



La notion d'impôt dans la Revue Française de Finances Publiques (1983-2017)

Jean-Raphael Pellas

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2018/2 N° 142 , PAGES 291 À 309
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.142.0291

Date de mise en ligne : 06/08/2025

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2018-2-page-291?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

La notion d'impôt dans la Revue Française de Finances Publiques (1983-2017)

Jean-Raphaël PELLAS*

« L'impôt [...] est la vie des États
et la clef de toute la politique
ou de l'art de maintenir et de perfectionner les sociétés. »

Marquis DE MIRABEAU, *Supplément à la Théorie de l'impôt*,
La Haye, 1776, p. 306

RÉSUMÉ

L'identification de l'impôt comme un fait social est tributaire d'une double perspective ontologique et épistémologique. D'un point de vue ontologique, l'impôt demeure un outil mental paré des vertus unificatrices de la citoyenneté. Cependant, la conjugaison des savoirs qui préside à l'élucidation du statut épistémologique de l'impôt au XXI^e siècle conduit à revisiter la légitimité politique de l'impôt.

The identification of tax as a social fact is dependent on a dual ontological and epistemological perspective. From an ontological point of view, tax remains a mental tool adorned with the unifying virtues of citizenship. However, the combination of knowledge that presides over the elucidation of the epistemological status of taxation in the XXIth century leads to revisiting the political legitimacy of taxation.

* Docteur en droit, Professeur à l'Institut Supérieur de Commerce de Paris, Chargé de mission auprès de FONDAFIP.

Lorsque pris fin en 1977 la *Revue de sciences et législation financières* fondée par Gaston Jèze en 1903 et rebaptisée, *Revue de science financière* en 1956, la communauté scientifique des finances publiques ressentit le besoin pour renouveler la science fiscale, de créer en 1983, à l'initiative de ses actuels directeurs, les professeurs Michel Bouvier et Marie-Christine Esclassan, la *Revue Française de Finances Publiques*¹. Dès le premier numéro, au titre prophétique « Où en est l'impôt ? », le Doyen Vedel précisait les enjeux et ambitions du débat en faisant de l'impôt : « une chose de l'Homme »². L'impôt n'est donc pas réductible à la sphère du droit ; il n'est pas seulement un instrument juridique, il est également un fait social. L'idée n'est pas nouvelle. Pierre Lalumière, reconnu comme le fondateur de la conception sociologique de la science financière avait en 1963 dans un article resté célèbre « Les cadres sociaux de la science financière » transposé dans le domaine financier les modèles utilisés en sociologie politique et notamment l'analyse systémique³. Sur le terrain de l'impôt, Pierre Lalumière mettait l'accent sur l'influence des systèmes sociaux sur le système fiscal à partir somme toute d'une approche politique du phénomène fiscal puis dans un second temps s'interrogeait sur l'interventionnisme fiscal et la conception de la justice fiscale. Cette dialectique de l'impôt lui permit de dépasser le principe d'égalité devant l'impôt pour formuler une égalité devant le sacrifice fiscal. C'est au demeurant en ces termes que Didier Ribes s'interrogeant sur le principe d'égalité devant l'impôt et les facultés contributives des citoyens, précisait : « Dans l'esprit des hommes de 1789, l'égalité fiscale conduisait à la proportionnalité de l'impôt en fonction du revenu ou du capital. Aujourd'hui elle est davantage comprise comme une « *égalité en sacrifice* »⁴. Dans cette même veine, Michel Bouvier considère avec raison que « la science des finances publiques, parce qu'elle étudie des objets complexes, doit donc fédérer des disciplines diverses autour d'une conception éthique des sociétés complexes ». Il importe d'explorer

1. Rémi Pellet précise que la Revue Française de Finances Publiques « présente une cohérence réelle qui la distingue nettement de sa devancière. La consultation des numéros parus depuis presque 30 ans montre qu'elle ne publie pas sauf, rares exceptions, d'articles d'économie « mathématisée », car si le terme droit n'apparaît pas dans le titre de la revue, les contributions sont principalement des analyses juridiques ou de sociologie des administrations financières », PELLET R., *Droit financier public*, PUF, 2014, p. 20.
2. VEDEL Georges, « Présentation de la RFFP », RFFP 1983, numéro 1.
3. LALUMIÈRE Pierre, « Les cadres sociaux de la science financière », RSF 1963, p. 60 et s. ; « Hommages à Pierre Lalumière », RFFP 1997, 58, p. 119 et s.
4. RIBES Didier, « Le progrès de l'égalité devant l'impôt », RFFP nov. 2001, 76, p. 270.

une « herméneutique susceptible de mettre en évidence la pluralité de sens des phénomènes financiers »⁵. La méthode est ainsi dégagée : il ne faut pas s'enfermer dans un excès de technicité ou de technologie juridique mais interpréter l'impôt et son devenir au rythme des transformations ou nouvelles régulations de l'État et particulièrement des relations individuelles, intersubjectives qui sont générées par l'impôt. Il s'agit de passer « d'une conception instrumentale de l'impôt à une conception institutionnelle » et l'auteur d'ajouter : « Le rôle moteur joué par l'impôt dans les transformations qui s'opère au sein de nos sociétés implique en effet que toute réflexion en matière fiscale soit systématiquement associée à une réflexion plus globale sur les transformations de l'État »⁶. L'impôt, pourvoyeur de ressources fiscales ne crée pas uniquement une obligation fiscale à l'égard des citoyens mais constitue le ciment d'une obligation sociale, irréductible à l'État moderne, voire post-moderne⁷. L'unité que l'État incarne est mise à l'épreuve par la pluralité, la segmentation et la complexité des modes de gestion publique. Entraînant dans son sillage la fragmentation de l'impôt, la post-modernité invalide la représentation classique de l'ordre juridique. L'impôt est donc en quête d'une nouvelle grammaire.

Au fil du temps, les 140 premiers numéros de la *Revue française de finances publiques* qui rassemblent, 45 dossiers en fiscalité et représentent plus de 560 contributions fiscales au gré de colloques et des chroniques fiscales permettent de déterminer l'épure d'une science fiscale. Mais l'analyse de l'impôt resterait dogmatique s'il n'y avait pas une mise en relation constante entre ces ressources et la gouvernance des finances publiques. L'orientation de dossiers liés aux « dépenses publiques » au cours de la période 2001-2010, encore qu'il y ait eu la publication de nombreuses études fiscales pendant cette période, s'explique par un changement de paradigme en finances publiques, à savoir la préparation, la mise en œuvre et le bilan provisoire de la LOLF. La dépense publique a donc été au cœur des préoccupations académiques et des processus décisionnels en matière de gestion publique. La crise économique de 2008 a conduit à de nouvelles interrogations en matière d'impôt et notamment à l'érosion des ressources fiscales des États post-modernes. Tel un

5. BOUVIER Michel, « Tradition et modernité de la science des finances publiques », RFFP 1993, 41, p. 253.

6. BOUVIER Michel, « Éditorial : Pour une autre culture fiscale », RFFP déc. 2003, 84, p. 3.

7. CHEVALLIER Jacques, *L'État post-moderne*, LGDJ, 4^e éd., 2014.

sémaphore, la revue française de finances publiques a donc apporté de nouveaux éclairages à cette gouvernance fiscale en mutation. Les problématiques liées aux réformes fiscales initiées à partir de 2010 et aux nouvelles politiques fiscales en vigueur ont donc fait l'objet de plusieurs numéros⁸. L'impôt est donc « en crise ». Il ne s'agit pourtant pas d'un phénomène transitoire mais d'une transformation qui prend ses racines dans la conception de l'État et de l'action publique. En abordant la question de « l'autonomie fiscale », André Barilari apportait son éclairage aux limites de la souveraineté fiscale⁹. Cette problématique de la souveraineté fiscale et celle de « l'autonomie fiscale » ressortent nettement des travaux de l'OCDE à l'épreuve de l'évasion fiscale internationale¹⁰. Comprendre cette crise, c'est mettre en relief la nouvelle économie digitale qui brouille les frontières¹¹. Mais les agencements institutionnels, infra-étatiques, opérés depuis les politiques de décentralisation administrative conduisent également à une nouvelle gouvernance locale y compris financière. Plusieurs numéros de la revue française de finances publiques ont donc alimenté des réflexions en lien avec les impôts locaux. Marie-Christine Esclassan s'est notamment interrogée sur les ambiguïtés de la fiscalité locale¹². Il n'en demeure pas moins que l'instrumentalisation de l'impôt a un sens politique à décrypter y compris à travers des dispositifs fiscaux. Il en est ainsi, des politiques fiscales liées à la famille autorisant Jean-Jacques Bienvenu à rechercher les points de convergences et

8. Ainsi, en 2011, le numéro 116 a été consacré à la réforme fiscale. Martin Collet a scruté les contraintes constitutionnelles (p. 19), tandis que Marie-Christine Esclassan se demandait si la fiscalité du patrimoine des ménages était réellement réformable ? (p. 47). Des interrogations récurrentes et élargies à d'autres domaines ont été exposées dans le numéro 126 consacré aux politiques fiscales en 2014.
9. BARILARI André, « La question de l'autonomie fiscale », in RFFP déc. 2002, 80, p. 77 ; et CASTAGNEDE Bernard, « Souveraineté fiscale et Union européenne », in RFFP déc. 2002, 80, p. 53.
10. Le numéro 110 de la RFFP est consacré à l'évasion fiscale internationale en avril 2010. Daniel GUTMANN met l'accent sur les instruments non fiscaux de lutte contre l'évasion (RFFP avril 2010, 110, p. 57), tandis que Jeffrey OWENS expose les travaux de l'OCDE pour améliorer la transparence fiscale (RFFP avril 2010, 110, p. 91). Le numéro 127 revient en 2014 sur cette crise des finances publiques et de l'évasion fiscale pour illustrer les données de l'évitement fiscal (RFFP août 2014, 127).
11. Le numéro 134 de la RFFP intitulé « Fiscalité et numérique », expose en 2016, ces problématiques et le devenir de l'impôt.
12. ESCLASSAN Marie-Christine, « Les ambiguïtés de la fiscalité locale : une fiscalité en trompe-l'œil », RFFP févr. 2015, 129, p. 27. Le numéro 131 paru en septembre 2015 dont le thème central « Fiscalité locale : quels enjeux ? » permet à Xavier CABANNES de revisiter la « Libre administration des collectivités territoriales et le pouvoir fiscal local », p. 7.

de divergences conceptuelles dans l'entrecroisement de droits¹³. Les questions liées à l'environnement et d'une certaine manière au concept de développement durable, ont été examinées à travers trois numéros de la revue, l'un en 1985, l'autre en 2005 et le troisième en 2011. Plusieurs instruments fiscaux sont convoqués au soutien de cette politique fiscale mais l'un d'eux au confluent d'un principe de précaution et d'un principe de responsabilité a été particulièrement analysé par Sylvie Caudal¹⁴. Sans être exhaustif, on peut également relever que le financement du patrimoine culturel a été examiné en 2013 pour saisir les défis d'un État culturel¹⁵. Les inégalités économiques peuvent se cumuler au regard des politiques sociales liées à la vieillesse. Elles sont examinées avec toute l'acuité indispensable dans le cadre d'une politique de redistribution des richesses¹⁶. Cette dernière est au cœur des problématiques contemporaines remarquablement exprimées par les contributions intellectuelles de Rémi Pellet¹⁷ et de Marc Wolf¹⁸.

Une approche phénoménologique de l'impôt autorise une lecture diachronique et synchronique d'un phénomène fiscal diffus et dont les contours sont fuyants en ce début du XXI^e¹⁹. Les contributions rassemblées dans la revue française de finances publiques permettent de revisiter le postulat juridique de l'impôt à partir des mutations politiques, sociales, idéologiques et juridiques des agencements institutionnels de l'État. Pour Mikhaïl Xifaras ces mutations tiennent à une technicisation croissante de l'élément politique de l'impôt²⁰ et à une désintégration des dogmes fondateurs de l'impôt. En d'autres termes, nous assistons à

13. BIENVENU Jean-Jacques, « L'impôt sur le revenu et le droit de la famille », RFFP 1986, 14, p. 69.

14. CAUDAL Sylvie, « L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux », RFFP mai 2005, 90, p. 32 ; « L'impact des systèmes juridiques sur l'éco-fiscalité, le cas de la France », RFFP avril 2011, 114, p. 39.

15. Voir le numéro 122 intitulé « Le financement du patrimoine culturel », RFFP avril 2013.

16. GEFFROY Jean-Baptiste, « Le cadre fiscal de la vieillesse », RFFP sept. 2012, 119, p. 195.

17. Voir notamment, PELLET Rémi, « La fusion de l'impôt sur le revenu et de la cotisation sociale généralisée, brève synthèse de thèses opposées », RFFP nov. 2016, 136, p. 199.

18. Voir notamment, WOLF Marc, « Redistribution à rebours : de la PPE à la prime d'activité », RFFP nov. 2016, 136, p. 187 ; et « Le paiement de l'IR en temps réel : une chance de modernisation de nos finances publiques à ne pas gâcher », RFFP sept. 2016, 135, p. 257.

19. Voir AGLAE Marie-Joseph, « De l'impôt et ses limites » in RFFP nov. 2012, 120, p. 39.

20. Mikhaïl XIFARS précise « la question de l'impôt est devenue entièrement technique, rendue tout à fait opaque aux contribuables comme aux représentants du peuple par son effroyable technicité ; la science fiscale est sans principe, la matière est entièrement dépolitisée, pour le plus grand profit des experts de l'administration fiscale et des techniciens passés maîtres dans l'art de diminuer l'impôt des plus gros contributeurs », *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 14.

une perte de sens de l'impôt, à une « re-féodalisation » du phénomène fiscal consécutif à l'affaiblissement du lien social de l'impôt²¹ et à un émiettement des normes fiscales. Le socle fondateur de l'impôt, hérité de la philosophie des lumières demeure malgré des fragilités maintes fois stigmatisées. En scrutant une nouvelle définition de l'impôt, Emmanuel De Crouy-Chanel rappelle que « Montesquieu, Mirabeau ou d'autres auteurs moins célèbres, ne définissent pas réellement l'impôt comme une contrepartie, mais comme une conséquence de la citoyenneté, elle-même pensée comme une articulation du sujet et du souverain pouvant trouver sa légitimité et sa limite dans le contrat liant la communauté des citoyens et gouvernants »²². En d'autres termes, la légitimité de l'impôt, qui par essence porte atteinte au droit de propriété, est interprétée à la lumière d'une dialectique des prérogatives de puissance publique du souverain et des libertés individuelles de ses sujets. Les mutations institutionnelles de l'État au cours du XIX^e siècle conduisent les juristes à s'emparer de la question de l'impôt pour saisir la juridicité de la notion. Nourri d'une approche économique de l'impôt qui transparait dans les premières contributions à cette problématique²³, Gaston Jèze s'en éloigne pour adopter à l'instar des juristes allemands et autrichiens, une définition pétrie de pure technique juridique²⁴. À l'aune des mutations institutionnelles de l'État, cette définition a déjà été débattue par de nombreux auteurs qui remettent en question un ou plusieurs de ses éléments²⁵. Il n'en demeure pas moins que l'éthique de l'impôt demeure un idéal auquel Gaston Jèze reste attaché lorsqu'il traite du partage équitable de l'effort fiscal entre les contribuables²⁶. Notre postulat n'est pas de déconstruire

21. BOUVIER Michel, « Éditorial : Nouveau Moyen Âge fiscal ou nouvel ordre fiscal ? », RFFP sept. 2013, 123, p. V.
22. DE CROUY-CHANEL Emmanuel, « La définition juridique de l'impôt, L'exemple de la doctrine française » in BERNIS T., DUPONT J.C.K. et XIFARAS M., *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, p. 144.
23. JEZE Gaston et BOUCARD Max, « L'impôt est défini comme "la contribution exigée de chaque citoyen pour sa part dans les dépenses de l'État" », *Éléments de la science des finances et de la législation financière*, V. Giard & E. Brière, p. 198, 1896.
24. Dans son *Cours de finances publiques* publié en 1936, Gaston JEZE définit l'impôt comme « une prestation pécuniaire requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ».
25. Voir notamment BIENVENU Jean-Jacques et LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, PUF, 2010, p. 25 ; LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier et AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 2014, p. 7 ; NEGRIN Olivier, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt » par Gaston JEZE, RDP 2008, p. 139.
26. Voir MOLINIER Joël, « L'apport de Gaston Jèze à la théorie des finances publiques » in Revue d'histoire des facultés de droit et de science juridique, n° 2/1991, p. 12 ; et QUEROL Francis, « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal »

le concept juridique de l'impôt qui demeure un présupposé de notre analyse et encore moins de le reconstruire dans un cadre dogmatique mais de contribuer à une lecture politique de l'impôt. L'identification de l'impôt comme un fait social est tributaire d'une double perspective ontologique et épistémologique. D'un point de vue ontologique, l'impôt en tant que technique financière demeure un outil mental²⁷ paré des vertus unificatrices de la citoyenneté mais également des atouts de la cohésion sociale d'une communauté²⁸ (I). La conjugaison des savoirs qui préside à l'élucidation du statut épistémologique de l'impôt au XXI^e siècle conduit à revisiter la légitimité de l'impôt en tant que pourvoyeur de deniers publics (II).

I. – L'OBLIGATION FISCALE REVISITÉE

Avec la Révolution française, l'impôt devint garant de l'unité de la Nation. Tous les membres appartenant à cette entité devaient sur la base d'un principe universel s'acquitter de la contribution nécessaire à son fonctionnement. L'obligation fiscale générée par l'impôt n'était plus appréhendée comme un devoir d'obéissance à un absolutisme royal mais comme un élément libérateur de l'individu. Benoît Jean-Antoine démontre à juste titre que le principe du consentement de l'impôt formulé à l'article 14 de la DDHC de 1789 constitue le point d'ancrage de la nouvelle légitimité de l'obligation fiscale²⁹. L'impôt consenti par des citoyens éclairés fut représenté comme le moyen d'assurer la prospérité de la Nation et partant celle de l'État³⁰.

in RAIMBAULT DE FONTAINE S., *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, L'Harmattan, 2007, p. 11.

27. Karl R. POPPER distingue trois mondes : le « monde 1 » qui est le monde des choses se donnant à voir ; le « monde 2 » ou monde des expériences subjectives de nos expériences en tant que sujets mondains, le monde des états et actions psychologiques, et le « monde 3 » qui est le monde des choses intelligibles produites par l'esprit et qui restent immanentes à lui, le monde des contenus de pensée et des objets mentaux. *La logique de la découverte scientifique*, 1934, Payot, 1973 ; *Conjectures et réfutations : la croissance du savoir scientifique*, 1963, Payot, 2006.
28. Voir Audrey ROSA, pour qui « l'impôt s'analyse comme une obligation sociale car sa reconnaissance et son paiement renvoient l'individu à sa condition de membre d'une communauté politique organisée », *Solidarité et impôt, Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, 2015, p. 155.
29. Voir JEAN-ANTOINE Benoît, *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, Tome 51, Thèse, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, LGDJ, 2010, 608 pages.
30. Voir DE CROUY-CHANEL Emmanuel, *Le contribuable citoyen, histoire d'une représentation fiscale, 1750-1999*, Thèse Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 1999.

Les transformations de l'État conduisent à s'interroger à la fois sur la nature de l'obligation fiscale contemporaine et sur la dynamique d'une obligation sociale inhérente à l'impôt. L'obligation fiscale paraît fragilisée dans son contexte (A) mais paradoxalement l'obligation fiscale est revendiquée (B).

A. Une obligation fiscale fragilisée

Il paraît délicat d'affirmer que le manque de civisme fiscal conduit à fragiliser l'obligation fiscale. En revanche la fragmentation de l'obligation fiscale peut conduire à perturber l'accomplissement volontaire d'actes déclaratifs ou bien encore de comportements liés à l'évitement de l'impôt³¹. Plusieurs facteurs sont ici conjugués pour souligner l'effacement progressif mais partiel du lien qui unit par l'impôt le citoyen à l'État. La mondialisation de l'économie conduit à distendre ce lien (1) tandis que des résistances à l'impôt se multiplient (2).

1. Enchâssé par des principes de territorialité, l'impôt ne permet plus de pourvoir correctement aux ressources fiscales d'un État pris dans l'engrenage de la mondialisation de l'économie. Les États demeurent à la fois juridiquement souverains et économiquement dépendants d'une économie qui abolit les frontières. Ce brouillage des cadres territoriaux de l'impôt est accentué par le développement d'une économie numérique. Faut-il adapter ou rompre avec les critères de l'impôt fondé sur la notion d'établissement stable pour une activité productive de biens et de services, ou bien encore de l'impôt sur le revenu articulé autour du maintien d'une résidence fiscale ? Autant de thématiques qui mettent en exergue les risques d'une « globalisation fiscale »³². Jouant sur des frontières « écran », les grandes entreprises ont appris à localiser leurs bénéfices dans des territoires faiblement taxés, privant ainsi leurs États d'origine de ressources indispensables aux institutions en charge du bien commun. La fiscalité du patrimoine n'est pas exempte de ces « optimisations fiscales » qui visent à se délocaliser en fonction de critères fiscaux liés à la résidence. Certes, le jurislatureur tente de colmater ces brèches en revisitant la notion d'établissement stable, en créant des régimes « d'exit tax » mais les fonctions de l'impôt et notamment la redistribution des richesses se trouve amputée de ressources exsangues.

31. Voir notamment BOUVIER Michel, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », RFFP nov. 2010, 112, p. 25.

32. LEROY Marc, *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale*, L'Harmattan, 2006.

La « globalisation fiscale » conduit à délégitimer l'État pourvoyeur du bien commun. Bien plus, la délocalisation de la base imposable des entreprises ou des ménages provoque une altération du lien entre l'impôt et le contribuable-citoyen. Par un mécanisme de compensation des ressources publiques, le législateur a tendance à augmenter les prélèvements qui ont une assiette non mobile. En d'autres termes, les biens immobiliers qui ont une assise territoriale non contestable sont convoqués pour fournir des recettes fiscales supplémentaires. L'impôt contribution semble alors contesté par ceux qui n'ont pas les moyens d'optimiser leur base imposable. Le principe d'universalité de l'impôt s'estompe ainsi à l'épreuve de la globalisation fiscale.

2. L'État social poursuit en ce sens l'idéal politique de la modernité dans la manière dont il articule rationalité et prise en compte des préférences des citoyens autour des représentations de l'impôt. Cette harmonie est perturbée par la coalition d'intérêts divergents. Les résistances individuelles à l'impôt³³ sont ainsi légion au fil des siècles avec des degrés d'intensité variables qui épousent les transformations de la société³⁴. Sous les habits de mouvements hétérogènes, ces résistances à l'impôt ont en commun de refuser à un moment donné la charge fiscale qui leur incombe car jugée « inique » par les protagonistes. Ces résistances ouvrent une brèche dans l'acceptation de l'impôt par les citoyens mais plus encore entravent la confiance des contribuables à l'égard du pouvoir fiscal et de son administration. Elles n'entraînent pas néanmoins de rupture définitive de l'obligation fiscale dans la mesure où ces révoltes demeurent circonscrites à un niveau de pression fiscale en lien avec les transformations de la société. À juste titre, Audrey Rosa considère « lorsque les contribuables résistent à leurs obligations fiscales, ils se désolidarisent de leur statut de citoyen, et marquent ainsi un point de rupture dans le rapport entre la solidarité et l'impôt »³⁵. Cependant, ces mouvements, sans être négligeables, demeurent temporaires et liés au quantum de l'impôt. Il ne faut pour autant pas confondre les révoltes à l'impôt qui conduisent à une opposition idéologique du contribuable à l'égard de l'administration fiscale et l'évitement moderne de l'impôt qui marque certes une défiance du contribuable à l'égard des institutions en charge

33. Voir BELTRAME Pierre, « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », RFFP 1984, 5, p. 1.

34. Voir notamment DELALANDE Nicolas, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011 ; DE LA MARDIERE Christophe, « L'idéologie des révoltes fiscales modernes (le mouvement Poujade) », RFFP déc. 2003, 84, p. 43.

35. ROSA Audrey, *op. cit.*, p. 351.

des prélèvements fiscaux mais qui s'inscrit davantage dans le cadre d'une « optimisation fiscale ». En d'autres termes, l'évitement de l'impôt, fait social au cœur des politiques publiques des États et des organisations internationales de lutte contre la fraude fiscale³⁶, semble paradoxalement « dépolitisé » aux yeux des contribuables soucieux de réaliser des économies d'impôt. L'idéologie « anti-fiscale » semble plus prégnante chez les partisans des révoltes fiscales. Il n'en demeure pas moins que ces mouvements de révoltes et d'évitement de l'impôtminent, à des degrés différents, l'obligation fiscale³⁷.

B. Une obligation fiscale revendiquée

Comment comprendre la nouvelle grammaire de l'obligation fiscale ? la multiplication de solidarités catégorielles et partielles en matière financière ne s'est pas accomplie sans une modification des structures de notre société et des conceptions de l'État (1). Bien plus, par une juridicisation croissante de l'impôt, le besoin de sécurité fiscale conjuguée à un interventionnisme fiscal en expansion milite à la faveur d'une nouvelle rhétorique de l'impôt (2).

1. La régulation budgétaire ou extra-budgétaire de l'impôt demeure produite par la constellation d'instances publiques et privées qui interviennent dans la fabrique des normes fiscales mais également dans les choix opérés au titre d'une régulation sociale par l'impôt. Souscrivant aux thèses de Jacques Commaille, la régulation sociale serait marquée par un changement de régime de citoyenneté : « D'un régime de citoyenneté marqué par la définition de droits universels, la garantie du bien-être par l'État, etc., nous passerions à un régime de citoyenneté où la définition des problèmes publics se ferait de moins en moins dans le cadre d'un monopole de l'État mais à l'interface de celui-ci et des revendications des citoyens »³⁸. À ce titre, les corps

36. Voir ESCLASSAN Marie-Christine, « L'impact de la crise sur le système fiscal : une nouvelle problématique, la sécurisation des recettes fiscales », RFFP avril 2010, numéro spécial Maroc, p. 73.

37. Michel LEROY considère que l'évitement de l'impôt « est considéré soit comme une prise de risque liée aux modalités d'imposition et de contrôle, soit comme une catégorie criminelle ou un refus de financer les biens publics » in *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, 2010, p. 240 ; voir également AGLAE M.J., « De l'impôt et ses limites », RFFP nov. 2012, 120, p. 39.

38. COMMAILLE Jacques, « La fonction de justice et le changement de régime de régulation des sociétés », in KASIRER Nicholas et NOREAU Pierre (dir.), *Sources et instruments de justice en droit privé*, Montréal, Thémis, 2002, p. 9.

intermédiaires et les organisations professionnelles en général se sont dotés d'instruments fiscaux adaptés à leurs missions corporatives et plus particulièrement à leurs fonctions de représentation des intérêts catégoriels. La parafiscalité qui d'une certaine manière survit au moyen des taxes affectées atteste d'un démembrement de l'impôt au profit d'une multitude d'institutions. L'enracinement de ces institutions et leur mode privilégié et revendiqué d'un impôt propre à l'organisation concernée confirment le passage d'une régulation sociale et fiscale hétéronome à un mode autonome de production. Ces revendications organisationnelles s'accompagnent d'une montée en puissance d'un droit à l'impôt.

2. L'individualisme politique stigmatisé par « L'annexion de plus en plus ostensible des sphères de la vie sociale par la sphère privée », doublée du recul du pouvoir disciplinaire, « permet l'émergence d'une société post-moderne dont l'organisation n'est plus uniforme et centralisée, mais individualisée »³⁹. En termes budgétaires et fiscaux, l'individualisme s'accorde d'une fiscalité dérogatoire qui privilégie les « niches fiscales » comme mode de revendication de l'impôt. Conçue comme un mécanisme de solidarité fiscale au profit de certaines catégories de contribuables, cette fiscalité qui déroge à la norme n'est plus considérée comme acceptable dans une société démocratique tant son coût mine la politique de redistribution de l'État. Plutôt que de réorganiser ces « niches fiscales », le législateur a opéré un « plafonnement » de celles-ci en vue d'une maîtrise des finances publiques. Somme toute, la fonction d'instrumentalisation de l'impôt heurte la dimension citoyenne de l'impôt mais paradoxalement l'obligation fiscale est renouvelée par une juridicisation de l'impôt⁴⁰. Protéiforme, cette juridicisation s'attache notamment à revendiquer des droits du contribuable face aux prérogatives de l'administration dans le cadre du contrôle fiscal. La première des garanties n'est-elle pas précisément acquise par la fabrique d'une doctrine administrative opposable comme le démontre avec force Guy Gest⁴¹. Pour Jean-Jacques Bienvenu, « le défaut de normativité de la doctrine » à propos de l'organisation du pouvoir d'instruction de la Régie « sera

39. LIPOVETSKY Gilles, *L'ère du vide, Essais sur l'individualisme contemporain*, Paris, Gallimard, 1993, p. 14 et 17.

40. ESCLASSAN Marie-Christine, « À propos de la juridicisation du droit fiscal : quelques éléments d'analyse » in RFFP 1993, 41.

41. GEST Guy, « La doctrine administrative en droit fiscal. Avant-propos », RFFP sept. 2001, 75, p. 7.

l'affirmation de la fiction d'interprétation de la loi qu'elle contient et qui implique nécessairement sa rétroactivité »⁴². Bien plus, elle cisèle un principe de sécurité fiscale qui tend à légitimer le pouvoir fiscal. Michel Bouvier précise à cet effet : « cette sécurité suppose en premier lieu qu'il existe un droit fiscal relativement autonome constitué par un corps de principes et de règles aisément identifiables ; elle implique en second lieu que le contribuable se voit accorder un certain nombre de garanties et ce notamment dans le cadre des contrôles exercés par l'administration »⁴³. Alimenté par des principes de « bonne administration » et de prévisibilité de l'action administrative, le principe de sécurité fiscale a fini par s'imposer comme « principe correcteur » d'une obligation fiscale « arbitraire ». C'est notamment à l'aune de jurisprudences nationales et européennes convergentes que le pouvoir de sanction fiscale a été encadré⁴⁴. La scène de l'obligation fiscale est désormais animée par une pluralité d'acteurs qui participent à la production d'un récit juridique. L'herméneutique contemporaine a montré que le sens n'est pas un objet que l'interprète découvre dans le texte, mais plutôt un projet dans lequel sont impliqués le texte, le contexte et l'interprète⁴⁵. Ce retour sur le devant de la scène juridique de la source jurisprudentielle est aussi la conséquence de la contextualisation de l'impôt. Désormais, le consentement à l'impôt⁴⁶ repose sur la confiance du contribuable-citoyen en ses institutions⁴⁷ et plus particulièrement sur un principe cardinal, celui de la sécurité fiscale. C'est l'octroi de droits fondamentaux qui permet aux citoyens de se concevoir comme étant à la fois égaux et autonomes politiquement. L'obligation fiscale n'est plus une sujétion, ni plus

42. BIENVENU Jean-Jacques, « Naissance de la doctrine administrative », RFFP sept. 2001, 75, p. 11.

43. BOUVIER Michel, « La question de l'impôt idéal », APD 2002, n° 42, p. 20.

44. Voir le dossier n° 65 consacré aux sanctions fiscales en 1999 et notamment GEST Guy, « Non cumul et modulation : les limites de droit interne au processus de pénalisation des sanctions fiscales », RFFP mars 1999, 65, p. 61 ; et FLAUSS Jean-François, « Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme », RFFP mars 1999, 65, p. 77. En 2006, le Conseil d'État a reconnu l'opposabilité du droit à un procès équitable, au sens de l'article 6 de la CEDH, au stade de la procédure administrative d'établissement des sanctions fiscales : CE, 27 février 2006, n° 257964, Krempff, Droit fiscal, 2006, n° 29, comm. 513, conclusion OLLEON Laurent ; RJF 5/2006, n° 649.

45. Voir TIMSIT Gérard, « Sept propositions (plus une) pour une définition systémale du droit », Droits 1989, n° 10, p. 95 ; et *L'archipel de la norme*, PUF, 1997.

46. Voir MEHL Lucien, « Le principe du consentement à l'impôt : mythe et réalité », RFFP 1995, 51, p. 65 ; BELTRAME Pierre, « Le consentement de l'impôt, devenir d'un grand principe », RFFP 1995, 51, p. 81 ; CABANNES Xavier, « L'État, le parlement et le consentement annuel à l'impôt », RFFP mars 2002, 77, p. 225.

47. BARILARI André, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, 2000.

seulement un principe libérateur du citoyen mais également une obligation positive de l'État à l'égard de ses citoyens qui s'exprime sur un registre catégoriel ; celui d'un droit à l'impôt. Mais ce droit n'a de sens que s'il est consenti par le destinataire des normes fiscales.

Le spectre de la légitimation de l'impôt s'ouvre ainsi sur une collaboration accrue du contribuable-citoyen à l'édiction des normes et partant à l'émergence d'une nouvelle gouvernance fiscale qui permet en retour de légitimer des institutions en proie à l'émiettement. Ce changement de focale permet de mettre l'accent sur l'articulation des agencements institutionnels au miroir de l'impôt.

II. – LA QUÊTE DE LÉGITIMITÉ DE L'IMPÔT

Comme le précise Michel Bouvier « l'impôt légitime est celui qui apparaît juste et nécessaire »⁴⁸. Or, en cette fin du XXI^e siècle, le principe d'un cadre cognitif apte à organiser la légitimité de l'impôt ne parvient plus à s'imposer. L'État post-moderne cesse de considérer l'espace public comme un ensemble collectif et unifié. Sur fond de libéralisme économique, la juxtaposition de subjectivités individuelles s'organise sous l'autorité d'un État médiateur. En élargissant le registre de l'impôt, le droit fiscal change de texture. Dans cette perspective, la légitimité de l'impôt interpelle (A). L'État transformant ses missions, doit aussi repenser les techniques de gouvernement qu'il utilise. La direction des affaires humaines requiert davantage de flexibilité dans le cadre d'une gouvernance fiscale renouvelée (B).

A. La légitimité procédurale de l'impôt

C'est l'éthique de la discussion de Jürgen Habermas⁴⁹ qui permet d'aborder de manière prescriptive la légitimité de l'impôt. Cette légitimation résulte d'un processus délibératif. Le processus de création des normes s'accompagne alors plus que jamais de la nécessité de convaincre (1). La configuration de règles procédurales n'est pourtant pas suffisante en soi, encore faut-il la fixation d'un cadre éthique qui scelle le destin de l'impôt (2).

48. BOUVIER Michel, *op. cit.*, p. 18.

49. HABERMAS Jürgen, *De l'éthique de la discussion*, Le Cerf, 1992 ; *Théorie de l'agir communicationnel*, Fayard, 1987.

1. Par touches successives au cours de ces dernières décennies, le processus de décision fiscale a été modifié en partant de l'idée que la perfectibilité de la norme fiscale facilite son acceptation par les destinataires. En somme, l'accessibilité aux normes fiscales crée les conditions d'une acceptabilité de celles-ci. Ce mode de régulation de la norme fiscale est articulé autour d'une rationalité juridique accrue qui prend appui sur la base d'une démocratie participative et autant que faire se peut sur la base d'une démocratie délibérative. Ainsi, les projets d'instructions fiscales sont publiés pour recueillir les commentaires des usagers et demeurent opposables à l'administration fiscale jusqu'à la publication définitive de l'instruction. Ces projets « en ligne » tendent à assurer la confrontation élargie des intérêts économiques et sociaux. Le phénomène de contractualisation des normes fiscales s'est également développé sur le terrain des agréments fiscaux mais d'une certaine manière également sur la base de rescrits fiscaux. Dans cette perspective, les normes ne sont plus des règles imposées, mais des règles « négociées ». En somme, l'accessibilité aux textes fiscaux devient un enjeu majeur de la bonne intelligibilité des normes fiscales et constitue un élément de ce processus de re-légitimation de l'impôt auquel l'administration fiscale est partie prenante.

2. L'éthique de l'impôt repose traditionnellement sur les qualités ou plus précisément les finalités d'un impôt « juste » dans la limite des capacités contributives d'un contribuable. Nous reviendrons sur ces notions fondatrices d'une légitimité de l'impôt. Pour l'instant, adoptons le point de vue de Hans Jonas pour qui L'éthique traditionnelle, individualiste, axée sur l'immédiateté et la simultanéité, doit faire place, à une éthique moderne intégrant les progrès de la technologie. L'éthique nouvelle du philosophe allemand, basée sur le « principe responsabilité », doit se donner un nouveau but, celui d'« empêcher le pouvoir de l'homme de devenir une malédiction pour lui »⁵⁰. Sans qu'il soit besoin de revenir sur la nécessaire intelligibilité de la norme et du principe de sécurité fiscale comme principe cardinal de l'obligation fiscale, soulignons que ce principe de responsabilité implique une large pénétration du champ de la régulation publique. Ainsi, le juge de l'impôt⁵¹ a admis de condamner l'État au titre des dysfonctionnements

50. JONAS Hans, *Le principe de responsabilité*, Flammarion, 2013, p. 15.

51. La responsabilité de l'État fiscal, pour faute simple est retenue depuis l'arrêt Bourgeois (CE, 27 juill. 1990, n° 44676) pour des opérations d'assiette et de recouvrement ne présentant pas de difficultés avant de soumettre l'ensemble des activités des services fiscaux à un régime de responsabilité pour faute simple avec l'arrêt Krupa (CE, sect., 21 mars 2011, n° 306225). Conclusions LEGRAS C., RFDA 2011, p. 340 ; et COLLET M. :

du service de l'impôt y compris au titre de ses activités de contrôle. Bien plus, la responsabilité de l'État induit en aval des textes fiscaux, leur évaluation. Elle peut donc être définie comme une technique de jugement de l'action publique et d'élaboration des normes juridiques fondées sur une rationalité managériale, celle de la performance de l'action publique. Les lois de finances font l'objet d'une évaluation spécifique qui conduit notamment à préciser le sort des dispositifs fiscaux votés et mis en œuvre par l'administration épigone. Comme le précise François Brunet, « La prédominance de l'évaluation en droit peut ainsi être interprétée, semble-t-il, comme l'expression d'une confiance renouvelée en la capacité de l'être humain à (se) prévoir, à (s')anticiper, en s'appuyant sur des calculs rationnels pondérant les intérêts en présence »⁵². Il faut néanmoins veiller à ce que la culture du résultat ne conduise pas à un assujettissement de la rationalité juridique de l'impôt à la rationalité économique sous-jacente à ces pratiques d'évaluation.

La responsabilité de l'État fiscal conjuguée à la participation des citoyens à l'élaboration des normes fiscales, participe de cette re-légitimation de l'impôt. Cette dernière doit être envisagée dans un cadre rénové de gouvernance fiscale.

B. La rénovation de la gouvernance fiscale

La gouvernance désigne un concept nomade, transposable à différentes problématiques, une idée descriptive de la réalité, mais aussi un idéal normatif associé à la transparence, à l'éthique, à l'efficacité de l'action publique. La gouvernance devient dès lors un mot-talisman paré de toutes les vertus d'une objectivité technique. La gouvernance de l'action publique postule à la fabrique rationnelle du bien commun. Pour Jacques Chevallier, la gouvernance ne se définit pas à partir du type de procédure qu'elle mobilise mais par sa capacité à former une décision. « Que la sécurité des citoyens soit assurée et le respect de la loi garanti (État de droit) ; que les organismes publics gèrent de façon correcte et équitable les deniers publics (bonne administration) ; que les dirigeants rendent compte de leurs actions (responsabilité et imputabilité) ; que l'information soit disponible et accessible à tous »⁵³. La gouvernance

« La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'Administration ? », RJF 6/2011, n° 742.

52. BRUNET François, *La normativité en droit*, Mare et Martin, 2012, p. 558.

53. CHEVALLIER Jacques, « Mondialisation du droit ou droit de la mondialisation », in MORAND Charles Albert, *Le droit saisi par la mondialisation*, Bruylant, 2001, p. 43.

fiscale⁵⁴ prend ainsi appui sur un principe de transparence fiscale (1) corollaire d'un idéal de justice fiscale (2).

1. C'est le principe de transparence qui va permettre de coaguler ces différents impératifs de gouvernance fiscale. Le principe de transparence est d'abord un processus administratif qui doit rendre la décision publique, en l'espèce la norme fiscale, accessible à ses destinataires, les contribuables-citoyens. À ce titre, l'administration tente de responsabiliser ses agents afin de satisfaire à un impératif d'efficacité dans sa relation avec ses usagers et partant de développer une politique de communication « ouverte »⁵⁵. Elle se traduit notamment, mais pas uniquement, par le droit d'accéder aux documents issus d'un contrôle fiscal. La création d'un conciliateur départemental participe de cette nouvelle communication qui vise à estomper les aspérités pré-contentieuses générées par des interprétations divergentes de la norme fiscale entre une administration de contrôle et des contribuables-citoyens. La visibilité des institutions est une condition nécessaire à la création de la confiance. Cependant et sans sombrer dans la tyrannie de l'information, l'usage contemporain de la transparence dans le cadre d'une économie mondialisée est destiné à fournir un des données fiscales permettant à l'administration épigone de se déterminer en toute rationalité. Il s'agit de lutter contre l'opacité de systèmes bancaires et financiers. Cette transparence du « contribuable » est somme toute la contrepartie du modèle déclaratif de l'impôt⁵⁶ et constitue in fine la butte témoin du civisme fiscal⁵⁷. Cette nouvelle gouvernance fiscale se présente comme un facteur de transparence. En effet, les procédures de décision mises en place dans un cadre européen et international à propos de la communication d'informations « fiscales » organisent la collaboration d'institutions souveraines et donc leur communication intersubjective. Cette transparence fiscale serait un cadre désincarné s'il n'y avait pas en substance un idéal de justice sous-jacent à ce maillage de l'impôt.

2. D'une manière générale, la justice rappelle Paul Ricoeur concerne la relation à l'autre en tant qu'étranger, en tant que

54. Voir MESTRALET Gérard, TALY Michel, SAMSON Julien, *La réforme de la gouvernance fiscale*, LGDJ, 2005.

55. Voir les contributions développées dans le numéro 54 de 1996 « La modernisation des administrations financières » et le numéro 57 de 1997 « Administration de l'impôt et communication ».

56. Voir les contributions inhérentes au colloque international du 3 novembre 2016, « Démocratie, transparence et fiscalité », RFFP 2017, 139.

57. BOUVIER Michel, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt » in RFFP nov. 2010, 112, p. 26.

chacun. Sa finalité est d'établir la « juste distance entre tous les humains »⁵⁸. Principalement, pour Paul Ricoeur, cette finalité doit être recherchée par les institutions qui visent à « assurer le nexus entre le propre, le proche et le lointain dans quelque chose comme une cité, une république... »⁵⁹. Ce « nexus » peut être trouvé lorsque les institutions réussissent à établir un juste partage entre chaque membre de la société. Les institutions réalisent ce partage lorsqu'elles établissent d'une part que la part de l'un n'est pas la part de l'autre ; d'autre part, lorsque, tout en partageant, elles contribuent à reconnaître la part de chacun « dans ce schème de coopération qu'est la société »⁶⁰. Mais ce partage est juste s'il réussit à distribuer des parts inégales entre chaque membre d'une société de manière éthique. Plusieurs théories « utopistes » ont cherché en vain cette justice dans et par l'impôt⁶¹. C'est parce que les institutions cherchent à attribuer la juste part à chacun et reconnaissent la part de chacun au sein de la société que des relations de confiance peuvent s'établir entre les citoyens permettant la possible expression de la sollicitude entre eux. Cela étant selon quel principe répartir la part de chacun ? les différentes conceptions de justice sous-tendues par la prégnance d'un État interventionniste ou non démontrent que l'éthique de l'impôt dépend des ambitions acceptées par notre société⁶². Les objectifs assignés à une justice « redistributive » sont de corriger la répartition primaire des revenus de manière à réduire les inégalités sociales. En théorie, les propriétés redistributives d'un système fiscal lui permettent d'ajuster cette allocation des richesses produites, par le biais de transferts entre les contribuables. Cependant le degré optimal de cette redistribution est controversé. Jean-Marie Monnier exprime cette approche critique de la redistribution par des économistes libéraux. La théorie économique du bénéfice postule « qu'il doit y avoir équivalence entre l'utilité que retirent les citoyens des services publics qu'ils consomment et le prix fiscal qu'ils acquittent »⁶³. Cela étant, une justice redistributive présuppose que les prélèvements obligatoires soient

58. RICOEUR Paul, « Le juste 2 », *Esprit*, 2001, p. 72.

59. RICOEUR Paul, *op. cit.*, p. 73.

60. RICOEUR Paul, « Le juste 1 », *Esprit*, 1995, p. 192.

61. Voir le dossier consacré aux utopies fiscales, RFFP 1990, 29.

62. Voir MONNIER Jean-Marie, « La formation des conceptions de justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne », RFFP déc. 2003, 84, p. 91.

63. MONNIER Jean-Marie, « Fiscalité et redistribution. La politique fiscale : objectifs et contraintes », Cahiers français n° 343, Mars-Avril 2008, p. 4.

eux-mêmes justes ou équitables. Associé à un principe d'égalité fiscale, comme fondement de la rationalité juridique de l'impôt, ce dernier est fonction des capacités contributives du contribuable⁶⁴. Faute de déterminer son contenu de manière intangible, le juge de l'impôt lui assigne des limites à l'épreuve d'une notion d'impôt « confiscatoire »⁶⁵.

Le discours de la gouvernance fiscale s'inscrit in fine dans une perspective procédurale qui vise non seulement à légitimer l'impôt mais concourt à donner sens à des institutions publiques et privées polymorphes en charge désormais d'une portion du bien commun. Pour reprendre l'expression de Jürgen Habermas la gouvernance se présente comme « un mode de gestion et de légitimation sociale de la norme ». Les problèmes de légitimité peuvent ainsi être considérés autrement que « comme une variable aléatoire des problèmes de régulation »⁶⁶. La légitimité de ces institutions par l'impôt gagne en épaisseur. Cependant cette re-légitimation de l'impôt sur un fondement éthique masque un ultime phénomène pouvant entraîner à terme la désagrégation de l'impôt en tant que déterminant d'une cohésion sociale, ciment d'une appartenance sociale à une communauté. En effet, la multiplication d'instances administratives, d'agences de l'État et plus généralement de démembrements de l'État, dans le cadre d'une rareté des ressources fiscales, conduit parfois le législateur à privilégier le prix des services ou bien encore les redevances comme moyen de financement des services publics. La substitution de ces formes de prélèvements à l'impôt n'est pas neutre. D'une part, la légitimité de l'impôt, contribution partagée par des citoyens en vue de la couverture des « charges publiques » est concurrencée par des prélèvements supportés par ceux qui peuvent y accéder financièrement, ruinant ainsi l'idée d'un impôt-solidarité. D'autre part, la légitimité par l'impôt, des institutions administratives et partant l'État post-moderne, bâtie autour d'un projet de gouvernance fiscale, devient diffuse dans la mesure où l'impôt n'est plus le seul mode de financement des opérations de régulation publique.

64. BOUVIER Michel, « La notion de capacité contributive des contribuables dans les sociétés post-modernes », RFFP 2007, 100, p. 83.

65. Voir PEZET Fabrice, « Le caractère confiscatoire de l'impôt et les exigences constitutionnelles françaises », Revue de droit fiscal, 2013, n° 22, p. 300 ; COLLET Martin, CREPEY Edouard et ROBERT Stéphanie, « Capacité contributive de l'entreprise et imposition confiscatoire », Revue de droit fiscal 2015, n° 39, p. 583.

66. HABERMAS Jürgen, *Droit et démocratie. Entre faits et normes*, Gallimard, 1997, p. 458.

Peut-on dès lors envisager un État sans impôt⁶⁷ ? La dilapidation de ce capital symbolique de l'État n'est certes pas envisageable à ce stade mais une approche anthropologique de l'impôt est à revisiter pour déterminer la part du « sacrifice »⁶⁸ consenti.

67. Le professeur Paul AMSELEK envisageait dans un article célèbre, l'hypothèse théorique d'un État sans aucun moyen financier, dont les missions de l'État seraient limitées à un rôle d'autorité. « Peut-il y avoir un État sans finances ? », RDP 1983, p. 267.

68. Voir BOUVIER Michel, « Anthropologie et finances publiques, réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », RFFP 1987, 17, p. 188.