc. p. 66 à 69 ; J. de Munck et J. Lenoble, « Droit négocié et procéduralisation » in *Droit négocié, droit imposé ?*, Ph. Gérard, F. Ost et M. Van de Kerchove (dir.), Bruxelles, 1996 et J. Lenoble, *Droit et communication*, Editions du Cerf, 1994.

toujours plus nombreux induit un nivellement de la valeur respective d'interprétations toutes enchevêtrées : les destinataires de la norme, qu'ils soient autorités publiques (administration, juge) ou pouvoirs privés (entreprises, associations, syndicats et autres groupements représentatifs de la société civile), concourent à son élaboration que se soit par le biais de procédures de consultation²⁵⁶ ou de négociation plus ou moins informelles ou, encore, par celui de la pratique. On songe bien évidemment à la pratique judiciaire génératrice de normes jurisprudentielles et, plus généralement, à l'ensemble des phénomènes d'affranchissement du récepteur à l'égard de l'émetteur²⁵⁷ mais, de façon plus large encore, il faut admettre que le droit jaillit également de l'*infra*-droit. Les champs autorégulés – administration ; entreprises ; milieux professionnels – sont générateurs de normes – circulaires, instructions, notes de service, d'un côté, et usages, codes de bonne conduite, avis, directives, recommandations, de l'autre – qui fleurissent à l'ombre du droit mais qui peuvent être récupérées par l'ordre juridique étatique soit par incorporation, soit par articulation (légalisation, délégations, autres formes de gestion de l'informel, à l'instar des articles L 80 A du LPF et de l'article I° du décret du 28 novembre 1983). Par conséquent, dans le réseau, le droit jaillit de tous côtés à la fois, du centre et de la périphérie en même temps ; aussi le droit ne peut-il plus « être regardé comme le produit d'un vouloir, mais comme un processus collectif, multidirectionnel et ininterrompu de circulation du *logos* juridique »²⁵⁸. Le réseau établit donc « une théorie du droit comme circulation incessante de sens, [...] un sens dont personne, fût-il juge ou législateur n'a le privilège [...]. La circulation du sens juridique opère dans un espace public et nul ne pourrait, sans violence ou illusion, prétendre se l'accaparer »²⁵⁹.

Le réseau construit un modèle de droit polycentrique et horizontal. À la monocentricité caractéristique de l'ordre juridique moderne, le droit en réseau substitue une forme de polycentricité induisant deux conséquences étroitement liées. Le législateur, s'il conserve un rôle essentiel, n'est plus qu'un nœud parmi d'autres : il perd, sinon sa centricité, du moins son exclusivité dans la production normative. Aucun des nœuds du réseau n'intervient en effet ni de façon totalement déterminante ni, encore moins, de façon exclusive ; c'est la combinatoire de l'activité de l'ensemble des nœuds, dont aucun n'est isolé des autres, qui contribue à la formation continue de la norme juridique, étant bien entendu que celle-ci est de nature « idéelle » et ne se saisit que dans sa dimension herméneutique. La production de la norme juridique est donc une activité à laquelle tous participent mais qui les dépasse tous. Aussi le réseau remplace-t-il la verticalité par l'horizontalité. Il n'est plus question ici d'ordre hiérarchique ni de construction pyramidale : si tous les nœuds concourent à la formation de la norme juridique, il y a nivellement de la valeur respective des interventions. En ce sens, les relations complexes, toujours réversibles et permutable, qui relient tous les maillons, contribuent à ce

²⁵⁶ Sur le développement et l'incidence des procédures de rescrit, voir B. Oppetit, « Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires », préc., p. 107 et s., et « La résurgence du rescrit », préc., p. 105 et s.

²⁵⁷ M. Delmas-Marty, *Pour un droit commun*, op. cit., p. 77 et s.

²⁵⁸ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, op. cit., spéc. p. 256.

²⁵⁹ *Ibidem*.

nivellement. Mais, les caractéristiques du droit d'Hermès – polycentricité, horizontalité, récursivité – procèdent toutes d'un seul et même trait distinctif : l'interactivité du réseau²⁶⁰. La multiplicité des nœuds, tous en interaction à la faveur de relations croisées, travaille, dans son ensemble et de façon permanente, à la production du sens juridique.

Par conséquent, le réseau aborde la complexité en offrant un modèle qui se structure autour de deux ressorts : le pluralisme, d'une part, l'indétermination, de l'autre. En effet, en mettant de la sorte en exergue l'interactivité des multiples points du réseau, ce modèle de droit souligne l'instabilité des frontières de l'ordre juridique étatique et insiste sur la relativité de l'autonomie dudit système : si le droit vient à la fois du centre et de la périphérie, de l'ordre et du désordre (ou des ordres distincts) qui prévaut à l'extérieur, « les frontières entre intérieur et extérieur sont devenues poreuses, voire réversibles »²⁶¹. Le droit est donc à la fois autonome et hétéronome à l'égard de son environnement. De construction paradoxale et dialectique, le droit « liquide » d'Hermès se laisse couler dans la théorie du jeu.

La théorie du jeu, avec laquelle se combine la métaphore du réseau, offre des clés d'entendement complémentaires de la complexité distinctive du droit contemporain. Pensé à partir du jeu, pris dans son « sens médian » (« avoir du jeu », « un espace libre, dans un cadre donné, qui est la condition du mouvement ludique »)²⁶², le droit se présente et s'aborde dans une dimension dialectique et paradoxale. Le jeu est ainsi : « une faille qui, paradoxalement rapproche »²⁶³. En substituant la « logique du *et* » à celle du « *ou bien ou bien* », il renouvelle les problématiques de la théorie juridique à partir de l'articulation dialectique de couples conceptuels antinomiques²⁶⁴. Notamment, le couple « régulation/indétermination » permet d'appréhender correctement les processus de validation des normes juridiques en introduisant du « jeu » dans la détermination du jugement de validité. Là où la réduction positiviste exigerait impérieusement l'exclusivité du critère formel, il introduit de la liberté et, partant, de l'indétermination dans le cadre tracé par les critères de validité en circulation : « la règle de reconnaissance (jugement de validité) est susceptible de variations dans le temps et reste tributaire d'une interprétation qui ne se réduit ni à un choix aveugle et arbitraire, ni à une déduction mécanique »²⁶⁵. Il y a hybridation des processus de validation, qui ne se ramènent jamais exclusivement au critère formel, empirique ou axiologique, mais qui les combinent toujours tous, dans des proportions variables non seulement dans le temps mais

²⁶⁰ F. Ost, « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans les sociétés de l'information », in *Les transformations de la régulation juridique*, op. cit., p. 429 et s.

²⁶¹ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, op. cit., spéc. p. 262.

²⁶² F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, op. cit., spéc. p. 244.

²⁶³ *Ibidem*.

²⁶⁴ Sur ces couples conceptuels, voir F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, op. cit., spéc. p. 249 et s.

²⁶⁵ F. Ost, « Entre ordre et désordre : le jeu du droit. Discussion du paradigme autopoïétique appliqué au droit », préc., spéc. p. 159.

encore en fonction de la norme en procès. De même, explorant la tension permanente entre « internalité » et « externalité », « le rapport paradoxal entre le dedans et le dehors » propre au jeu, à la fois en situation de rupture et de proximité par rapport à son environnement, la théorie ludique démêle tous les aspects de la problématique du pluralisme juridique : « prendre le pluralisme juridique au sérieux implique aujourd'hui d'étudier la manière dont chacun de ces ordres normatifs concurrents travaille les autres, si l'on peut dire, de "l'intérieur". Leurs rapports ne sont plus seulement de coexistence formelle mais d'interaction, d'hybridation, de fécondation et d'étouffement. Comme si chacun d'entre eux contenait au moins partiellement les autres, actualisant certains de leurs "possibles juridiques", potentialisant les autres. On dira donc que l'interprétation et la validation des normes propres à tel ordre juridique ne s'opèrent jamais totalement à l'abri de la contamination de tel ou tel autre »²⁶⁶.

Ces outils, qui se proposent de penser la complexité par elle-même, décèlent, dans le désordre, la polyphonie. Aussi restituent-ils son harmonie au concert baroque des sources du droit fiscal.

b) Le thème du concert baroque

Les notes du concert baroque entrepris par les sources du droit fiscal ont été posées²⁶⁷. D'une part, la partition révèle une multiplication des groupes instrumentaux ou des acteurs contribuant tous, à des degrés divers et selon des formes variées, à la production, sinon du texte fiscal²⁶⁸, du moins du sens de la norme fiscale. D'autre part, les sources non formelles du droit fiscal ne soliloquent point mais dialoguent de manière constante, dans la discorde ou la concorde. Les sources formelles et non formelles du droit fiscal sont toutes intriquées, imbriquées tant par des relations de substitution ou de superposition que par des rapports de connivence ou de concurrence dans et par lesquels elles s'occulent ou se révèlent, se combattent ou se confortent. Enfin, les liens qui les unissent les unes aux autres sont tout à la fois récursifs et réversibles.

²⁶⁶ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, *op. cit.*, spéc. p. 266.

²⁶⁷ Voir *supra* I – B.

²⁶⁸ L'élaboration de celui-ci s'avise également d'une multiplicité d'acteurs débordant largement le seul législateur. La négociation des sources formelles du droit fiscal faisant intervenir, dans un cadre formel ou informel, les différents groupes représentatifs de la société civile révèle autant de sources matérielles (sur la négociation des sources formelles du statut de contribuable par les groupes représentatifs de ces derniers, voir J. Cl. Martinez, *Le statut de contribuable*, *op. cit.*, p. 235 et s.). Le jeu de ces dernières, que l'on dénommait hier « les forces créatrices de droit » (G. Ripert, *Les forces créatrices du droit*, *op. cit.*, p. 80) entendant, par-là, que le législateur ne fait de lois pour le plaisir de manifester sa puissance mais que la source ne jaillit jamais que sous la pression de « nappes souterraines », reçoit quelque manière de consécration à travers ce que l'on dénomme aujourd'hui « le droit négocié » (A. J. Arnaud, *Entre modernité et mondialisation, cinq leçons de philosophie d'histoire du droit et de l'État*, *op. cit.*, p. 158) et qui préfigurerait l'avènement d'un troisième type de droit : « le droit procédural » (J. Lenoble, *Droit et communication*, *op. cit.*, p. 20 et s.).

La partition du concert baroque est donc complexe. En ce sens, le modèle du droit en réseau et la théorie ludique dans laquelle il s'insère, aident, sinon à déchiffrer la partition dans son ensemble, du moins à rendre audible le thème autour duquel elle se construit. Celui-ci joue cumulativement sur trois registres à la fois : relativisation de la distinction création/interprétation du droit fiscal (1) emportant un dépassement de la distinction sources formelles/non formelles (2) et un basculement corrélatif vers une reconnaissance du pluralisme, teinté de « privatisation »²⁶⁹, des sources du droit fiscal contemporain (3).

– La relativisation de la distinction interprétation/création du droit fiscal

Les sources non formelles du droit fiscal se situent plutôt du côté de l'interprétation de la loi fiscale : toutes participent à la production du sens de la norme fiscale. Les sources non formelles du droit fiscal ne pénétreraient donc le système juridique que par la petite porte des sources indirectes du droit ou sources interprétatives. Pourtant, si la norme juridique est « pur contenu de pensée », si sa nature est « idéelle » ou « psychique », alors la distinction qui s'ensuit entre le texte qui le véhicule et la norme elle-même place l'opération d'interprétation ou de re-constitution du sens et l'activité de l'interprète au cœur des opérations de production normative²⁷⁰. La distinction création/interprétation devient toute relative : l'activité interprétative s'affirme comme le processus véritable de « générescence » de la règle de droit et la norme juridique obéit à un mode de formation continu²⁷¹. Les sources non formelles du droit fiscal constituent par conséquent le véritable point d'émergence de la norme fiscale.

C'est bien cette nature du droit, dans laquelle se perd la distinction création/interprétation, que restitue la métaphore du réseau : « le droit est *logos*, discours, signification toujours en suspens ». En s'attachant à élaborer « une théorie du droit comme circulation incessante de sens », un sens dont nul n'a le monopole²⁷², le « droit d'Hermès » chahute, à un point tel, la différenciation entre « émetteur » et « récepteur » de la norme, qui a pourtant pour fonction de faire prendre conscience de l'importance de ce dernier dans les processus d'engendrement du droit à raison de phénomènes d'affranchissement à l'égard du premier²⁷³, qu'elle lui ôte beaucoup de sa pertinence : « on peut se demander, en faisant un pas supplémentaire, si le modèle de l'émetteur et du récepteur n'est pas fondamentalement subverti, dès lors que, dans l'interactivité du réseau, les rôles

²⁶⁹ Sur la « privatisation » des sources normatives dans un espace normatif désétatisé enchevêtrant les sources étatiques et non étatiques, voir M. Delmas-Marty, *Pour un droit commun*, *op. cit.*, p. 62 et s.

²⁷⁰ P. Amselek, « Brèves réflexions sur la notion de sources du droit », *préc.*, spéc. p. 256 et 257 et, du même auteur, « L'interprétation à tort et à travers », in *Interprétation et droit*, *op. cit.*, p. 11 et s.

²⁷¹ J. Frémont, « Transformation du texte, transformation du droit », in *L'écriture du droit, législation et technologies de l'information*, Acta, Diderot éditeur, 1996, p. 81 et s.

²⁷² F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, *op. cit.*, spéc. p. 263 et 255.

²⁷³ M. Delmas-Marty, *Pour un droit commun*, *op. cit.*, p. 77 et s.

s'échangent à ce point facilement »²⁷⁴. En posant que « le droit ne peut être regardé comme le produit d'un vouloir, mais comme un processus collectif, multidirectionnel et ininterrompu de circulation du *logos* juridique »²⁷⁵, le modèle du droit en réseau augure cumulativement le dépassement des distinctions sources directes/indirectes et sources formelles/non formelles.

- Le dépassement de la distinction sources formelles/non formelles du droit fiscal

La dimension horizontale dans laquelle s'inscrit le réseau emporte le nivellement de la valeur des interventions respectivement opérées par chacun des nœuds en interaction. Dans un tel contexte, la distinction sources formelles/non formelles, rivée à la prévalence du modèle « légal-rationnel » ou à la figure du « droit jupitérien », perd son sens. En effet, cette distinction, acculée à l'idée de respect des formes d'édition de la norme juridique, exalte implicitement le critère de validité formel, tout en signifiant une altération de la pureté, déchuée mais toujours ardemment désirée, des processus d'engendrement des normes : telle est la fonction de la notion de sources non formelles qui, poussant à l'ombre et *dans* l'ombre des sources formelles, ne peuvent jamais assurément prétendre à la validité et dont la juridicité reste, de ce fait, toujours sujette à caution. Or, dans le réseau, toutes les interventions, en quelques points qu'elles se situent, sont « mises à plat », non pas que l'action de tel ou tel nœud ne puisse avoir plus de retentissement que les autres mais aucune participation n'est ni tout à fait déterminante ni, encore moins, tout à fait exclusive : c'est l'ensemble du maillage tissé par le réseau qui travaille à produire le sens de la norme juridique dans un processus récursif d'interactions. Il n'est donc plus question de verticalité, ni de déduction hiérarchique mais d'interactivité, d'intrication et d'enchevêtrement.

De façon toute similaire, c'est l'action conjuguée et l'interaction permanente de l'ensemble des nœuds – législateur élaborant le support textuel de la norme fiscale à la genèse duquel participent tant l'administration que les représentants des contribuables²⁷⁶, de la doctrine administrative qui réinvestit le texte pour mieux le déformer et qui incorpore dans l'interprétation qu'elle délivre les aspirations des contribuables à la faveur de procédures de type rescrit et/ou de négociation informelle avec les représentants de ces derniers, de la pratique fiscale déformante qui, procédant du désir d'évasion fiscale des contribuables mais n'en impliquant pas moins le concours des praticiens et de la doctrine, travaille à infléchir le sens de la loi fiscale que d'autres maillons auraient déjà mis en circulation, et enfin du juge de l'impôt, tour à tour réformant la doctrine administrative et validant la pratique fiscale déformante ou, inversement, censurant la seconde et confirmant la première, qui délivre sa propre interprétation de la norme fiscale tout en s'avisant de ce que les autres maillons ont entrepris – qui produit le sens de la norme fiscale dans un mouvement aussi bien multidirectionnel que récursif.

²⁷⁴ F. Ost, « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans les sociétés de l'information », in *Les transformations de la régulation juridique, op. cit.*, p. 430.

²⁷⁵ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit, op. cit.*, spéc. p. 256.

²⁷⁶ Sur ce point, voir J. Cl. Martinez, *Le statut de contribuable, op. cit.*, p. 235 et s.

Le mouvement ne s'interrompt jamais, la partie se poursuit sans discontinuer : le législateur, informé par l'administration de la bienveillance du juge à l'égard de tel ou tel montage fréquemment réalisé par les contribuables, introduirait-il une nouvelle loi, dûment commentée par l'administration, afin d'en annihiler les effets, que la pratique procéderait tout de go à la conception d'autres montages, lesquels, à leur tour, verraient leur licéité mise en question devant le juge de l'impôt. Les « tribulations » fiscales de la clause d'accroissement sont à cet égard exemplaires²⁷⁷. De même, le juge entendrait-il réformer telle ou telle interprétation administrative, que l'administration fiscale solliciterait le législateur afin de la faire plier, étant entendu que cette nouvelle loi donnerait lieu à ré-interprétation doctrinale, elle-même éventuellement formalisée après renégociation avec les représentants des contribuables intéressés et contestée, dans le cadre du contrôle de légalité, par des contribuables plus mal lotis. À cet égard, la dynamique ayant conduit le Conseil d'État au prononcé des décisions *Robinet* et *Association Freudienne*²⁷⁸ est, semble-t-il, exemplaire. Il y a donc bien circulation incessante du sens de la norme fiscale.

C'est cet ensemble enchevêtré, dans son jeu complexe de relations combinatoires, qui produit le droit fiscal, lequel déborde de la loi et ne se laisse contenir dans aucun code. En ce sens, le droit fiscal ne peut pas être regardé comme le produit exclusif du vouloir du législateur mais le fruit « d'un processus collectif, multidirectionnel et ininterrompu ». Sous les auspices du réseau, le droit fiscal contemporain révèle sa dimension la plus étonnante : polycentrique, il chasse le monisme législatif mais le pluralisme qu'il introduit, loin de se limiter aux seules sources publiques, intègre des sources privées.

- Le pluralisme, teinté de privatisation, des sources du droit fiscal

La transposition de la métaphore du réseau aux processus d'engendrement des normes fiscales autorise une perception et une compréhension par la théorie générale du droit de l'intrication des sources publiques et privées dans l'élaboration du droit fiscal. Le droit d'Hermès infléchit la représentation ordinaire du contribuable, enfermé dans un statut légal et réglementaire, inféodé à des normes qui sont déterminées en dehors de lui. Si le réseau propose une « théorie du droit comme circulation incessante de sens », « la circulation du sens juridique opère dans un espace public » et nul ne peut prétendre se l'accaparer : bien que les juristes soient « sans doute les interprètes les plus autorisés, [...] cette manière de consécration ne leur assure cependant aucun monopole »²⁷⁹. Le droit en réseau opère ainsi reconnaissance et réintégration de la « part du vulgaire » dans la production du sens juridique. Avec le réseau, le droit vient à la fois du centre et de la périphérie, de l'ordre et du désordre extérieur (ou ordres distincts), les frontières entre le dedans et le dehors, entre le droit et le non-droit sont devenues poreuses et réversi-

²⁷⁷ Sur ce point, voir M. Cozian, « La clause tontinière », préc., p. 22 et s.

²⁷⁸ CE, Sect., 4 mai 1990, *RJF* 6/90, n° 674 ; chron. J. Turot, « Les recours en annulation contre la doctrine administrative », préc., p. 535 et s.

²⁷⁹ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, op. cit., spéc. p. 256.

bles²⁸⁰. Mais, comment le plomb peut-il se transformer en or ? C'est la théorie du jeu qui, soulignant le rapport paradoxal entre le dedans et le dehors, permet d'appréhender cette curieuse alchimie et d'en saisir toutes les implications.

Le jeu dessine un espace qui lui est propre : il est en rupture par rapport au réel. Mais, tout différencié qu'il soit, il n'en reste pas moins en situation de proximité par rapport au réel. Cette assertion permet de prendre la mesure de l'autonomie du système juridique, de la clôture systémique, qui n'est jamais que relative. Quoique autonome par rapport à son environnement, le droit n'est jamais en situation d'apesanteur sociale. Si la clôture du système s'opère, en dernier ressort, par la bouche du juge, « il apparaît, à l'étude de la jurisprudence, qu'entre le droit et le non-droit, entre le système juridique et son environnement, d'incessants échanges s'opèrent, de même que s'y développe un « *infra-droit* » qui tantôt renforce le modèle établi, tantôt le concurrence et l'affaiblit »²⁸¹. La « juridicité » de la pratique fiscale déformante et des recommandations professionnelles s'appuie sur la reconnaissance, le jugement de validité, de cet organe. Toutefois, la « novation » de l'*infra-droit* ou du non-droit en droit ne peut se faire qu'au prix d'une révision de la conception unilatérale de la notion de validité. La validité formelle, seule à l'œuvre dans le positivisme légaliste, perd son exclusivité : « si l'on veut rendre compte de la pratique juridique, il [faut] présenter le jugement de validité comme pluriel (basé sur des critères formels, mais aussi empiriques et axiologiques), relatif (susceptible de recevoir des intensités et donc des effets variables) et circulaire (non pas seulement produit d'en haut ou d'en bas, mais résultant d'une interprétation continue de l'ensemble des acteurs juridiques) »²⁸².

Cette conception dialectique de la validité permet seule de justifier du caractère juridique de la pratique fiscale déformante qui, appréciée sous l'angle de la seule validité formelle (organe compétent, respect des procédures d'édiction) est rejetée dans le domaine de l'*infra-droit*. Ces pratiques juridiques, si déviantes soient-elles, n'en constituent pas moins du droit. Dans la pratique fiscale déformante, le critère formel n'est pas absent mais il passe au second plan. Le formalisme des montages est certes « de pacotille »²⁸³ mais, à rebours, l'absence de respect d'un régime juridique, de régularité d'une opération ou de fonctionnement d'une société constituent autant d'indices d'un abus de droit²⁸⁴. Mais, celui-ci se conjugue impérativement avec les critères empiriques et axiologiques. Le juge regarde certes si l'opération est effective ou concrète et substantielle pour écarter la simulation ou la fraude. Cependant, c'est bien la légitimité qui apparaît comme essentielle ; l'infléchissement de l'abus de droit noté par tous les commentateurs fait vibrer la validité axiologique : il y aurait, dans le recul de l'abus de droit, une nécessaire et légitime adaptation du droit fiscal aux opérations de restructurations

²⁸⁰ F. Ost, « Jupiter, Hercule, Hermès : trois modèles du juge », in *La force du droit*, op. cit., spéc. p. 262.

²⁸¹ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, op. cit., spéc. p. 265.

²⁸² F. Ost, « Entre ordre et désordre : le jeu du droit. Discussion du paradigme autopoïétique appliqué au droit », préc., spéc. p. 158.

²⁸³ P. Diener, « Éthique et droit des affaires », préc., p. 17 et s., spéc. n° 2.

²⁸⁴ J.-Cl. Parot, « Restructuration des sociétés : les conditions de qualification de l'abus de droit dans la jurisprudence judiciaire et administrative », préc., p. 16 et s.

rendues impératives dans un contexte économique mouvant²⁸⁵. Au passage, se trouve vérifiée, outre le caractère modulaire de la validité, sa circularité.

Dans le cas des usages *praeter legem*, le critère formel est bien tenu, tout au plus peut-il tenir dans le renvoi de l'article 1135 du Code civil, et il faut toute l'autorité du juge pour voir une règle de droit dans une recommandation professionnelle. Ici, le critère de validité empirique prend le dessus : le juge adapte ses propres concepts – coutume, usages – à ce qui est en circulation dans les milieux professionnels : si les normes en vigueur dans les ordres privés sont assurément générales et communément respectées car factuellement obligatoires, elles n'ont pas, en revanche, la patine du temps qui ferait d'elles des usages. En acceptant d'y voir pourtant une règle de droit, le juge procède, en retour, à « l'effritement » ou à l'adaptation de la notion de coutume²⁸⁶. En d'autres termes, dans l'acte de validation, le juge prend implicitement en compte la modification des formes d'autorégulation des ordres normatifs privés et opère, par ricochet, une révision des concepts en circulation dans l'ordre juridique étatique. On prend ici toute la mesure des implications du pluralisme juridique sur les processus de validation : « la validation des normes propres à tel ordre juridique ne s'opère jamais totalement à l'abri de la contamination de tel ou tel autre »²⁸⁷.

La philosophie existentialiste serait indépassable²⁸⁸. Il serait donc aussi prétentieux que fallacieux de vouloir réaliser un dépassement d'une construction existentialiste des sources du droit fiscal : toute tentative en ce sens ne pourrait se solder que par une régression de la théorie du droit. Toute prétendue substitution paradigmatique, porteuse d'une nouvelle conception du droit, ne serait qu'une manière de régénérer des essences dans lesquelles le droit se figerait à nouveau. La science du droit ne pourrait donc jamais s'abstraire du dogmatisme. La référence à l'existentialisme ne serait donc jamais évoquée que, lorsque confrontés à de nouvelles manifestations du phénomène juridique, irréductibles aux catégories d'analyse classiques, les théoriciens ne chercheraient par là qu'à exprimer leur désarroi face à la prise de conscience de l'irréductible liberté de leur objet. En ce sens, « la souffrance des théoriciens est le moteur de leur vocation »²⁸⁹ : ils sont condamnés à la tâche sisyphique de rendre intelligible un objet qui se dérobe à l'entendement. Pourtant, situer l'ontologie du droit dans sa dimension herméneutique²⁹⁰ permet à la science du droit de sortir de l'impasse en acceptant l'indétermination de son objet et la relativité de son discours. L'essence du droit est d'être en perpétuel devenir, toujours au carrefour d'interprétations multiples et de suivre un chemin qui n'est jamais prédéterminé. C'est ainsi restituer toute leur importance aux sources interprétatives qui deviennent le véritable point de « générescence » de la norme juridique. À cela, le droit fiscal, en dépit de toute la majesté attachée au principe de légalité de l'impôt, ne fait pas

²⁸⁵ P. Serlooten, « La modernisation progressive du droit fiscal des affaires, le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises », préc., p. 454 et s.

²⁸⁶ B. Oppetit, « Sur la coutume en droit privé », préc., spéc. p. 50.

²⁸⁷ F. Ost et M. Van de Kerchove, « Le jeu : un paradigme fécond pour la théorie du droit », in *Le jeu : un paradigme pour le droit*, op. cit., spéc. p. 266.

²⁸⁸ D. Huisman, *Histoire de l'existentialisme*, Nathan, 1997, p. 100.

²⁸⁹ S. Rials, « Crises dans le droit. Ouverture : Quelles crises ? Quel droit ? », préc., p. 3.

²⁹⁰ P. Amsselek, « L'étrangeté ontologique du droit », préc., p. 85 et s.

exception. En s'accommodant de la plasticité et de la fluidité de son objet, la science du droit échappe alors au dogmatisme en excluant toute construction fixiste, imposée *a priori*, en matière de théorie des sources – en droit fiscal comme ailleurs.