

La place des citoyens

Issu de Revue française de finances publiques - n°159 - page 57

Date de parution : 01/09/2022

Id : RFFP2022-159-007

Réf : RFFP sept. 2022, p. 57

Auteur :

Par Audrey Rosa

RÉSUMÉ

L'étude porte sur la place des citoyens dans le rapport crise(s) et finances publiques. Elle cherche à montrer que l'idée selon laquelle le citoyen n'aurait qu'une place marginale au profit de ses représentants peut être relativisée. Les citoyens peuvent être présentés comme acteurs des crises, et comme acteurs des réponses aux crises.

The study focuses on the place of citizens of the EU? in the crisis and public finances report(s). It seeks to show that the idea according to which the citizen has only a marginal place for the benefit of his representatives can be put into perspective. Citizens can be presented as actors in both crises and in crisis responses.

« L'idée de citoyenneté, c'est-à-dire le droit de participer aux décisions relatives à la communauté politique, est au cœur des relations entre l'individu et cette société qui lui préexiste (...) Rares sont les mots chargés d'autant d'histoire, de significations, d'autant de valeurs et d'affect que ceux de "citoyen" et de "citoyenneté" »¹.

S'interroger sur la place des citoyens dans le rapport crise(s) et finances publiques, n'est pas aisé tant la notion de citoyenneté paraît perdre de son sens, employée de manière inconséquente. La citoyenneté serait galvaudée, devenue un label² ; elle peinerait à quitter le domaine des idées³ pour trouver une traduction en droit positif. Pourtant, le citoyen français s'identifie comme « le national qui jouit des droits civils et politiques »⁴. Dans un récent rapport de 2018, le Conseil d'État détermine trois caractéristiques participant à la définition du concept. La citoyenneté désigne à la fois un statut, c'est-à-dire la reconnaissance officielle de droits et devoirs par une entité politique, et une pratique, voire une vertu, le civisme. La deuxième caractéristique pérenne du concept de citoyenneté est qu'il renvoie à une communauté de nature politique. Enfin, la citoyenneté est intrinsèquement liée à la liberté.

Le rapport citoyenneté et finances publiques appelle trois remarques.

Premièrement, il n'est pas question ici d'aborder la citoyenneté via le régime représentatif. Deuxièmement, il ne s'agit pas non plus de confondre le contribuable et le citoyen ni de traiter le sujet uniquement sous l'angle de la fiscalité⁵. Si le contribuable-citoyen est une figure des finances publiques qui participe au discours sur la légitimation de l'impôt ; on rappellera ici que le critère légal de l'obligation fiscale est au premier chef la résidence du redevable et, accessoirement, le lieu de réalisation de l'activité taxée et non la citoyenneté. Dès lors « ce n'est pas l'impôt mais le vote (...) qui est censé être la manifestation juridique de la citoyenneté, précisément en ce qu'il concrétise l'exercice de droits réservés aux membres d'une communauté politique »⁶.

Troisièmement, à la lecture des dispositions constitutionnelles, on remarque qu'en finances publiques, le citoyen est certes « une figure centrale mais un acteur effacé »⁷. On peut rappeler par exemple, que le référendum semble écarté en matière financière.

La place du citoyen est donc celle d'observateur informé via notamment la mission particulière de la Cour des comptes prévue à l'article 47-2 de la Constitution, ou relégué à un simple destinataire des indicateurs de performance au même titre que les contribuables et les usagers. Ces considérations liminaires invitent indéniablement à la prudence sur le rapport citoyenneté et finances publiques surtout lorsqu'on cherche à qualifier les citoyens d'acteurs.

La citoyenneté peut être présentée moins comme le principe d'une légitimité politique mais comme « la source du lien social »⁸, indispensable à la cohésion du groupe constitué. Le terme « cohésion » renvoie aux termes d'unité, de solidarité étroite, ou encore marque l'intensité du caractère qui unit les membres d'un même groupe⁹.

Or, une crise vient indéniablement perturber cette harmonie. La notion de « crise », renvoie à l'idée de trouble, d'événement brusque, de processus¹⁰ et peut être sociale, économique, politique, institutionnelle, sanitaire ou parfois même endogène aux finances publiques. Une crise provoque une rupture avec la situation précédente avant d'ouvrir sur une situation nouvelle, qu'il s'agisse d'une amélioration ou d'un anéantissement¹¹. Elle est aussi conçue comme une « situation troublée (souvent conflictuelle) qui, en raison de sa gravité, justifie des mesures d'exception »¹².

Dès lors, s'interroger sur la crise et les finances publiques en sondant la place des citoyens sous le prisme de la cohésion sociale est une approche qui n'est pas dénuée d'intérêt. Ainsi, l'affirmation selon laquelle le citoyen n'aurait qu'une place marginale au profit de ses représentants peut être relativisée. Les citoyens peuvent premièrement être présentés comme acteurs des crises, (I) et deuxièmement comme acteurs des réponses aux crises (II).

I. – LES CITOYENS : ACTEURS DES CRISES

Ici, l'hypothèse avancée est que les citoyens peuvent être moteurs des crises lorsque ces derniers, formant une communauté politique, rompent son unité en protestant en particulier contre le pouvoir fiscal. La révolte fiscale n'est pas seulement le refus du paiement de l'impôt, elle matérialise aussi un ébranlement du lien social ce qui peut parfois aboutir à une crise (A). À l'occasion d'une crise politique, le pouvoir fiscal peut craindre une résistance à l'impôt massive, qui peut l'amener à s'approprier presque paradoxalement un discours antifiscal. On identifie alors une autre forme de résistance à l'impôt, mais imputable à l'État (B).

A. Les résistances à l'impôt des contribuables-citoyens : de l'origine des crises

« Chaque époque de grande agitation fiscale cache une mutation radicale de la société, laquelle constitue la vraie raison des troubles (par conséquent, de la crise). L'impôt sert ainsi à la fois de fait générateur et de prétexte au soulèvement »¹³.

La Révolution française, qui fut éminemment une crise puisqu'elle a engendré une rupture avec les préceptes de l'Ancien Régime, a participé à la

construction d'un discours de légitimation de l'impôt. L'entreprise révolutionnaire a permis la sacralisation de l'obligation fiscale comme devoir fiscal en consacrant le contribuable-citoyen¹⁴. Cette expression renvoie au caractère éminemment politique et volontaire de l'obligation fiscale puisque « sans impôt, pas de nécessité de rechercher le consentement des citoyens, pas de conscience des droits et des devoirs, et pas de débat démocratique réel »¹⁵. Elle est le fruit, le résultat d'une crise politique, idéologique, historique.

Pourtant, s'il est inscrit dans l'article 14 de la DDHC de 1789 que tous les citoyens ont le droit de constater et de consentir la contribution publique, l'observation de l'histoire et des dispositions post-révolutionnaires oblige à relativiser cette alliance. En outre, dans les batailles contre l'impôt, il n'est pas toujours évident de savoir si c'est le contribuable qui se révolte contre l'impôt ou le citoyen qui proteste ou cherche à s'émanciper du pouvoir. L'histoire montre en effet que l'adhésion des membres de la communauté politique à l'obligation fiscale se révéla d'abord instable, puis fragile. Aussi, dans une certaine mesure les résistances fiscales montrent que « les prétentions financières de la puissance publique font prendre conscience au peuple de l'oppression qu'il subit »¹⁶.

La majorité des auteurs accorde à ce phénomène de résistance à l'impôt une signification plus large qu'elle n'y paraît au premier abord. Ainsi, « les protestations (...) sont des mouvements collectifs qui adressent à l'État et à ses représentants des demandes spécifiques d'intervention, lesquelles dépassent la simple remise en cause d'un impôt ou d'une taxe »¹⁷. L'élément important qui apparaît ici, est que la résistance à l'impôt traduit forcément une opposition à l'État, à son poids et à son orientation. Dès lors, « au-delà de leurs dimensions économique, sociale, culturelle et cognitive, les rebellions contre l'impôt sont de nature politique »¹⁸.

La résistance à l'impôt s'analyse comme un fait social, que le pouvoir affronte depuis plusieurs siècles. La résistance implique une opposition à une action, à une force. On admet sans difficulté que la résistance à l'impôt « montre ses effets les plus spectaculaires et les plus dangereux lorsqu'elle est collective »¹⁹. Les citoyens disposent en effet de deux armes pour engendrer une crise par la résistance à l'impôt. La première prend la forme d'une « révolte intellectuelle »²⁰. Cette forme de révolte se matérialise par exemple par la création d'associations comme « La ligue contre l'impôt sur le revenu et l'inquisition » créée en 1900²¹. La seconde arme est la révolte physique qui sans conteste « est la manifestation la plus frustrée du consentement à l'impôt »²². Alors qu'elle semblait appartenir au passé, on pense par exemple aux manifestations de violence contre les droits d'octroi, ceux sur les boissons ou les émeutes de 1841²³ ; cette forme a connu une résurgence avec la crise des gilets jaunes. Si les revendications et l'ampleur de cette crise dépassent indiscutablement la seule thématique fiscale, à l'origine de la protestation se trouvait bien le refus de se voir taxer davantage, notamment en matière énergétique.

En définitive, à travers la résistance à et par l'impôt, c'est l'État qui est visé, fragilisé, ou plus exactement le lien politique entre l'État et ses citoyens. Ainsi, « les individus peuvent accepter cette obligation (fiscale) s'ils considèrent que l'État est digne de confiance, ou la discuter, la contester et la refuser s'ils ont des doutes sur la justice »²⁴.

Or, avec la survenue de la crise sanitaire du Covid-19, on observe une rupture dans les rapports de confiance entre l'État et ces citoyens, laquelle n'est pas sans incidence sur le consentement à l'impôt²⁵ et partant, sur le discours de légitimation de l'obligation fiscale.

B. La résistance à l'impôt de l'État : l'évitement d'une double crise

L'association « impôt et crise » est très ancienne, il y aurait une sorte de « réflexe fiscal » à la survenue d'une crise²⁶. Or, la crise sanitaire est sur ce point singulière.

Il semblerait que ce soit l'inverse qui se produit, tout se passe comme si c'était l'État lui-même qui résistait à la tentation fiscale en raison peut-être d'une supposée aversion des contribuables pour l'impôt et d'une prétendue méfiance des citoyens à son endroit.

En témoigne le très surprenant appel à la charité du ministre de l'Action et des Comptes publics, dès les prémices de la crise sanitaire.

Le 30 mars 2020, en effet, et par anticipation de la crise économique et financière, Gérald Darmanin, a choisi de ne pas demander de nouvel effort fiscal aux Français. Le ministre a pris l'initiative de lancer un appel à la charité via une plate-forme de dons en ligne, initiative qui n'a finalement pas résisté au flot de critiques notamment politiques. Depuis, l'Exécutif n'a cessé de répéter qu'il n'y aurait aucune augmentation d'impôt. En mars 2021, la commission pour l'avenir des finances publiques présidée par Jean Arthuis n'adoptait pas un discours discordant : « Compte tenu du niveau déjà élevé de nos impôts, nous ne pouvons raisonnablement envisager de faire reposer la maîtrise de nos finances publiques sur la perspective d'augmentation des prélèvements obligatoires » ou encore : « La France ne parvient pas à enrayer la hausse de ses dépenses publiques ; quant aux recettes, le consentement à l'impôt de nos concitoyens a trouvé ses limites »²⁷. Cette position mérite une attention particulière et interroge le civisme fiscal et la légitimité de l'impôt dans un contexte de relative défiance réelle ou supposée des citoyens.

Le refus du pouvoir de recourir à l'impôt pour surmonter cette crise en particulier pourrait se comprendre par l'observation d'un rapport à l'impôt contrarié des contribuables-citoyens. La doctrine²⁸ montre en effet que le consentement à l'impôt paraît troublé par un sentiment partagé d'injustice fiscale, un sentiment d'inégalité et une pression fiscale jugée trop forte en France. Comme l'observe le Conseil d'État, « l'injustice ressentie par nombre de citoyens du fait des comportements d'évasion ou d'éviction fiscale contribue à brouiller la perception de la contribution aux charges publiques comme composante de la citoyenneté. La crise du civisme contribue également à l'affaiblissement de la citoyenneté »²⁹.

Dans ce contexte délicat, de crises qui se superposent, on comprend bien la frilosité du pouvoir fiscal à augmenter ou créer de nouvelles obligations fiscales ; les contribuables-citoyens dans la grande majorité d'entre eux sont également électeurs ! Pourtant, contourner l'ébranlement du consentement à l'impôt en martelant son non-recours pour des raisons économiques et surtout politiques détourne les citoyens de sérieux enjeux démocratiques³⁰.

II. – LES CITOYENS : ACTEURS DES RÉPONSES AUX CRISES ?

L'hypothèse ici est que les citoyens peuvent être acteurs des réponses apportées aux différentes crises que peut traverser une communauté politique. Ces réponses peuvent être apportées par une modification de l'ordre juridique. Dans ce cas de figure, ce sont moins les citoyens que le concept de citoyenneté qui est mobilisée dans le discours juridique et la communication politique (A). Puis, une autre forme de citoyenneté plus « active » peut être pensée comme un remède aux crises (B).

A. La mobilisation de la « citoyenneté » comme légitimation des réformes post-crise

Ici, ce ne sont pas les citoyens à proprement parler qui vont prendre part activement au processus décisionnel en finances publiques mais plutôt le concept de citoyenneté qui est employé à l'appui de nouvelles normes ou de rapport édictées à la suite d'une crise. La citoyenneté comme concept ou label se trouve alors inscrite plus dans les motifs que les dispositifs de la norme ou bien contextualisé dans des rapports d'information émanant de différentes institutions. Il s'agit alors davantage d'une évocation cathartique en période de crise ou post-crise puisque le changement prescrit ne concerne pas directement la part que peuvent prendre les citoyens aux processus décisionnels mais leur confère une place d'observateurs éclairés et informés lesquels auraient « des attentes » que la réforme viendrait combler.

Un rapport publié par l'OCDE en mai 2020, intitulé « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus : accroître la confiance et la résilience », donne aux États la marche à suivre pour réformer leurs finances suite à la crise sanitaire. L'organisation en effet, invite les gouvernements à redéfinir « le contrat social et budgétaire qui les lie à leurs citoyens »³¹ afin de faciliter le recouvrement de recettes mais aussi d'instaurer un climat de confiance et de responsabilité entre les citoyens et l'État.

La Commission sur l'avenir des finances exhorte l'État à évaluer la part de la dette liée à la Covid-19 « pour répondre aux attentes d'information des citoyens »³².

On le voit, dans ce cas de figure les citoyens ne sont pas véritablement acteurs et restent assignés au rôle d'observateurs avertis. Pourtant, quelques-uns suggèrent qu'une participation active de ces derniers pourrait être un remède à une crise de légitimité ou une crise politique.

B. La citoyenneté active : un remède à la crise ?

La « crise » des gilets jaunes a engendré quelques réponses institutionnelles et politiques parmi lesquelles « le grand débat national » afin d'associer les citoyens aux remèdes à prodiguer. En effet, « à l'heure où le malentendu entre représentés et représentants atteint son point d'orgue, la démocratie participative promue par le grand débat cherche à la fois à pallier les déficits de la démocratie représentative et à calmer la démocratie manifestante des "gilets jaunes", porteurs d'une citoyenneté en acte mais jugée "hyper-critique" »³³. Les citoyens ont été invités notamment à contribuer par différents procédés³⁴. Une série de questions étaient posées aux citoyens, l'une d'entre elles intéresse particulièrement notre sujet :

« Question 15. Que faudrait-il faire pour consulter plus directement les citoyens sur l'utilisation de l'argent public, par l'État et les collectivités ? ». « Mettre en place des budgets participatifs » représentait moins de 1 % des propositions³⁵. Tirer des conclusions de ce très faible pourcentage n'est pas exempt de difficultés. On peut rappeler toutefois qu'en réalité, cet outil de démocratie participative existe déjà en France mais s'est déployé plus tardivement que dans autres États³⁶. C'est seulement en 2014 que la Ville de Paris a lancé son premier budget participatif suivie ensuite par d'autres grandes villes comme Lille, Grenoble, Bordeaux...

Le budget participatif, qualifié de « palliatif à la crise de la démocratie représentative »³⁷ doit favoriser l'adoption de mesures en adéquation avec les besoins des citoyens, mais aussi leur permettre de mieux comprendre les décisions prises et partant, de mieux les accepter. Il est présenté comme « un dispositif qui permet à des citoyens non élus de participer à la conception ou à la répartition des finances publiques » ; cet outil est présenté comme le levier d'une gestion locale redynamisée et d'une citoyenneté plus active³⁸ ou comme l'un des outils les plus emblématiques de la participation citoyenne. Pourtant, étant peu plébiscité par les citoyens et circonscrit aux enjeux locaux, il n'apparaît pas, à lui seul, comme une réponse satisfaisante.

D'autres dispositifs ont été présentés pour remédier à la passivité des citoyens en matière financière. Suite à la crise de Covid-19, la Commission sur l'avenir des finances publiques précitée, propose la création d'une conférence nationale des finances publiques qui se tiendrait en début de mandature et associerait les collectivités locales, les partenaires sociaux, des citoyens³⁹.

Dans le même ordre d'idées, mais d'une manière plus élaborée, le Conseil d'État propose « d'associer les citoyens au contrôle et à l'évaluation de l'action publique ». L'institution plaide en faveur d'une participation des citoyens « a posteriori » des politiques publiques. En effet, « la construction d'un dispositif global d'évaluation ex post des politiques publiques offrirait un cadre pertinent à la mobilisation de citoyens intéressés à apporter leur contribution à ce travail ». Enfin, son rapport évoque une série d'outils appropriés qui peuvent être de différentes natures : articulation avec la transformation du Conseil économique, social et environnemental en une nouvelle institution représentant la société civile, débats publics associant administrations concernées, experts et citoyens, sur le modèle et selon la méthodologie de ceux qu'organise la Commission nationale du débat public, conférences ou jurys citoyens.

En conclusion, la place des citoyens dans le rapport crise(s) et finances publiques est moins marginale qu'elle n'y apparaît au premier abord ; mais si on la considère comme un enjeu politique majeur qui dépasse largement les finances publiques et touche à notre vivre ensemble⁴⁰, alors faudrait-il peut-être l'institutionnaliser davantage.

1 - * Maître de conférences en Droit public, Centre « Droits et perspectives du droit » (CRDP/ERDP) - ULR 4487, Université de Lille.

2 - 1. Rapport CE, « La citoyenneté », La Documentation française, 2018, p. 11.

3 - 2. « Propos introductifs », *Finances publiques citoyennes*, sous la dir. de J.-F. BOUDET et X. CABANNES, LGDJ, 2017, p. 45.

4 - 3. E. DE CROUY-CHANEL, « La citoyenneté fiscale », in *L'impôt, Archives de philosophie du droit*, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 76.

5 - 4. B. DAUGERON « Le contribuable citoyen, sujet du droit public financier ou objet d'un discours en droit fiscal », in *Finances publiques citoyennes*, *op. cit.* p. 45.

6 - 5. V. M. BOUVIER, *L'impôt sans le citoyen ?*, LGDJ, coll. Forum, 2019.

7 - 6. B. DAUGERON, *ibid.*

8 - 7. F. WASERMAN, « Le citoyen et la prise de décision financière », RFFP, septembre 2016, n° 135, p. 79.

9 - 8. C. HUSSON-ROCHCONGAR, « Le citoyen et l'emprunt » in *Finances publiques citoyennes*, *op. cit.*, p. 157.

10 - 9. A. ROSA, « Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne », Dalloz, 2015.

11 - 10. J.-P. DEROSIER, « Crise et confiance en droit public, réflexions introductives » in *La confiance en temps de crise*, Larcier, 2021, p. 16.

12 - 11. *Ibidem.*

13 - 12. G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2014, p. 288.

14 - 13. C. DE LA MARDIÈRE, « Résistance à l'impôt et résistance par l'impôt », in AF, PUF, 2005, p. 148.

15 - 14. Article 13 de la DDHC.

16 - 15. A. BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, janv. 2007, n° 1, p. 29.

17 - 16. C. DE LA MARDIÈRE, « Résistance à l'impôt et résistance par l'impôt », *op. cit.* p. 146.

18 - 17. C. HMED, « Les mouvements sociaux et la politisation de l'argent public », in P. BEZES, A. SINÉ (dir.), *Gouverner (par) les finances publiques*, Sciences Po, 2011, p. 231.

19 - 18. M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p. 233.

20 - 19. C. DE LA MARDIÈRE, *op. cit.*, p. 146.

21 - 20. L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, 2000, p. 320.

22 - 21. Et « L'association de défense des classes moyennes » créée en 1908. Gérard Nicoud fonda également la « Ligue des contribuables ». Il existe également en France « Les Contribuables Associés, contre l'oppression fiscale et la pression des contribuables », une association créée en 1990 (JO 7 mars 1990) qui se donne pour objet de « mettre en œuvre les articles 14 et 15 de la DDHC ».

23 - 22. L. AGRON, *ibid.*

24 - 23. Marc Leroy apporte un éclairage quelque peu différent « dans le cas des émeutes de 1841, l'usage de la violence peut aussi être interprété comme l'une des formes de la demande d'accès à la citoyenneté », M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, *op. cit.* p. 235.

25 - 24. N. DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours* Paris, Seuil, 2011, p. 18.

26 - 25. Analyser le rapport à l'impôt des contribuables en temps de crise implique de privilégier la rationalité axiologique du contribuable, ce qui interroge la légitimité politique du pouvoir fiscal et l'adhésion du contribuable aux valeurs défendues par l'État qui le prélève.

27 - 26. A. ROSA, « Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance » in *La confiance en temps de crise*, Larcier, 2021, p. 128. Autre illustration de ce rapport étroit entre l'impôt et la « crise », le législateur a créé en 1976 « l'impôt sécheresse » pour lutter contre la « crise climatique » qui affectait le Nord de la France.

- 27 - Rapport « Commission pour l'avenir des finances publiques, "Nos finances publiques post-Covid-19" pour de nouvelles règles du jeu », mars 2021.
- 28 - 28. M. FORSÉ et M. PARODI, « Les Français et la justice fiscale », Revue de l'OCDE, 2015, vol. 137, n° 1, p. 97-132. Voir également A. SPIRE, *Résistances à l'impôt. Attachement à l'État. Enquêtes sur les contribuables français*, Paris, Seuil, 2018.
- 29 - 29. Rapport CE, « La citoyenneté », *op. cit.*, p. 47.
- 30 - 30. A. ROSA, « Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance », *op. cit.*
- 31 - 31. Rapport OCDE, « Les réponses de politiques fiscale et budgétaire à la crise du coronavirus : accroître la confiance et la résilience », mai 2020, p. 51.
- 32 - 32. Rapport « Commission pour l'avenir des finances publiques », *op. cit.* p. 15.
- 33 - 33. P. PERRINEAU, « Le grand débat national : la démocratie participative à grande échelle », *Pouvoirs*, 2020/4, N° 175, p. 113.
- 34 - 34. (Contributions numériques, contributions issues des cahiers citoyens, les contributions issues des réunions d'initiatives locales, les contributions libres (courriers et courriels) et les contributions provenant des conférences citoyennes régionales et des conférences nationales thématiques).
- 35 - 35. Traitement des données issues du grand débat national, « La démocratie et la citoyenneté », Opinon Way, avril 2019.
- 36 - 36. Selon l'enquête de M. Antoine BÉZARD publiée pour la fondation Jean-Jaurès en octobre 2018, le nombre de communes engagées dans un budget participatif a presque doublé chaque année depuis 2014 : de 6 en 2014, les communes sont passées à 17 en 2015, 46 en 2017 et 80 en 2018, soit plus de 6 millions de personnes.
- 37 - 37. L. CLUZEL-METAYER, « Les budgets participatifs : une émancipation citoyenne sous contrôle », in *Finances publiques citoyennes*, *op. cit.* p. 171.
- 38 - 38. G. TINLOT, « Le budget participatif, outil d'une citoyenneté locale renouvelée », RFFP, 2016, n° 35, p. 19.
- 39 - 39. Rapport « Commission pour l'avenir des finances publiques », *op. cit.* p. 60.
- 40 - 40. C. ECKERT, « Avant-propos », RFFP, 2016, n° 135, p. 3.