

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*Le mythe de la summa divisio impôts directs / impôts indirects :
Le moteur à mouvement perpétuel du débat fiscal*

Fabrice BIN



Fabrice Bin
Maître de conférence de droit public, UT1 Capitole, IRDEIC

Le mythe de la *summa divisio* impôt directs/ impôts indirects : le moteur à mouvement perpétuel du débat fiscal

Mots-clés : impôts directs - impôts indirects - théories de l'impôt -
politique fiscale

Le discours fiscal est structuré autour de deux types d'impôts : les impôts directs et les impôts indirects. Il s'agit très largement d'un mythe. Aucun fondement de cette distinction n'est solide mais ce mythe perdure car il permet de simplifier et de structurer les idées sur l'impôt et ainsi d'organiser le débat sur la politique fiscale. Ce mythe est au service d'un mythe plus puissant : celui de la justice fiscale.

À l'origine d'un mythe se trouvent des éléments de réalité (peu à peu oubliés pour les mythes les plus forts : v. les mythes de l'Antiquité), interprétés progressivement de façon à leur faire incarner un discours particulier. Toute proportion gardée, la « *summa divisio* » (P. Beltrame et L. Mehl, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, Puf, 2^e éd., 1997, p. 62) entre impôts directs et indirects s'apparente à cette construction du discours social.

C'est tout d'abord, la classification considérée par tous les auteurs comme « la plus largement

utilisée dans le monde » (J.-B. Geffroy, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, Puf, 1993, p. 156. Pour une comparaison France-Angleterre-Allemagne, v. U. K. Hicks, « The terminology of Tax Analysis », *The Economic Journal*, Mar. 1956, spéc. pp. 39-40) et la plus ancienne. Le Professeur Eheberg fait remonter la distinction à Bodin (K. Th. Eheberg, Verbo « Steuer », in J. Conrad et al. (dir.), *Das Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, Jena, Verlag Fischer, 2^e éd., vol. 6, 1901, p. 112). Effectivement, dans le 6^e Livre de la République, Bodin évoque les impôts payés

Dossier

> Les mythes en droit public financier

« directement ou indirectement » mais il n'explique pas la distinction (qui n'est d'ailleurs pas son sujet de réflexion). Le problème fiscal central dans cette œuvre c'est le consentement de l'impôt. Il dénonce la répartition déséquilibrée des prélèvements : « Ainsi, est-il advenu que les villes riches, la Noblesse, l'estat Ecclesiastique s'estans du tout dechargés sur le menu peuple, il est tombé sous le fardeau, comme l'asne d'Esopé : & le cheval qui n'avoit rien voulu porter, cest à dire la Noblesse & les gens d'Eglise, sont contraints les uns de porter les decimes & subsides extraordinaires : les autres vendre leur bien, pour faire la guerre à leurs despens, & payer les tailles & autres imposts directement, ou indirectement. » (*Les Six livres de la République*, VI, 2, Paris, chez Jacques du Puis, 1583, p. 886).

C'est surtout la classification absolue, celle qui englobe toutes les autres : elle « est souvent présentée comme la division fondamentale du droit fiscal dans la mesure où elle concerne à la fois l'assiette, la liquidation, le recouvrement, le régime contentieux de l'impôt » (J.-C. Maitrot, « Impôt », in *Encyclopédie Universalis*, Corpus, vol. 12, 2008, p. 300).

C'est enfin une distinction dont certains aspects correspondraient et correspondent toujours à certains éléments exacts – en droit plus qu'en économie comme on le verra – mais dont l'utilité pratique est devenu sujet à caution depuis longtemps (v. par exemple M. Chrétien, « La distinction des impôts directs et des impôts indirects présente-t-elle encore une réelle utilité ? »,

Boletim de Ciências Económicas, Set./Dez. 1954, pp.157-187 et Jan./Abr. 1955, pp.1-23).

Pourtant la distinction est increvable, structurant toujours une partie au moins du débat sinon, en France, du droit fiscal. J.-B. Geffroy souligne qu'elle « divise toujours souverainement le Code général des impôts » (*ibid.*). F. Hervouët la juge toujours pertinente (in L. Philip (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Paris, Economica, 1991, vol. 2, p. 933). De même le professeur Lamarque souligne ses conséquences importantes au niveau du contentieux fiscal (J. Lamarque, O. Négrin et L. Ayrault, *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, 4^e éd., 2016, p. 117).

Pourquoi ? Le concept de mythe permet d'éclairer ce phénomène étonnant quand on lit les remarques incrédules des principaux ouvrages de droit fiscal contemporains.

Face à un tel décalage entre le droit positif et les critères d'explication de la distinction, il faut se rendre à l'évidence. Elle est devenue, au moins partiellement, mythique (I). Sa persistance remarquable tient à son omniprésence dans les discours, mais en dehors de la sphère des spécialistes qui s'en détachent. C'est donc aussi un mythe par son caractère de discours populaire. Elle contribue à structurer le débat public (II). Sans cesse renouvelée depuis deux siècles, la distinction entre impôts directs et indirects est d'autant plus autonome de la « réalité » qu'elle est au service d'un mythe plus grand, celui de la justice fiscale, qui lui donne une source d'énergie autonome du droit positif (III).

1 Les fondements mythiques de la distinction

Selon une approche fréquente chez les juristes, il y aurait eu deux explications, d'abord juridique puis économique de la distinction. Ainsi le professeur Jean-Claude Maitrot expliquait : « à l'origine, la distinction a été fondée sur l'existence de règles juridiques distinctes » (*ibid.*). La consultation des œuvres de Turgot¹ permet cependant de constater que ce sont plutôt les économistes qui ont donné la première explication de la distinction.

Nous n'avons malheureusement pas pu consulter l'ensemble des œuvres des XVII^e et XVIII^e siècle qui permettraient, si cela était possible, d'établir la filiation intellectuelle de cette distinction. La professeur Hicks considère que la classification « était clairement à l'origine, et est toujours fondamentalement, une distinction administrative »

(*op. cit.*, p.41, nous traduisons). Cela ne signifie pas pour autant que la distinction est d'origine juridique mais que même sur le plan économique, c'est un problème d'administration de l'impôt. On pourrait ainsi y voir un concept intrinsèquement dual, à la fois économique et juridique.

Dans les œuvres de Turgot figure une étude générale des impôts (1763, non publiée) distinguant impôts directs et indirects sur la base de leur incidence². Notons que dans d'autres de ses écrits, spécialement liés à ses fonctions de Contrôleur général (1774-1776), il cite à propos des impôts directs l'établissement de rôles³ mais, dans notre recherche sans doute trop rapide, nous n'avons pas trouvé d'analyse du rapport entre la notion et cette technique.

¹ Auteur d'autant plus intéressant qu'il a allié l'expérience d'intendant à Limoges (1761-1774), donc d'administrateur et de juriste (il a été auparavant conseiller au Parlement de Paris), à la rédaction d'une œuvre reconnue en économie.

² *Œuvres de Turgot et documents le concernant*, assemblées par Gustave Schelle, Paris, Alcan, vol. 2, 1914, p. 293 sq. V. notamment p. 312 pour les effets de l'impôt indirect, qui préoccupent le plus Turgot, dont le nom est attaché à la lutte contre les octrois : v. not. – dans une bibliographie foisonnante – B. Delmas, « Les Physiocrates, Turgot et « le grand secret de la science fiscale » », *RHMC*, 2009/2, pp.79-103. Turgot explique, pour commenter le *Programme d'un concours sur l'impôt indirect* (1765) que « L'impôt que le propriétaire paye immédiatement sur son revenu est appelé impôt direct. L'impôt qui n'est point assis directement sur le revenu du propriétaire, mais qui porte, ou sur les frais productifs du revenu, ou sur les dépenses de ce revenu, est appelé impôt indirect », *ibid.*, p. 431. Dans un mémoire destiné à Franklin, il reprend la même distinction : « la totalité des impôts, sous quelque forme qu'ils soient levés, est toujours, en dernière analyse, payée par les propriétaires des terres, soit directement par l'application d'une partie de leur revenu aux besoins de l'État, soit indirectement par la diminution de leur revenu, ou par l'augmentation de leur dépense. », *ibid.*, vol.5, 1923, p. 510.

³ V. par exemple, ses *Lettres Patentes validant les opérations faites pour la taille de 1772 à 1775*, où il valide « les opérations faites dans la généralité de Paris pour la confection des rôles de la taille », *ibid.*, vol. 4, 1922, p. 334. Notons que Turgot avait abandonné la publication de son étude générale précitée et qu'au contrôle général des finances, il administrait l'impôt et ne s'adonnait plus à la rédaction d'une réflexion générale. Dans l'édition Schelle ici utilisée, ces lettres patentes sont rattachées aux impôts directs parce que Turgot y classait les tailles mais elles ne visent pas la taille en tant qu'impôt direct.

Quoiqu'il en soit, la distinction entre impôts direct et impôts indirects, évidente pour les auteurs au XVIII^e siècle, est reprise sous la Révolution à propos de laquelle on s'accorde à voir l'origine de cette « dichotomie fondamentale » (J.-J. Bienvenu et Th. Lambert, *Droit fiscal*, Paris, Puf, 3^e éd., 2003, p. 223). Elle en a posé les critères juridiques (A), mais leur effacement partiel a conduit à revenir aux explications économiques qui sont en réalité encore plus incertaines (B). Dépourvue de justification solide, la distinction s'est ainsi élevée au-dessus des contingences terrestres pour atteindre le rang des mythes.

A. Les fondements juridiques : le passé (devenu) partiellement mythique

L'origine moderne de la distinction en France remonte à la Révolution, et plus particulièrement à l'organisation d'un système électoral censitaire, reposant sur un montant de contributions directes. Le principe posé par le décret du 22 décembre 1789 (Décret concernant la constitution des assemblées représentatives et des assemblées administratives, en annexe de la séance du 15 janvier 1790, in J. Mavidal (éd.), *Archives Parlementaires de la Révolution Française*, Tome 11, Paris, Dupont, 1880, pp. 191-19) est explicité par l'instruction du 8 janvier 1790 (son texte est reproduit notamment par R. Stourm, *Systèmes généraux d'imposition*, Paris, Guillaumin, 1905 ; L. Mehl et P. Beltrame, *op. cit.*, pp. 62-63 ; P.-M. Gaudemet, J. Molinier, *Finances publiques*, tome 2, Fiscalité, Paris, Monchrestien, 6^e éd., 1997, p. 134 ; M. Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 7^e éd., 2005, p. 29). Selon cette instruction, « la contribution directe [...] s'entend de toute imposition foncière ou personnelle, c'est-à-dire assise directement sur les fonds de terre, ou assise directement sur les personnes, qui se lève par les voies du cadastre ou des rôles de cotisation et qui passe immédiatement du contribuable cotisé au percepteur chargé d'en recevoir le produit. Les vingtièmes, la taille, la capitation et l'imposition en rachat de corvée, telle qu'elle a lieu maintenant, sont des contributions directes. Les contributions indirectes, au contraire, sont tous les impôts assis sur la fabrication, la vente, le transport et l'introduction de plusieurs objets de commerce et de consommation ; impôts dont le produit, ordinairement avancé par le fabricant, le marchand ou le voiturier, est supporté et indirectement payé par le consommateur » (Instruction du 8 janvier 1790 de l'Assemblée nationale sur la formation des assemblées représentatives et des

corps administratifs, en annexe de la séance du 15 janvier 1790, in J. Mavidal (éd.), *op. cit.*, p. 196). Outre que les impôts directs cités vont disparaître rapidement pour être remplacés d'abord par la contribution foncière (loi des 23 novembre-1^{er} décembre 1790), l'instruction allie critères juridiques et économiques. Techniquement il s'agit donc de distinguer l'imposition par voie de rôle, qui s'applique aux impôts directs, impôts nominatifs et prévisibles, de l'imposition sans rôle pour les impôts indirects.

Cette distinction est au fondement historique de la double répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale. La loi du 22 frimaire an VII a confié l'enregistrement aux tribunaux civils (défenseurs du droit de propriété). Ces dispositions ont été étendues aux impôts indirects par la loi du 5 ventôse an XII. Puis la loi du 28 pluviôse an VIII, créant les conseils de préfecture, leur attribua compétence « sur les demandes des particuliers tendant à obtenir la décharge ou la réduction de leur cote de contribution directe ».

Ce critère administratif a été doublé par un critère organique avec la création successive de la régie des contributions directes (3 Frimaire an VIII soit 24 novembre 1799) puis de la régie des contributions indirectes et de l'enregistrement (décret du 1^{er} Germinal an XIII, soit 29 mars 1805).

Rapidement, cette distinction se troubla, si tant est qu'elle eût été jamais limpide. Tous les auteurs soulignent que la répartition entre les deux catégories n'était ni claire, ni intangible. Par exemple, G. Jèze remarque que « les critères du droit positif n'ont, en général, rien de bien scientifique » (« Chronique financière française », *RSLF* 1907, p. 56. Il y reprend la formule de son ouvrage avec M. Boucard, *Éléments de la science des finances et de législation financière française*, Paris, Giard et Brière, 2^e éd., 1902, p. 674) à propos de la loi de finances du 30 janvier 1907. Il constate que désormais, la taxe sur les vélocipèdes, qui était un impôt direct, perçue en vertu d'un rôle nominatif, est désormais un impôt indirect, en raison de la volonté du législateur de la percevoir « à titre d'impôt indirect », par paiement versé en contrepartie d'une plaque. Ce qui dérangeait le plus la doctrine (notamment le doyen Allix) était l'assimilation des droits d'enregistrement aux contributions indirectes. Par ailleurs, depuis sa création en 1948, l'impôt sur les sociétés, objectivement considéré comme un impôt direct, n'est pas prélevé par voie de rôle, ce qui limite la portée du critère.

Qui plus est, en ce qui concerne la compétence juridictionnelle, la loi du 25 juin 1920 instaurant les taxes sur le chiffre d'affaire (TCA) en confia le

Dossier

> Les mythes en droit public financier

contentieux aux tribunaux administratifs, énorme exception au principe de la compétence judiciaire en matière de droits indirects.

Surtout, les deux régies fusionnèrent en 1948 pour former la direction générale des impôts. Dès lors la répartition des impôts en fonction de la compétence administrative s'évanouit presque. Le professeur Lamarque précise en effet que les compétences de la Direction générale des impôts en matière de droits indirects ont été transférées au 1^{er} janvier 1993 à la Direction des douanes et des droits indirects, ce qui a donné « un regain d'intérêt », mais limité, à l'ancienne répartition organique (*op. cit.*, p. 119). La DGFIP ayant absorbé en 2008 la DGI, la distinction demeure. Sinon, il souligne aussi les conséquences importantes au niveau du contentieux fiscal en France.

Ainsi, faute de s'appliquer totalement aux procédures et aux compétences juridictionnelles, le critère est affaibli. Ses critères juridiques partiellement détachés du droit positif, la distinction prend une part mythique. Mais, comme le remarque avec justesse et élégance le professeur Geffroy, si le critère juridique est fragile, le critère économique est instable (*op. cit.*, p. 156 et p. 158).

B. Le retour à l'interprétation économique fuyante du mythe

Selon l'analyse économique, il faut distinguer les impôts directs, supportés directement par le contribuable, des impôts indirects payés par un contribuable qui a le moyen de répercuter sa charge économique sur un tiers (par exemple le commerçant sur son client). La formulation la plus souvent citée internationalement de ce critérium économique de la répercussion est celle de John

Stuart Mill (v. par ex. B. Larking (dir.), *International Tax glossary*, Amsterdam, IBFD, 5^e éd., 2005, p. 121).

Toutefois, la pertinence de cette distinction est limitée comme tous les auteurs le remarquent. Il est parfois possible de reporter la charge d'un impôt direct sur un autre agent économique. C'est bien évidemment le cas de l'impôt sur les sociétés, répercuté sur le prix des produits, ou de la taxe foncière que les propriétaires peuvent répercuter sur le montant du loyer payé par leur locataire. Inversement, il est parfois nécessaire pour le redevable de supporter la charge d'un impôt indirect sans pouvoir la reporter sur un autre agent. C'est le cas des droits d'enregistrement mais parfois aussi de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Lors d'une hausse de taux par exemple, le fabricant ne peut commercialement pas modifier immédiatement ses prix catalogues. Remarquons alors qu'un même impôt peut, selon ce critère économique, être parfois direct, parfois indirect. Par exemple, la taxe foncière que le propriétaire ne peut pas répercuter, au moins partiellement, sur le montant du loyer quand le marché des locations est marqué par une faible demande. Inversement, dans une grande ville universitaire, les propriétaires n'ont aucune difficulté pour répercuter la hausse du tarif de la taxe foncière sur le montant du loyer.

Face à une explication économique aussi fermement soutenue qu'aussitôt évanouie comme une brume au soleil auroral, on semble avancer aussi sûrement que sur une falaise qui se dérobe. C'est parce que derrière le mythe, la vérité est ailleurs. Elle n'est pas dans la classification pédagogique à but d'application juridique mais dans la construction d'un discours à but démonstratif.

2 Les finalités du mythe de l'impôt direct (et de son double maléfique l'impôt indirect)

Cette distinction garde un poids évocateur dans le discours politique où l'impôt indirect est assimilé à l'impôt sur la dépense et l'impôt direct celui sur le revenu. Elle permet de simplifier le discours fiscal (A). Ainsi, le mythe perdure. Il est omniprésent aussi bien dans le droit que, surtout, dans le discours fiscal. Parce que ce mythe a une fonction essentielle : structurer les idées sur l'impôt et organiser le débat sur la politique fiscale. C'est une fiction qui permet de simplifier le discours en parlant aisément (et sans trop

d'expertise) d'autres choses : de l'impôt sur le revenu (IR), de la TVA, etc. Sur ce plan, il faut revenir à Turgot chez qui l'impôt direct porte sur les personnes ou les biens, et l'impôt indirect sur la consommation. Par cela, le mythe permet aussi bien une dynamique dialectique qu'une certaine sclérose intellectuelle. En effet, devenue à bien des égards mythique en perdant rapidement de sa substance, la distinction entre impôts directs et indirects appauvrit désormais le débat fiscal et semble dépassée (B).

A Un mythe au service didactique de la simplification du discours

M. Bouvier constate que « d'une pertinence discutée, la distinction entre impôts directs et indirects a surtout été l'occasion, sur le fond, de vives polémiques » (*op. cit.*, p. 30). Au-delà des problèmes strictement juridiques de procédures administratives ou contentieuses, cette distinction est surtout devenue mythique dans le débat fiscal où elle ordonne les arguments dans une simplification des échanges.

Remarquons que le professeur Philip, quand il considère que si « la distinction conserve un intérêt », c'est du point de vue des avantages et inconvénients respectifs et inversés de l'impôt direct et de l'impôt indirect au niveau de la politique fiscale. Cet intérêt mêle considérations économiques, juridiques, psychologiques même avec la perception du caractère indolore des impôts indirects, difficile à relier au principe du consentement. « De ces avantages et inconvénients respectifs, certains déduisent qu'un bon système fiscal doit comporter un nombre à peu près égal d'impôts directs et d'impôts indirects »⁴.

Certains sans doute, mais pas tout le monde. En dehors des universitaires relativement blasés et soucieux par réalisme d'un équilibre entre les deux, les discours reprenant la dichotomie dans l'opinion publique sont beaucoup plus tranchés. En substance, l'impôt direct serait plus juste que l'impôt indirect. C'est le débat qui occupe tout le XIX^e siècle et prépare l'adoption de l'impôt sur le revenu (v. M. Duverger, *Éléments de fiscalité*, Paris, Puf, 1976, p. 44).

Ce débat trouve son origine dans la Révolution elle-même qui reprenait le constat établi au XVIII^e siècle. J. Godechot constate ainsi que « la Constituante avait entièrement détruit l'ancien système fiscal et avait basé le budget de la France sur le produit de trois contributions directes : la foncière, la personnelle mobilière, les patentes. Elle avait estimé que les impôts indirects étaient injustes, parce qu'ils étaient relativement plus lourds pour les pauvres que pour les riches et n'avait établi, en plus des droits de douane, qu'un petit nombre de faibles taxes, telles que droits d'enregistrement ou droits de timbre » (J. Godechot, « Sens et importance de la transformation des institutions révolutionnaires à l'époque napoléonienne », *RHMC*, juill.-Sept. 1970, p. 805).

Ce débat ne se limite pourtant pas au XIX^e siècle et il est encore bien présent au XX^e siècle. Prenons quelques illustrations dans la presse. Dans

son n°138 du 15 janvier 1949, *Monde Ouvrier*, « L'hebdomadaire de la famille et du travail », qui, comme son nom ne l'indique pas fut un Journal catholique édité par le Mouvement populaire des familles (1937-1957)⁵, titrait sur toute sa une « Frappant aveuglement tous les consommateurs de revenus différents, l'impôt indirect est injuste ! ». Même discours à France nouvelle, « hebdomadaire central du parti communiste français », dénonçant « l'accroissement formidable des impôts indirects, impôt des pauvres gens » (France nouvelle, n° 396 du 18 juillet 1953, p. 5). On y apprend à ce sujet les talents d'économiste du « camarade Staline » mais aussi que « les impôts indirects jouent un rôle particulier dans le pillage des travailleurs effectués par les impérialistes. Il y a déjà un demi-siècle Lénine dévoilait clairement le mécanisme de ces impôts et leur effet caché sur le standard de vie des masses populaires » (*ibid.*). Un effet d'autant plus caché qu'il était dénoncé depuis plus d'un siècle. Cela montre la réappropriation dans les discours politiques de l'équation fondamentale de la justice fiscale et donc sa plasticité. Notons que ce discours n'est pas propre aux mouvements de gauche. L'économiste libéral Jean-Baptiste Say avait la même analyse (v. son *Cours complet d'Économie Politique*, Huitième partie, chap. IV) au début du XIX^e siècle (bien évidemment sans aucun rapport avec le marxisme-léninisme !). Il en était de même de Frédéric Bastiat, peu soupçonnable de sympathies socialistes, qui déclarait lors d'un débat à l'Assemblée nationale : « pour mon compte, je n'hésite pas à le dire, je suis opposé à l'impôt indirect [...]. L'impôt indirect, on l'a dit avec raison, pèse en raison inverse de la fortune des contribuables. Je reproche donc à l'impôt indirect de créer les difficultés financières ; je lui reproche d'exténuer le peuple sans que celui-ci ne puisse connaître la véritable cause de ses souffrances » (Assemblée nationale, séance du 12 déc. 1849, reproduit in *L'évènement*⁶, 13 déc. 1849, p. 2).

À l'heure actuelle, sur le site Internet de la CGT Finances, le même discours est reproduit à propos de la TVA : « ce type d'impôt indirect est très injuste car proportionnellement il pèse moins lourd dans les finances des plus hauts revenus et *a contrario* plombe le budget des ménages les plus modestes » (<https://www.justicefiscale.fr/tva/>). Ce passage correspond bien à l'usage discursif que l'on trouve dans les dictionnaires ou les mémentos de droit fiscal qui utilisent le mythe pour définir tel ou tel impôt : « l'IR est un impôt direct », ce qui n'explique rien (ou pas grand-chose). En réalité, il s'agit simplement de désigner certains impôts. L'impôt indirect désigne

⁴ (L. Philip, *Finances publiques*, Tome 2, Les recettes publiques, le droit fiscal, Paris, Cujas, 2000, p. 140). Il cite à ce propos un bon mot du chancelier de l'échiquier Gladstone, mot assez largement répandu et qui montre la dimension pragmatique de cet équilibre

⁵ Mouvement créé en 1941 mais qui perdit auprès de l'épiscopat son mandat d'action catholique fin 1949 en raison de sa radicalisation à gauche.

⁶ Ce quotidien avait été fondé par V. Hugo. Notons qu'au XIX^e et XX^e siècle, si la population ne lit pas le Journal officiel, les quotidiens sont nombreux à reproduire les débats parlementaires, assurant ainsi leur large diffusion dans l'opinion publique.

Dossier

> Les mythes en droit public financier

le principal impôt sur la consommation, la TVA. L'impôt direct désigne l'IR, voire l'impôt sur le capital.

En apportant, notamment au XX^e siècle, plusieurs nuances, les spécialistes de la fiscalité ont brouillé cet outil bien commode de simplification du débat fiscal.

B. Un mythe usé vidant le débat fiscal de sa substance

Simplifiant commodément mais exagérément le débat fiscal, à force d'être éculée, la distinction est devenue mythique et a tendance depuis de nombreuses années à être dépassée.

Comme illustration des évolutions et des nuances du discours fiscal, prenons un ouvrage destiné au grand public cultivé. Au verbe « impôt », à propos de la « Justice fiscale », la *Grande encyclopédie Larousse* (édition 1971-1976, p. 6853, l'article est signé B.T.) précise que « l'impôt indirect frappant la consommation tend à pénaliser davantage les contribuables modestes, puisque les besoins essentiels ne diminuent pas en proportion des revenus. Il frappe aussi plus lourdement les familles nombreuses. Aujourd'hui, néanmoins, l'impôt indirect tend à être moins injuste : il est réduit ou supprimé sur les denrées de première nécessité⁷ ; les transferts sociaux compensent, au moins en partie, les charges fiscales ; l'accroissement général du niveau de vie allège la proportion des dépenses indispensables qui demeurent taxées. » Par ailleurs, le même article précise : « on peut distinguer, dans le système fiscal actuellement en vigueur en France, quatre catégories d'impôts : les impôts directs, les impôts indirects, les impôts sur le capital, les impôts perçus au profit des collectivités locales. La masse la plus importante des recettes budgétaires de l'État provient à la fois des impôts directs (essentiellement l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les sociétés et diverses taxes assimilées) et des impôts indirects, les taxes sur le chiffre d'affaires notamment (les impôts sur le capital représentent une faible part des recettes fiscales) » (*ibid.*, p. 6856). L'intérêt de ce passage est de montrer que, avec l'atténuation des différences, la classification opposant impôt direct et indirect est

dépassée. Le simple fait de leur ajouter comme catégorie les impôts sur le capital et les impôts locaux montre, comme cela est d'ailleurs précisé dans la dernière phrase qu'en réalité, pour l'essentiel, l'impôt direct ici, c'est l'IR et l'impôt sur les sociétés (IS), et l'impôt indirect c'est la TVA, forme moderne des Taxes sur le chiffre d'affaires. Sous le second empire, Esquirou de Parieu protestait contre cette assimilation (*Traité des impôts*, Paris, Guillaumin, tome 1, 1862, pp. 115-116). Il réagissait en juriste mais déjà le langage commun contaminait celui des spécialistes.

D'autant que les caractéristiques propres à chaque catégorie, spécialement la personnalisation, se troublent au XX^e siècle. Parmi les auteurs ayant sinon défendu l'impôt sur la consommation (v. les références, à Laufenburger notamment, citées par M. Duverger, *op. cit.*, p. 45), du moins dépassé la dichotomie traditionnelle, il faut bien sûr citer l'économiste anglais Nicholas Kaldor et son projet d'impôt généralisé et progressif sur la dépense (*An expenditure Tax*, 1955) ou Maurice Lauré et sa défense de la TVA au service, non pas de la justice fiscale (il lui préfère la « justice sociale » par les dépenses publiques : M. Lauré, *Science fiscale*, Paris, Puf, 1993, p. 18), mais de l'intérêt général. Pour ce dernier, à propos des conceptions traditionnelles de la justice fiscale stigmatisant l'impôt sur la consommation, « les apparences sont trompeuses » (M. Lauré, *Traité de politique fiscale*, Paris, Puf, 1956, p. 156).

Malgré cette désaffection des auteurs, spécialement juristes, pour la classification, elle reste toujours utile aux économistes pour systématiser des recommandations de politique fiscale (v. par ex. K. Koleva et J.-M. Monnier, « La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux », *Revue économique* 2009/1 (Vol. 60), pp. 48-49 avec l'introduction d'une taxation mixte après la *summa divisio*).

Dès lors, quoique la distinction soit désormais plus mythique que solide, elle demeure. « Seule la popularité de cette distinction assure encore sa survie ! » (J. Grosclaude, Ph. Marchessou et B. Trescher, *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, p. 11). Peut-on pour autant lui voir un avenir ?

⁷ « En effet, à côté du taux normal de 20% ; il existe des taux réduits qu'on applique notamment sur les biens de première nécessité, comme les aliments. Ainsi on soulage le pauvre en minimisant le coût des produits que tout le monde doit acheter, ne serait-ce que pour survivre. Il est vrai cependant que les riches en profitent aussi, car, pour eux également, le coût de la nourriture est rendu moins élevé. », Ch. de la Mardière, *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, 2^e éd., 2015, p. 34. Les riches en profitent cependant moins relativement à leur revenu puisque leur propension à consommer est plus réduite que celle des pauvres.

3 L'avenir (doré ?) du mythe des impôts directs et indirects

Malgré les nombreuses limites de la distinction, l'utilité de son usage pour simplifier les débats fiscaux pourrait justifier qu'une classification de substitution lui soit préférée. L'échec de différentes tentatives passées rendre cette possibilité illusoire (A), sans doute parce que le mythe a dépassé son usage pratique et qu'il est au service d'un mythe plus grand, celui de la justice fiscale (B).

A. Contingences et complexité : le difficile remplacement du mythe

Il faut déjà rappeler qu'il reste toujours des auteurs qui défendent la pertinence de la distinction, même réduite dans son ampleur (v. *supra*). Trotabas constatait : « force est donc de convenir que cette distinction intéresse notre système fiscal et qu'il est impossible de l'abandonner » (L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8^e éd., 1997, p. 66). Il restait attaché au critère de l'imposition par voie de rôle.

Notons à ce sujet les propositions multiples de faire reposer la distinction sur d'autres critères comme celui de la personnalisation (G. Rullière, « Utilité et réalité de la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects », *RSF* 1966, n° 2, pp. 338-360) ou de l'élasticité (J.-B. Geffroy, *op. cit.*, pp. 161-162). Au fond, il s'agissait du renouvellement de la distinction et non pas de son remplacement.

Mais il existe des auteurs qui ont défendu une autre approche. La plus répandue depuis le XX^e siècle est celle consistant à substituer à la *summa divisio* devenu mythique – caractéristique par exemple de l'ouvrage de J. Caillaux et al., *Les impôts en France, 1896* – la répartition économique tripartite selon l'assiette des impôts entre impôt sur le revenu, sur la consommation et sur le patrimoine. Elle présente d'énormes défauts en raison des liens économiques entre ces trois notions mais elle est utilisée par les statisticiens et s'est imposée. Il existe aussi des tentatives de classifications proposées pour répondre à un objectif bien particulier mais leur complexité rend impossible leur substitution à la distinction impôts directs et indirects. Comme exemple relatif à l'harmonisation des fiscalités au sein du marché commun, v. M.-D. Hesse, *Méthodes et moyens pour établir une nouvelle classification des impôts en se basant sur les principes mis en lumière lors de l'harmonisation des systèmes fiscaux des États membres de la CEE*, Bruxelles, Études de la Commission européenne, 1970, 47 p.

Il faut cependant citer un des auteurs en finances publiques les plus pénétrants, le fondateur de la matière. Gaston Jèze, très critique à l'égard de la distinction entre impôts directs et indirects, préfère structurer son analyse des systèmes fiscaux autour d'une approche tripartite entre impôts personnels, semi-personnels et impersonnels ou réels (*Cours de finances publiques, 1934-1935*, Paris, LGDJ, 1935, pp. 92-100). La personnalisation de l'impôt étant une caractéristique majeure des systèmes fiscaux modernes, cela a du sens mais, alors, que Jèze touche directement au cœur du sujet (l'impôt personnalisé est plus juste dans la mesure où il permet d'adapter l'imposition aux capacités contributives, donc d'être plus juste selon les conceptions générales), sa classification n'a pas prospéré. Sans doute est-elle moins simple qu'une classification duale. Un critère de semi-personnalité de l'impôt peut difficilement remplacer un mythe. Tel un demi-dieu dans l'Olympe, il peut siéger à côté des dieux mais pas les remplacer.

Pourquoi ces échecs ? D'abord parce qu'il faut bien remarquer avec J.-J. Bienvenu la « vanité des classifications » (*op. cit.*, p. 223). La plasticité du mythe le rend difficilement remplaçable. Aux multiples explications venues se greffer sur le mythe correspondent de multiples analyses, qui ne peuvent pas se limiter à l'opposition centrale entre les impôts sur le revenu ou le capital et les impôts sur la dépense. Dès lors, une tentative de substitution peut difficilement répondre à tous les usages ni à toutes les attentes placées dans le mythe. Ces attentes le dépassent. Elles se situent dans un au-delà mythique lui-aussi.

B. Substitution impossible ? L'horizon indépassable du mythe de la justice fiscale

La simplicité du mythe, critiquable par son caractère exagéré, reste ainsi promise à un grand avenir mais mérite sans doute, non pas une substitution (toujours difficile) mais des nuances et des instruments intellectuels alternatifs pour penser la politique fiscale et le droit de l'impôt.

Au-delà de ces aspects techniques d'usage limité qui restent (dans certains aspects du régime juridique), il faut porter le regard plus haut et constater que le mythe est lui-même au service d'un mythe plus grand – un « méta-mythe » (au sens de Dumézil repris par Cl. Lévi-Strauss) ou « méga-mythe » en quelque sorte – celui de la

Dossier

> Les mythes en droit public financier

justice fiscale. Sur ce plan le mythe de l'impôt direct pourrait être rapproché de celui de l'impôt unique (V. J. Grosclaude et R. Hertzog, « Le mythe de l'impôt unique », *RFFP* n° 29, 1990, pp. 29-57 et cette Revue, p. 29, la contribution précédente de Ch. de la Martinière) : il permet d'espérer en une simplification du système fiscal pour qu'il soit plus juste.

Les discours sur les impôts directs et indirects se greffent ainsi sur celui de la justice fiscale, lui fournissant une analyse simplifiée et ainsi une possibilité de résolution comparable à celle du mythe de l'impôt unique : si les impôts indirects

sont injustes, supprimons-les pour vivre dans le monde fiscal idéal des seuls impôts directs. C'est peu ou prou la base de la reconstruction du système fiscal français sous la Révolution et l'Empire : suite à la refondation des contributions sur la seule contribution foncière, d'autres contributions « directes » ont été ajoutées et enfin, sous Napoléon, les « droits réunis » (indirects). Depuis deux siècles le débat fiscal en France court après un éden fiscal... qui n'a jamais existé. Même s'il s'est essoufflé, le mythe des impôts directs et indirects perdure. ■