

Pluralisme et fiscalité *

Daniel GUTMANN

Professeur à l'Université de Paris I (Panthéon-Sorbonne)

RÉSUMÉ. — Le présent article examine les relations entre la **fiscalité** et les différentes facettes du pluralisme. Il se concentre particulièrement sur le rôle de la fiscalité dans le maintien et le développement du pluralisme moral et social, ainsi que sur la question de l'avenir du pluralisme des modèles fiscaux.

Pour examiner les relations entre pluralisme et fiscalité, il convient de discerner plusieurs sens du mot « pluralisme »¹. Le pluralisme, lorsqu'il est qualifié de juridique, renvoie à l'idée que le droit étatique n'épuise pas le phénomène juridique, lequel peut se manifester à travers des ordres juridiques distincts de l'ordre étatique. Le pluralisme moral et social désigne l'existence d'une pluralité des conceptions de la vie bonne existant dans une société (pluralisme moral au sens large, incluant le pluralisme religieux) et la coexistence sociologiquement observable de différents modèles de comportements (pluralisme social, décrivant par exemple sur la diversité des comportements familiaux). Le juriste s'intéresse au pluralisme moral et social, non tant en lui-même, mais en ce qu'il appelle une réflexion sur l'interaction entre ce pluralisme et la norme juridique. Enfin, le pluralisme peut s'entendre, de façon plus générale et moins rigoureuse, d'une diversité de modèles normatifs coexistant dans un espace donné. À titre d'exemple, la multiplicité des modèles d'organisation constitutionnelle ou judiciaire dans le monde témoigne d'une forme lâche de pluralisme juridique.

Ces trois significations du mot « pluralisme » présentent une pertinence pour la réflexion sur le rapport entre pluralisme et fiscalité. L'objectif de ce bref article est de les étudier successivement et de faire apparaître les relations existant entre elles.

* Cette contribution constitue une première série de réflexions ordonnées sans souci d'exhaustivité scientifique. Elle ne prétend pas constituer une réflexion achevée sur la question. L'auteur se réserve donc d'en compléter ultérieurement la teneur.

¹ Les trois significations ici relevées n'expriment que très partiellement le champ sémantique couvert par le « pluralisme », comme en témoigne par exemple la liste établie par Didier Boden (cf. sa contribution à la présente livraison des *Archives de philosophie du droit*).

I. — FISCALITÉ ET PLURALISME JURIDIQUE

Le pluralisme juridique, au sens strict, pose dogmatiquement que les foyers de la juridicité peuvent se loger ailleurs qu'en l'État. Le juriste épris de théorie fiscale ne peut rester insensible à cette affirmation. L'impôt serait-il théoriquement concevable en dehors de l'État ?

Selon l'approche française traditionnelle, la réponse est clairement négative. À l'époque moderne, et notamment depuis le XVIII^e siècle, l'impôt est perçu comme l'expression de la souveraineté d'un État devant composer avec la liberté et le droit de propriété de ses sujets². Cette approche de l'impôt converge avec l'idée plus récente selon laquelle l'impôt, en tant que moyen de réalisation de la justice sociale, se relie nécessairement à l'État, seul dépositaire du bien public. On retrouve cette idée en filigrane dans la définition que donne Jèze en 1896 de l'impôt comme « contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses de l'État »³. Enfin, force est ainsi de constater, sur le terrain de l'histoire, que la construction de l'État moderne — et jusqu'aux formes empruntées par celui-ci — s'est réalisée par l'impôt et pour les besoins de la collection de celui-ci⁴. Il est donc indiscutable que l'impôt entretient avec l'État un lien particulièrement étroit.

Toutefois, le caractère étatique de l'impôt ne participe pas nécessairement de sa définition même. Pour ceux qui adhèrent à la théorie philosophique du pluralisme juridique, il n'existe pas de raison de réfuter en principe l'idée d'un impôt non étatique. Si le droit existe en dehors de l'État, et si l'impôt est un phénomène juridique, alors un impôt peut parfaitement être prélevé par une autorité autre qu'étatique, dès lors que celle-ci présente formellement les caractères d'une autorité chargée de faire appliquer le droit⁵. Peu importe, dans cette perspective, que l'impôt se conçoive à un niveau infra-étatique ou supra-étatique.

On peut d'ailleurs aboutir au même résultat sans accepter forcément les prémisses du pluralisme juridique. Si l'on définit l'impôt comme le paiement imposé d'une contrepartie à des services collectifs, ou comme un prélèvement obligatoire en vue de finalités justes (ce qui est juridiquement incorrect en l'état actuel du droit positif), l'État n'est pas une composante de la définition. En bref, la théorie pure est suffisamment plastique et sujette à réinvention continue pour autoriser la dissociation entre impôt et État.

² Nous renvoyons pour plus de détails à l'article d'E. de Crouy Chanel, « La Citoyenneté fiscale », paru dans les *Archives de philosophie du droit* consacrées à l'impôt (2002).

³ M. Boucard et G. Jèze, *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, Paris, V. Giard et E. Brière, 1896, p. 197.

⁴ En ce sens, cf. aussi G. Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, SEVPEN, Paris, 1965, p. 7 ; J. Schumpeter, « La Crise de l'État fiscal », in *Impérialisme et classes sociales*, Flammarion, 1984, p. 229 et s., spéc. p. 249 ; M. Leroy, *La Sociologie de l'impôt*, PUF, 2002, p. 58.

⁵ Pour un exemple de terminologie pluraliste, voir la formulation du décret sur les impôts ecclésiastiques du 6 décembre 1978 adopté par l'Assemblée constituante de la République et Canton du Jura, dont l'article 1er de la section 1 (intitulée « souveraineté et fiscale et assujettissement à l'impôt ») énonce que « les paroisses des Églises reconnues [...] perçoivent un impôt pour couvrir leurs besoins financiers, dans la mesure où le rendement de leur fortune et les autres revenus n'y suffisent pas ».

Ceci posé, on ne peut manquer de s'interroger sur l'utilité autre que spéculative d'un tel exercice de redéfinition de l'impôt. Si le but de l'entreprise est d'asseoir la légitimité de prélèvements opérés au profit de communautés infra- ou supra-étatiques, il est plus simple d'éviter ce type de contorsion intellectuelle et de se poser frontalement la question de la relation entre l'impôt et le pluralisme moral ou social dans la société contemporaine. Cette question, riche d'enjeux pratiques, nous oriente vers l'examen de la seconde signification du pluralisme.

II. — FISCALITÉ ET PLURALISME MORAL ET SOCIAL

Confronté à la pluralité des modèles moraux et sociaux (auxquels on peut rattacher les modèles économiques, culturels, etc.), l'État dispose d'une palette de réponses. Il peut s'en désintéresser (principe de neutralité passive). Il peut aussi le promouvoir en tant que tel, tout en prenant soin de n'avantager aucun groupe par rapport aux autres (principe de neutralité active). Voyons comment cette palette peut être déclinée en mesures fiscales.

Le désintéret fiscal de l'État pour le pluralisme prend la forme de l'absence de règle fiscale destinée à promouvoir l'appartenance à tel ou tel groupe. Une telle politique fiscale s'inscrit dans la ligne d'une philosophie de la neutralité de l'État à l'égard des groupes d'individus. Elle procède d'une conception individualiste de la citoyenneté, en ce sens qu'elle définit l'individu indépendamment de ses appartenances ou de ses enracinements culturels ou religieux. Elle doit être replacée dans un système moral et politique où aucune valeur particulière n'est attribuée à l'existence de différents groupes de pensée ou d'action.

L'État peut cependant décider de promouvoir activement le pluralisme. Cette politique peut même présenter le caractère d'un devoir de l'État, si l'on considère à la suite de la Cour européenne des droits de l'homme que l'existence d'une société démocratique passe par l'obligation positive pour l'État de garantir le pluralisme effectif.

Pour y parvenir, l'État peut choisir de valoriser l'engagement individuel en faveur de certains groupes. Il accordera, par exemple, certaines réductions de la charge fiscale à ceux qui consentiront des donations ou des legs en faveur de groupes définis par la loi.

De façon plus ambitieuse, l'État peut aussi mettre en œuvre de façon collective et contraignante les moyens permettant aux modèles sociaux, moraux, etc., de se maintenir et de se développer. Les exemples d'une telle politique active fourmillent. Ainsi, le législateur belge, constatant que les recettes publicitaires de la presse écrite s'étaient effondrées en raison du développement de la publicité sur l'audiovisuel, a introduit en 2002 un impôt sur les entreprises de l'audiovisuel dont le produit a été reversé à la presse écrite, le tout pour préserver la liberté de la presse et garantir un pluralisme effectif dans les médias ⁶.

On peut également analyser à la lumière du souci de garantir le pluralisme économique le dogme fiscal de la neutralité économique de l'impôt : lorsque deux

⁶ Cf. B. Peters *et alii*, *The Concept of Tax in EU Member States, General Introduction and Comparative Analysis*, site de l'EATLP (European Association of Tax Law Professors : <http://www.eatlp.org>), p. 74.

opérations sont économiquement comparables, elles doivent faire l'objet d'un traitement fiscal identique. Ainsi, par exemple, la cession d'une clientèle civile emporte les mêmes effets fiscaux que la cession d'une clientèle commerciale, la cession d'un immeuble les mêmes effets que la cession de parts de sociétés immobilières transparentes, etc. Sous cet angle, la fiscalité n'est que l'auxiliaire du constat économique de l'identité de deux situations, et la promotion du pluralisme, l'expression d'un principe général d'égalité devant l'impôt – et devant la loi tout court.

Force est cependant de constater que l'engagement fiscal en faveur du pluralisme est rarement cohérent, et que ses formes sont extrêmement dissemblables d'un État à l'autre.

Une thèse ne suffirait pas à approfondir le thème de la cohérence du droit fiscal. Notons toutefois que l'État n'échappe que rarement à la tentation de promouvoir un modèle économique ou social au détriment d'un autre. Dans le cadre de sa politique économique, le législateur fiscal considère comme naturel de corrélérer certains avantages à certains types d'investissement : qu'une entreprise investisse dans certaines technologies de pointe, notamment en matière de protection de l'environnement, et elle se verra offrir certains avantages sous la forme d'amortissements accélérés ou de crédits d'impôts ; qu'un particulier démontre sa solidarité (*sic*) en louant un logement à un certain type de locataire, et il jouira également de certains bienfaits fiscaux dérogatoires⁷. La fiscalité familiale manifeste aussi — encore que de façon plus subtile, masquée derrière la différence prétendue des situations — une préférence pour les familles nombreuses (avantagées par le quotient familial) et mariées (encore que le PACS ait gagné sa complète respectabilité avec la loi de finances pour 2005). Ainsi, l'engagement en faveur du pluralisme, qui débouche en principe sur le principe de la neutralité fiscale de l'État à l'égard de toutes les formes d'organisation sociale ou économique, est manifestement difficile à concilier avec l'interventionnisme de l'État dans la société contemporaine.

Quant à la pluralité... des interprétations du pluralisme, elle apparaît évidente dès que, dépassant le seul cadre français, l'on se hasarde à la comparaison des systèmes fiscaux. L'exemple du traitement fiscal du financement des Églises est significatif à cet égard⁸. Dans certains États, la séparation entre l'État et les Églises est entendue en ce sens qu'aucune ressource budgétaire ne peut être affectée à une Église ou une communauté religieuse. C'est le cas aux États-Unis ; c'est aussi le cas en France, même si la situation n'est pas entièrement claire. Dans d'autres États, le raisonnement est exactement inverse : on y considère en effet que l'exercice des libertés religieuses suppose un engagement actif de l'État, et l'on requiert ainsi que tous les citoyens contribuent au financement des Églises, sur une base égalitaire, par l'intermédiaire de l'impôt. Tel est le cas au Luxembourg, en Belgique et en Grèce. Dans d'autres États encore, le contribuable se voit attribuer une option. Il peut décider qu'une partie de l'impôt sur le revenu qu'il paie à l'État sera reversée à une communauté religieuse de son choix. C'est le cas en Italie, en Espagne ou en Hongrie. Enfin, une dernière catégorie d'États autorise les Églises à prélever l'impôt directement auprès de leurs membres. En Allemagne, par exemple, la Constitution autorise les Églises, qualifiées d'entités de droit public, à

⁷ Il existe un nombre incroyable de mesures fiscales dérogatoires prenant pour l'État la forme de « dépenses fiscales » régulièrement critiquées par le Conseil des impôts.

⁸ La typologie qui suit est empruntée à V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, La Haye, Kluwer, 2003, p. 129 et s.

prélever ledit impôt, sous réserve de ce que prévoient les lois des *Länder*. Les personnes n'appartenant à aucune communauté religieuse sont exemptées de cet impôt ecclésiastique et peuvent mettre fin à leur affiliation à tout moment. Le même système est appliqué en Suède et au Danemark ⁹.

Les exemples ci-dessus démontrent que le principe d'un engagement de l'État en faveur du pluralisme laisse subsister une multitude de divergences dans l'interprétation des exigences du pluralisme. Le droit fiscal, éminemment dépendant de la culture politique en vigueur dans la société dans laquelle il s'insère, n'en est qu'une illustration parmi d'autres. Plus généralement, il apparaît que la position du législateur fiscal face au pluralisme moral, social ou économique est extrêmement difficile à théoriser, compte tenu de l'incertitude même qui entoure le rôle — plus ou moins actif, plus ou moins interventionniste — devant être dévolu à l'État.

Il n'en est que plus intéressant de constater, par contraste avec cette conclusion « relativiste », que le développement de règles juridiques contraignantes pour les États conduit à remettre en cause la diversité des systèmes fiscaux. Si les aides d'État (qui peuvent emprunter des formes fiscales) sont toujours davantage sanctionnées, tant par le droit communautaire que par le droit issu de l'Organisation mondiale du commerce, c'est bien parce qu'elles violent la nécessaire neutralité de l'État à l'égard des acteurs économiques. On constate donc que la diversité des politiques fiscales est aujourd'hui soumise à un encadrement beaucoup plus strict que par le passé, ce qui conduit à s'interroger sur ce qui demeure du pluralisme des modèles fiscaux eux-mêmes. C'est là aborder la dernière signification du mot « pluralisme ».

III. — FISCALITÉ ET PLURALISME DES MODÈLES FISCAUX

Le pluralisme des modèles fiscaux est à l'heure actuelle remis en cause par les progrès de l'intégration économique et juridique. Au niveau européen, plusieurs directives ont déjà harmonisé les règles concernant la taxe sur la valeur ajoutée et rapproché substantiellement les modalités d'imposition des flux financiers — dividendes, intérêts, redevances — entre sociétés appartenant à un même groupe et localisées dans plusieurs États membres de l'Union européenne. La Commission européenne étudie actuellement les moyens de s'engager plus loin dans la même voie et s'efforce de convaincre les États d'accepter le principe d'une base d'imposition définie d'un commun accord pour les groupes transnationaux de sociétés. Cette base d'imposition pourrait être établie, soit en application du droit fiscal applicable à la société mère (ce qui laisserait subsister un pluralisme fiscal en Europe), soit, de façon plus ambitieuse, au moyen de règles uniformes adoptées au niveau européen (ce qui remettrait profondément en cause la pluralité des modèles fiscaux). Dans le second cas, les règles fiscales applicables aux groupes transnationaux pourraient s'inspirer des normes comptables internationales (IFRS), moyennant certaines adaptations préalables ¹⁰.

⁹ En Suisse, l'impôt est prélevé par les cantons.

¹⁰ Cf. notamment la Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 24 novembre 2003 : COM (2003) 726 final.

Au niveau mondial, le rapprochement des systèmes fiscaux n'est officiellement pas à l'ordre du jour. Cependant, il est évident que les modèles fiscaux circulent. En témoigne l'adoption par de nombreux États, notamment du Sud, de systèmes d'imposition hérités de puissances occidentales dans l'orbite desquelles ils se trouvent ou se trouvaient. Les institutions internationales — Fonds Monétaire International et Banque Mondiale notamment — jouent également un rôle important dans la diffusion de modèles fiscaux jugés optimaux en raison de leur rentabilité budgétaire.

Ces différentes observations conduisent à une question simple : l'intégration économique des États conduit-elle mécaniquement, ou doit-elle conduire, au rapprochement des systèmes fiscaux, voire à leur intégration ? La question, abyssale, oriente la réflexion sur deux thèmes : celui de la conciliation entre souveraineté étatique en matière fiscale et principes gouvernant la société internationale ; celui de l'existence de systèmes fiscaux objectivement supérieurs à d'autres et méritant, de ce fait, d'être généralisés.

Le premier thème est parfaitement illustré par la problématique de l'harmonisation des impôts directs au niveau communautaire. D'un côté, en effet, la Commission européenne et la CJCE ne cessent de répéter que chaque État est souverain dans la détermination de sa propre compétence fiscale. La souveraineté fiscale, conséquence du principe communautaire de subsidiarité, constitue donc un dogme sur lequel les institutions communautaires ne semblent pas prêtes à revenir. De l'autre côté, cependant, l'exercice par l'État de sa compétence fiscale doit respecter les règles établies par le Traité CE, notamment les libertés fondamentales. La CJCE est donc habilitée à constater l'incompatibilité entre certaines règles fiscales nationales et le droit communautaire lorsque les premières portent atteinte aux libertés fondamentales protégées par le Traité CE ou présentent un caractère discriminatoire. La jurisprudence de la CJCE, très abondante ces dernières années, a ainsi produit des effets extrêmement importants sur les systèmes fiscaux des États membres, conduisant à l'abandon de techniques d'imposition pourtant éprouvées. Le meilleur exemple d'un tel impact de la jurisprudence communautaire concerne la fiscalité des dividendes, le système de l'avoir fiscal ayant été jugé contraire à la liberté de circulation des capitaux par l'arrêt *Petri Manninen*¹¹. Or, de telles décisions affectent directement le pluralisme des systèmes fiscaux. À la suite de l'arrêt *Petri Manninen*, ou par anticipation de son contenu, les États européens connaissant le système de l'avoir fiscal ont dû changer leur fusil d'épaule et adopter une nouvelle technique d'imposition des dividendes. Ce changement s'est fait, le plus souvent, par imitation de systèmes voisins paraissant donner satisfaction. C'est d'ailleurs ce qui s'est produit en France, où les dividendes sont désormais imposés à hauteur d'une base réduite de moitié, selon un mécanisme proche de celui existant en Allemagne¹².

Le phénomène décrit — remise en cause juridictionnelle d'une technique fiscale, suivie d'un phénomène de circulation transfrontalière d'un modèle « euro-immunisé » — est d'autant plus intéressant que l'imitation ponctuelle des règles étrangères est rarement mûrie par le législateur importateur. Autrement dit, la transposition d'une technique étrangère est souvent opérée sans réflexion préalable sur l'intégration de la technique en cause dans le système fiscal d'accueil. La cohérence de celui-ci s'en trouve

¹¹ CJCE, 7 sept. 2004, aff. C-319/02.

¹² Sur ce nouveau système, on consultera le dossier établi par la revue *L'Année fiscale* (PUF) en 2004.

ainsi potentiellement fragilisée. Pour n'en donner qu'un exemple se situant dans le prolongement de celui qui précède, l'importation en France de la technique allemande d'imposition de « demi-dividendes » s'est produite en oubliant qu'en Allemagne, la même technique s'applique également aux plus-values réalisées par les personnes physiques sur les cessions de valeurs mobilières. En bref, la technique allemande d'imposition des dividendes ne prend sens que dans le contexte d'une philosophie générale d'imposition des revenus de capitaux. La France, par contraste, se trouve aujourd'hui dotée d'un système d'imposition des revenus de capitaux constitué de règles superposées et sans cohérence d'ensemble.

De telles situations complexes, où un État doit composer avec des principes supérieurs et se nourrir de l'imitation des autres, sont destinées à se généraliser au-delà de l'espace communautaire. Si le libéralisme qui sous-tend l'Organisation mondiale du commerce vient à être pris au sérieux en matière fiscale — ce qui commence à se produire¹³, il est évident que le pluralisme des systèmes fiscaux ne pourra que régresser.

Dans ce contexte, la question de savoir s'il existe des systèmes fiscaux ou des techniques d'imposition objectivement préférables à d'autres est particulièrement intéressante. Le problème est budgétaire et administratif à la fois : pour qu'un système fiscal soit satisfaisant, il convient d'optimiser la combinaison de critères tels que le coût du recouvrement de l'impôt, l'efficacité de l'administration, la compatibilité de l'impôt avec l'organisation économique de la société (plus ou moins informelle, plus ou moins orientée vers certaines activités productrices de richesse), avec la psychologie collective et individuelle, etc. La complexité d'une telle combinaison invite le théoricien à la modestie, le praticien à la flexibilité et le comparatiste au constat d'évidence que l'*optimum* fiscal n'existe pas dans l'absolu. S'il existe dans une société donnée à un moment donné, cela tient déjà du miracle.

Une telle approche reviendrait cependant à négliger la part de l'idéologie rationaliste et de la naïveté chez les tenants de la théorie fiscale. De même que nombre de penseurs ont été séduits par l'idée d'une science du droit, nombre de théoriciens de la fiscalité sont séduits par l'idée d'une science fiscale. Si certaines institutions internationales ne paraissent pas à l'abri de l'idée qu'il existe des systèmes objectivement excellents — tels la taxe sur la valeur ajoutée, parfois introduite en dépit du bon sens dans des États où les acteurs économiques sont incapables pour la plupart de tenir une comptabilité, la doctrine des théoriciens n'est pas moins sujette à la tentation. Qu'elle s'efforce de construire une définition objective du concept de revenu du capital¹⁴, qu'elle s'attache à la construction d'un système fondé en raison¹⁵, la doctrine n'est pas loin de souhaiter la substitution d'un nouveau droit naturel fiscal au chaos des systèmes. Que cela soit théoriquement fondé apparaît plus que douteux, tant l'interprétation des exigences de la « science » (ne serait-ce que le concept de double imposition) laisse ouvertes de multiples voies¹⁶.

¹³ Sur le sujet, cf. par ex. M. Lang, J. Herdin et I. Hofbauer, *WTO and Direct Taxation*, Linde Verlag, 2003.

¹⁴ Cf. sur ce point les travaux de l'EATLP, *The Notion of Income from Capital*, IBFD, EATLP International Tax Series, vol. I, 2005.

¹⁵ M. Lauré, *Science fiscale*, PUF, 1983.

¹⁶ Cf. notre article dans l'ouvrage ci-dessus publié par l'EATLP.

Ainsi, si le pluralisme des systèmes fiscaux n'est pas toujours compatible avec les exigences de la société internationale, il ne s'ensuit pas qu'il soit condamnable en son principe même. Il n'est pas envisageable, en tout état de cause, d'y mettre fin.

daniel.gutmann@wanadoo.fr