

Impôt et souveraineté

Jacques BUISSON *

Professeur à l'Université de Paris V

RÉSUMÉ. — Impôt et **souveraineté** sont inhérents à la notion d'**État**. L'État est souverain en raison du pouvoir qui est le sien de lever l'impôt. L'impôt est donc la marque de la souveraineté. Mais l'État souverain, précisément parce qu'il est souverain, peut limiter son pouvoir d'imposition en le déléguant ou en le transférant à une entité autre que lui.

Impôt et souveraineté sont deux notions que la doctrine française a coutume d'associer, en ce sens que toutes deux font référence à la puissance et à l'autorité publiques.

L'impôt est généralement défini comme « un prélèvement opéré par voie de contrainte par la puissance publique et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens »¹. Les termes utilisés sont significatifs de la référence implicite faite à l'État : contrainte, puissance publique, charges publiques, citoyen... ; et il est vrai qu'en droit positif français les impôts – ou plus précisément les impositions de toutes natures – sont perçus au profit des personnes morales de droit public que sont l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics tant administratifs qu'industriels et commerciaux.

Si la notion d'impôt ne pose pas de difficulté majeure pour sa définition, tel n'est pas le cas de la notion de souveraineté. En effet, il est possible de lui attribuer quatre significations² :

- en vertu de la première, la souveraineté est un caractère de l'État ; l'État souverain est supérieur à toute autre entité, qu'elle soit interne (telle une Église) ou externe (tel un autre État) ;

* buisson@droit.univ-paris5.fr.

¹ Paul-Marie Gaudemet et Joël Molinier, *Finances publiques*, tome II, p. 23, 6e éd., Montchrestien, 1997.

² Burdeau, Hamon, Troper, *Droit constitutionnel*, p. 170, 26e édition, LGDJ, 1999.

- selon la deuxième, la souveraineté est la puissance d'un organe qui, étant situé au sommet d'une hiérarchie, n'est soumis à aucun contrôle et dont la volonté est productrice de droit (c'est ainsi que l'on parle de la souveraineté du Parlement) ;

- dans une troisième acception, la souveraineté est l'ensemble des pouvoirs que cet être peut exercer : pouvoir de battre monnaie, pouvoir de lever l'impôt... ;

- enfin, la souveraineté est la qualité de l'être, réel ou fictif, au nom de qui est exercé le pouvoir de l'organe souverain de la deuxième acception (le souverain est alors le peuple ou la nation).

Pour éviter toute ambiguïté, il convient de retenir le premier sens du mot souveraineté, c'est-à-dire ce caractère fondamental de l'État. L'État est souverain parce qu'il a le monopole du véritable pouvoir qu'est le pouvoir politique, c'est-à-dire le pouvoir de décider et le pouvoir de faire.

La souveraineté est donc consubstantielle à l'État dont elle exprime la double nature : d'une part, elle est une *puissance suprême* à l'intérieur d'un territoire, ce qui signifie que toutes les autres personnes, qu'elles soient physiques ou morales, sont soumises à son autorité ; d'autre part elle est une *puissance indépendante* vis-à-vis des autres puissances étatiques et traduit l'absence de subordination de l'État vis-à-vis d'un autre État³. Il en résulte que la souveraineté est le critère juridique de l'État.

Il est dès lors possible de dire que l'État souverain est l'entité qui exerce « la compétence de la compétence », pour reprendre la formule de Jellinek ; l'État souverain est l'entité qui est « omnicompetente » et qui ne subit aucune entrave pour son action et ses fonctions.

Car l'État souverain exerce un certain nombre de fonctions : il rend la justice, il assure la défense du territoire, il assure l'éducation de la jeunesse, il assure la sécurité des personnes et des biens... Il va de soi que ces fonctions, dont l'étendue ne peut que varier selon la conception qu'a le souverain de sa mission, ont un coût financier. Engendrant des dépenses, elles nécessitent des ressources que le Souverain doit se procurer. Ces ressources consistent la plupart du temps dans des impôts prélevés sur les personnes et/ou sur les biens qui se situent sur son territoire ou qui peuvent lui être rattachés.

Ce constat suscite un certain nombre d'interrogations :

- tout d'abord, l'impôt est-il inhérent à la souveraineté ? De façon plus précise, tout comme la souveraineté est consubstantielle à l'État, l'impôt est-il, lui aussi, consubstantiel à l'État ? En d'autres termes, est-il possible qu'un État souverain puisse ne pas prélever d'impôts ? Et, à supposer que tel soit le cas, peut-on qualifier de souverain un État qui ne prélèverait pas d'impôts ?

- ensuite, l'impôt peut-il porter atteinte à la souveraineté de l'État ? Autrement dit, un État souverain peut-il voir sa souveraineté limitée ou entravée par le système fiscal qu'il a instauré ?

Les réponses à ces questions ne peuvent être, pour la plupart, que négatives. En effet, l'impôt est non seulement la marque fondamentale de la souveraineté, mais aussi l'instrument privilégié de la souveraineté.

³ O. Beaud, *La puissance de l'État*, PUF « Léviathan », 1994.

I. — L'IMPÔT, MARQUE DE SOUVERAINETÉ

Dans l'absolu, en théorie, il est tout à fait possible d'imaginer un État souverain qui ne prélèverait aucun impôt : cet État aurait en quelque sorte éliminé de ses attributs son pouvoir d'imposer pour la simple raison qu'il n'aurait pas besoin de le faire, soit qu'il ait des ressources personnelles lui appartenant en propre, suffisantes pour honorer ses dépenses, soit qu'il n'effectue aucune dépense.

Cette thèse a été défendue avec talent, vraisemblablement par jeu intellectuel, par d'éminents auteurs, notamment par M. Paul Amserek. Dans un article intitulé « Peut-il y avoir un État sans finances ? »⁴, P. Amserek imagine un État qui n'aurait ni recettes, ni dépenses. Selon lui, deux variantes d'un tel État seraient envisageables, l'une maximale, l'autre minimale. Dans la variante maximale, l'État se confinerait uniquement dans la tâche d'autorité, de commandement, d'édiction de règles à suivre ; ses autres fonctions (justice, police...) seraient assumées par l'initiative privée. L'objection qui vient tout de suite à l'esprit est de savoir *qui* paiera les éditeurs de règles, et selon quelles *modalités*. Autrement dit, un impôt n'est-il pas nécessaire, voire obligatoire, en pareille hypothèse ? Dans la variante minimale, l'État serait soit un État fédéral, soit un État unitaire décentralisé ; cet État souverain se déchargerait de toutes ses activités financières sur les pouvoirs publics décentralisés et n'exercerait que des tâches de commandement et de direction, les tâches de gestion – qui conduisent à des dépenses tout comme à des recettes – étant assurées par les pouvoirs publics fédérés ou locaux. P. Amserek sent bien les limites de sa démonstration, puisqu'il évoque très vite les objections qu'elle appelle : complexité du système, au surplus asservissant tant pour les citoyens (qui doivent assurer le double rôle de gestionnaire privé et de fonctionnaire) que pour les autorités décentralisées...

Mais auparavant, P. Amserek avait envisagé l'hypothèse d'un État qui ne percevrait pas d'impôts. Cette thèse, pas davantage que celle d'un État sans recette, ni dépense, ne résiste à l'examen.

A. — *La thèse d'un État sans impôt*

Selon P. Amserek, l'impôt ne serait nullement inhérent à l'existence et au fonctionnement de l'État. En effet, un État souverain est susceptible d'avoir trois sources de revenus :

1. - en premier lieu, l'État peut avoir recours à des *dons* et à des *emprunts*. C'est le cas de certains pays en voie de développement, qui vivent de prêts, internes ou externes ; ce fut le cas des souverains féodaux qui vivaient des aides ;

2. - en deuxième lieu, l'État peut recourir à des *impôts* (sic !) sur les produits qu'il *exporte*. C'est le cas, par exemple, de certains pays exportateurs de pétrole.

3. - en troisième et dernier lieu, l'État peut disposer de ressources *de type domanial*, c'est-à-dire de ressources provenant de biens qu'il possède et qu'il peut exploiter. Ces ressources domaniales ont joué un rôle important au Moyen Âge et continuent à le jouer

⁴ P. Amserek, *RD* 1983, p. 267.

pour certaines communes de France qui sont propriétaires de forêts ou de pâturages. L'exemple type, à l'époque où P. Amselek écrivait, était toutefois fourni par les États socialistes : en tant que propriétaires des entreprises de production, ces États-patrons d'entreprises s'allouaient les bénéfices que ces dernières réalisaient, comme l'actionnaire unique d'une société de capitaux.

Pour séduisante qu'elle soit, cette thèse ne peut qu'être réfutée.

B. — *La réfutation de la thèse*

Tout d'abord, la première ressource envisagée – celle tirée des dons et des emprunts – pose problème, et cela de l'aveu même de l'auteur. Car elle manifeste une *dépendance* réelle du Souverain à l'égard de ses *contributeurs*..., ce qui est totalement antinomique avec l'idée de souveraineté. En effet, de quel pouvoir peut disposer un État souverain qui dépend de ses bailleurs de fonds, qu'ils soient internes ou externes ? Quelle est sa liberté d'action ?... quasi nulle !

Quant à la deuxième ressource, elle porte en elle-même sa propre contradiction. En effet, l'État, exportateur de pétrole par exemple, dispose bien d'un système fiscal. Sans doute ce système est-il inhabituel puisqu'il repose sur la vente, hors du territoire national, de biens par hypothèse nécessairement rares et donc recherchés ou convoités par les autres États, et sur la taxation de ces ventes à la seule exportation. Force est cependant de constater qu'un tel système, pour rare et incongru qu'il soit, constitue par lui-même un système d'imposition.

La troisième ressource mérite davantage attention. Ici, un État peut vivre de ses revenus domaniaux dès lors qu'il est propriétaire de biens importants qu'il peut exploiter. Dans cette hypothèse, l'État est nécessairement un important propriétaire, voire un propriétaire unique, qui, si l'on mène le raisonnement jusqu'à son terme, a le monopole du droit de propriété. Un tel État est alors proche d'un État totalitaire : disposant seul de toutes les ressources, il en est par là même le maître ; il peut par conséquent les répartir selon son bon vouloir entre ses sujets (on n'ose dire ses citoyens !) et lui-même. Sans doute la part qu'il s'allouera pour financer ses dépenses ne s'appellera-t-elle plus impôt, il n'empêche qu'elle correspondra en réalité aux ressources fiscales d'un État que l'on pourra qualifier de classique. De nos jours, l'observation montre que les États disposant d'importants revenus domaniaux sont rares ; il s'agit soit de micro-États (tel Monaco, qui dispose des ressources de la Société des Bains de Mer), soit de sociétés archaïques. La richesse dans les États modernes est le fruit du travail et du capital. Dès lors que le capital n'est pas propriété publique, l'État souverain, pour assurer ses missions, ne pourra qu'avoir recours à des prélèvements pesant sur la population située sur son territoire, c'est-à-dire à des impôts.

L'impôt est donc bien un attribut nécessaire de l'État souverain.

Il en est sa marque.

Un exemple permet d'illustrer ce propos. Les mouvements autonomistes qui veulent ériger une partie de territoire en État souverain (qu'il s'agisse de la Corse ou du Pays Basque, pour ne s'en tenir qu'à la France) « rançonnent » entreprises et particuliers. Les « rançons » exigées sont qualifiées par eux d'« impôt révolutionnaire ». Cette qualifi-

cation n'est pas fortuite : outre le fait qu'elle permet de justifier leur action, elle révèle ô combien que l'impôt est au cœur de la souveraineté.

L'impôt est également un instrument de souveraineté.

II. — L'IMPÔT, INSTRUMENT DE SOUVERAINETÉ

L'État souverain, de par son omniscience, peut organiser comme il l'entend son pouvoir d'imposer. Il dispose en effet d'un *pouvoir fiscal absolu*. Mais ce pouvoir fiscal absolu connaît une limite qui tient au territoire de l'État souverain : l'État souverain peut certes tout faire en matière fiscale, mais il ne peut le faire que sur *son territoire*.

Pour montrer l'importance de ce pouvoir fiscal, mais aussi ses limites, deux situations doivent être distinguées : d'une part la situation d'un système *fermé*, où l'État souverain vit en quelque sorte en autarcie, d'autre part celle d'un système *ouvert*, dans lequel l'État souverain est en concurrence avec deux ou plusieurs États souverains.

A. — *Système fermé*

Dans un système fermé, l'État souverain a un pouvoir fiscal absolu, en ce sens qu'il peut édicter le système fiscal qui lui paraît le plus apte à répondre à ses exigences, à ses aspirations ou à ses besoins. Ce système fiscal doit présenter une autonomie technique et budgétaire par rapport aux systèmes susceptibles d'entrer en concurrence avec lui ; à cet effet, ce système fiscal doit satisfaire à quatre conditions que l'on peut ainsi résumer :

1. - il doit être applicable, à l'exclusion de tout autre, dans les limites d'un territoire déterminé,
2. - il doit contenir en lui-même toutes les règles nécessaires à sa mise en œuvre et qui sont relatives à l'assiette, à la liquidation, au recouvrement, aux contrôles et aux sanctions,
3. - il doit être destiné à alimenter un budget distinct de ceux qui alimentent les systèmes fiscaux concurrents,
4. - il doit être élaboré par des organes propres au territoire sur lequel il exerce ses compétences.

Dès lors que ces quatre conditions sont réunies, l'État souverain peut tout faire, en fonction de ses choix politiques, entendus *lato sensu* : choix relatifs au rôle qu'il veut jouer dans le domaine économique, choix relatifs à son organisation administrative...

Ainsi, selon qu'il est libéral ou interventionniste, l'État souverain peut jouer du poids de l'impôt à des fins sociales ou économiques. Par exemple, pour lutter contre l'inflation, il peut augmenter la pression fiscale ; ou bien, pour réduire les inégalités sociales, il peut augmenter la progressivité de certains impôts.

De la même manière, l'État souverain peut tenir compte des particularités de son organisation politique et administrative ; il peut en conséquence conférer un pouvoir fiscal à des autorités publiques qui lui sont subordonnées. Ainsi, l'État fédéral peut attribuer des compétences fiscales aux États fédérés ; il en va de même pour un État unitaire

décentralisé, et c'est l'exemple français des Territoires d'Outre-Mer, telle la Polynésie française qui a un système fiscal autonome, élaboré par son assemblée territoriale. Dans ces deux cas, force est de constater qu'il y a *coexistence* de plusieurs souverainetés fiscales au sein d'un même État.

Bien évidemment, l'État souverain, précisément parce qu'il est souverain, peut remettre en cause les particularismes qui viennent d'être évoqués. Il peut très bien défaire ce qu'il a fait.

B. — *Système ouvert*

Dans un système ouvert, la souveraineté de l'État se heurte inévitablement à la souveraineté des autres États. Ce choc de souverainetés peut conduire à des situations iniques, se traduisant en matière fiscale par des phénomènes de doubles impositions.

Pour les éviter, les États souverains concluent des conventions le plus souvent bilatérales, qui organisent entre eux le partage de l'impôt. Il va de soi que, ce faisant, les États consentent à des limitations de leur souveraineté fiscale.

Il convient d'ores et déjà de préciser ce que recouvre la souveraineté fiscale. Elle est généralement décrite comme la réunion de deux pouvoirs : d'une part, le pouvoir de *légiférer*, c'est-à-dire le pouvoir de créer des impôts ou de modifier des impôts existants, d'autre part le pouvoir de *disposer*, c'est-à-dire le pouvoir de bénéficier du produit de ces impôts.

Ce rappel fait, il est permis de constater que les limitations que les États peuvent apporter à leur souveraineté, généralement réduites dans les conventions fiscales bilatérales, peuvent être beaucoup plus fortes lorsque l'État souverain est partie à un traité qui contient des dispositions fiscales, tel le Traité de la Communauté européenne.

Par application des dispositions fiscales de ce Traité (art. 90 à 94) et des directives subséquentes, les États, membres de l'Union et toujours souverains, ont été contraints de modifier des pans entiers de leur législation fiscale en matière d'impôts indirects (droits d'accises et surtout TVA).

En outre et surtout, une décision du Conseil des Communautés européennes en date du 21 avril 1970 a mis fin à l'alimentation du budget communautaire par des contributions étatiques, soumises au contrôle et à l'approbation des Parlements nationaux ; cette décision a remplacé ce mécanisme traditionnel de financement des organisations internationales par l'attribution à la Communauté de « Ressources propres », ne transitant plus par les budgets nationaux.

La question s'est alors posée de savoir si cette mesure devait s'analyser comme un *transfert* à la Communauté, par les États-membres, d'une partie de leur souveraineté fiscale, ou au contraire comme une simple *limitation* de cette souveraineté⁵. La question se pose d'ailleurs toujours !

La théorie de la *limitation* de la souveraineté a les faveurs de la doctrine et de la jurisprudence françaises. Elle se présente sous la forme suivante : la Communauté

⁵ G. Isaac, « La rénovation des institutions financières des communautés européennes depuis 1970 », chronique *RTDE*, 1973, p. 670 et s.

européenne est une organisation internationale comme une autre ; il en résulte que les transferts de compétences qui sont opérés à son profit n'ont pas de caractère définitif ; par conséquent, ces transferts de compétences ne peuvent être assimilés à des transferts de souveraineté, puisque le destinataire de ces transferts n'est pas et ne peut pas être une entité souveraine, de par son statut d'organisation internationale.

D'autres arguments ont été avancés. La décision de 1970 n'attribue à la Communauté européenne aucun pouvoir de « lever l'impôt » ; la décision se borne à conférer à la Communauté le pouvoir de disposer des impôts ; à aucun moment elle ne lui attribue le pouvoir de légiférer puisque ce pouvoir appartient toujours aux États souverains et que, seuls, dans le cadre d'une directive, ils ont le pouvoir de modifier l'assiette des « impôts » qui lui sont affectés.

Quant à la thèse du *transfert* de souveraineté, elle n'est que la reprise pure et simple de celle développée par la Cour de Justice des Communautés européennes dans l'affaire *Costa/Enel* de 1964. Selon la Cour, la Communauté européenne est « une communauté dotée d'attributions propres... et plus précisément de pouvoirs réels issus d'une limitation de compétence ou d'un transfert d'attributions des États à la Communauté. » Toujours selon la Cour, « le transfert opéré par les États, dans leur ordre juridique interne au profit de l'ordre juridique communautaire, des droits et obligations correspondant aux obligations du Traité, entraîne... une limitation définitive de leurs droits souverains. »

Il n'est pas dans notre propos de trancher la querelle du caractère indivisible de la souveraineté. Tout au plus peut-on et doit-on constater que cette querelle ne fait que réactiver la question de la nature juridique de la Communauté européenne.

2

En fin de compte, l'impôt est sans conteste un révélateur de la Souveraineté. L'État souverain ne peut vivre que grâce aux impôts qu'il lève. Mais ce même État souverain peut s'autolimiter en décidant de déléguer ou de transférer à une entité autre que lui, tout ou partie de son pouvoir d'imposition. L'exemple de la construction européenne est là en tout état de cause pour en témoigner.