



HAL
open science

La notion juridique d'impôt : entre flottements définitoires et historicité

Franck Waserman

► **To cite this version:**

Franck Waserman. La notion juridique d'impôt : entre flottements définitoires et historicité. Archimède: archéologie et histoire ancienne, 2023, 10, pp.85-96. 10.47245/archimede.0010.ds2.02 . hal-04304669

HAL Id: hal-04304669

<https://hal.science/hal-04304669>

Submitted on 24 Nov 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**1 DOSSIER THÉMATIQUE 1
LE CORAN EN CONTEXTE(S) OMEYYADE(S)**

**DOSSIER THÉMATIQUE 2
HISTORIOGRAPHIE DE LA FISCALITÉ ANTIQUE**

77 Michaël GIRARDIN
Écrire l'histoire de la fiscalité antique : un défi insurmontable ?

▶ **85 FRANCK WASERMAN**
La notion juridique d'impôt : entre flottements définitoires et historicité

97 Julien ZURBACH
Quelques leçons à tirer de l'historiographie de la fiscalité grecque archaïque

106 Michaël GIRARDIN
Oppression, exploitation, persécution ? Historiographie de la fiscalité en Judée séleucide et romaine

119 Nico DOGAER
From Préaux to Property Rights: Changing Views of the Ptolemaic "Royal Economy"

129 Paul HEILPORN
Les débris infinis d'un empire paperassier. Petit tour d'horizon de la documentation fiscale de l'Égypte romaine

143 Sven GÜNTHER
Vectigalia nervos esse rei publicae? Three Case-Studies on Ancient Framing of Taxes in the Roman Republic beyond Modern Fiscal Discourses

157 VARIA

LA NOTION JURIDIQUE D'IMPÔT : ENTRE FLOTTEMENTS DÉFINITOIRES ET HISTORICITÉ

Franck WASERMAN

Professeur, droit public
Université Littoral Côte d'Opale
EA 3603 LARJ

franck.waserman@univ-littoral.fr

RÉSUMÉ

Les historiens de la fiscalité antique emploient des mots qui, pour les juristes, ont un sens précis. De leur côté, ceux-ci élaborent une histoire de l'impôt qui omet complètement l'Antiquité. Dans le cadre

de la réflexion épistémologique menée dans ce dossier, une approche interdisciplinaire peut se révéler féconde afin de questionner quelques certitudes qui paraissent bien assurées. On examinera les problèmes de définition de l'impôt et on regardera comment des spécialistes de l'Antiquité traitent ces épineuses questions.

MOTS-CLÉS

Impôt,
fiscalité,
définition,
droit public,
consentement,
libéralisme,
interdisciplinarité.

THE LEGAL NOTION OF *IMPÔT*: ELUSIVE DEFINITIONS AND THE NEED FOR HISTORICIZATION

Historians of Ancient taxation use words that, for jurists, have a precise meaning. The latter, on the other hand, develop a history of taxation that completely omits Antiquity. Within the context of the epistemological reflection carried out in this dossier, an interdisciplinary approach may prove fruitful in order to question a few certainties that seem to be well established. We will examine the problems of definition of the French word for tax and we will look at how specialists of Antiquity deal with these thorny questions.

KEYWORDS

Tax,
taxation,
fiscality,
definition,
public law,
tax consent,
liberalism,
interdisciplinarity.

Associer l'article d'un juriste à un dossier portant sur l'historiographie de la fiscalité antique ne manque pas d'audace. Pourtant, nos disciplines partagent quelques éléments de vocabulaire et quelques questionnements – quoique les méthodes, les objectifs et même le sens donné aux termes fiscaux peuvent être parfois très dissemblables. Pour le juriste, l'étude de la fiscalité antique et des grands thèmes traités dans la recherche récente se révèle intéressante pour nuancer cette mise en récit d'un impôt qui serait né avec le parlementarisme et romprait avec l'arbitraire des périodes antérieures. Pour l'historien, il peut également y avoir un intérêt à comprendre ce que veulent dire les juristes lorsqu'ils emploient des termes fiscaux. Pour les deux disciplines, la mise en commun des perspectives peut permettre des échanges méthodologiques et révéler la forte historicité des définitions actuelles de l'impôt, qui ne tiennent pas compte de toute l'ampleur des possibles que l'histoire a révélée [1].

La question de la définition de l'impôt pourrait sembler triviale pour un juriste, tant la notion est commune et tant elle déclenche l'application de règles et de régimes spécifiques. Pourtant, de façon étonnante, les textes n'en donnent aucune définition positive. D'ailleurs, le mot « impôt » est lui-même assez neutre dans ses effets, puisque le législateur n'hésite pas à dénommer tel ou tel dispositif fiscal, indifféremment, « impôt », « taxe », « contribution », ou même « redevance »... Ainsi, par exemple, la redevance d'archéologie préventive [2] ou encore les redevances communale et départementale des mines [3] sont-elles des impôts, tout comme la célèbre contribution sociale généralisée (CSG), tandis que rien n'interdit par principe l'usage des désignations « contribution »

ou « taxe » pour désigner des cotisations étrangères à la fiscalité. Ainsi l'approche théorique de l'impôt n'est pas plus facile au juriste qu'elle ne l'est, sans doute, à l'historien, et ce sont les difficultés rencontrées par le premier qu'on voudrait ici, modestement, partager.

Paul Amselek affirme que « la notion d'impôt ou imposition est, sans doute, l'une des plus fondamentales, mais en même temps l'une des plus problématiques du droit public financier » [4]. La difficulté définitoire est probablement permanente. Plus récemment, Loïc Philip relevait encore que la définition de l'impôt « n'a jamais été très précise. La Déclaration de 1789 se réfère à la notion de contribution et l'article 34 de la Constitution de 1958 utilise l'expression d'impositions de toutes natures. On invoque aussi souvent les prélèvements obligatoires qui ont une portée plus large et englobent à la fois l'impôt, les cotisations sociales et les redevances pour service rendu » [5].

Il est certain que le Législateur trouve une certaine commodité dans cette situation, puisqu'elle permet, sous le contrôle du juge bien entendu, d'avoir les mains aussi peu liées que possible dans ses travaux d'ingénierie financière. Il est certain qu'intellectuellement, la situation est loin d'être satisfaisante, et cela explique pourquoi, en s'appuyant sur l'étude de la jurisprudence, la question interpelle surtout la doctrine universitaire [6].

Cela ne veut évidemment pas dire qu'il n'y a pas des enjeux majeurs, dans la pratique juridique, derrière la question de la qualification d'un prélèvement obligatoire. Ces enjeux ne sont d'ailleurs pas les mêmes selon les périodes, la dernière affaire juridique éclatante en date ayant porté sur la nature, d'impôt ou de cotisation, de la CSG et de la contribution au

[1] L'auteur tient à adresser ses plus vifs remerciements à Michaël Girardin pour l'avoir associé à ses recherches sur la fiscalité antique et pris l'initiative de dresser de tels ponts entre nos disciplines. L'échange, du point de vue du juriste, a déjà été fécond en bouleversant certaines certitudes trop bien assurées.

[2] Cod. Pat. Art. L.524-2 et suivants.

[3] CGI Art 1519 et 1587.

[4] AMSELEK, 2005, p. 239.

[5] PHILIP 2015.

[6] Les professeurs Jestaz et Jamin commencent leur ouvrage consacré à « la doctrine » par le récit d'une anecdote éclairante : « il y a quelques années, l'un des deux auteurs soussignés eut avec un recteur d'université,

linguiste de formation, une conversation portant sur l'état et le devenir des facultés de droit. "Nous avons, lui dit-il, une doctrine de grande qualité qui mérite d'être préservée et encouragée". La réponse qu'il s'attira ne manqua pas de l'étonner : "... une doctrine ? Je ne comprends pas ce que vous entendez par là". Dans l'esprit du recteur en effet, le mot était synonyme d'opinion ou de théorie, de sorte que la phrase devenait incompréhensible. Et voilà comment on prend conscience de ce que les juristes, en tout cas les juristes français, utilisent comme allant de soi un concept rigoureusement intraduisible pour un autre universitaire français, fut-il linguiste ! "Je voulais parler, Monsieur le Recteur, de nos publications, de nos auteurs..." » (JESTAZ & JAMIN, 2004, p. 1).

remboursement de la dette sociale (CRDS), qui sont classiquement considérées comme des impôts par le droit national [7] ; en revanche la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) considère que le lien entre ces prélèvements et le financement de la sécurité sociale française est si étroit qu'il n'est pas permis de les collecter sur les revenus de travailleurs résidents en France mais bénéficiant de la protection sociale d'un autre État membre [8], ce qui revenait à les assimiler, du point de vue de l'union européenne, concernant les revenus du travail et de substitution, à des cotisations sociales. La CJUE a été plus loin, puisqu'elle a étendu son analyse de la nature de ces prélèvements à l'ensemble des revenus, et notamment aux revenus du patrimoine : ainsi elle considère qu'on ne peut imposer (à un résident fiscal français donc) ne bénéficiant pas de la sécurité sociale en France mais appelé à cotiser dans un autre État membre de l'Union, de s'acquitter d'un prélèvement en lien direct avec la sécurité sociale française, car il y aurait alors une inégalité de traitement avec les autres résidents fiscaux français qui ne participent qu'à un seul régime de sécurité sociale. Autrement dit, CSG et CRDS peuvent bien être juridiquement qualifiées d'impôts par le droit interne, cette qualification est inopérante pour le droit de l'Union, qui les assimile à des cotisations sociales, c'est-à-dire précisément des prélèvements certes obligatoires mais dépourvus de nature fiscale [9].

Le paysage taxinomique s'est assurément clarifié de nos jours par rapport à la diversité peu rationnellement explicable des prélèvements qu'on a pu connaître au xx^e siècle, qui a vu se développer des impositions non fiscales. Les plus célèbres d'entre elles sont les taxes parafiscales, qu'on commence à voir apparaître durant l'entre-deux-guerres, réglementées pour la première fois par le législateur en 1953 puis par l'ordonnance portant loi organique du 2 janvier 1959 ; la parafiscalité a été supprimée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 à compter du 1^{er} janvier 2004. Il a aussi pu exister des impositions innommées, car non

fiscales ni parafiscales, que le professeur Amselek a qualifié d'impositions quasi-fiscales [10] et qui, au moins sur le papier, n'ont plus lieu d'être.

L'expression, introduite par la Constitution de 1958, d'« impositions de toutes natures » [11] prend tout son sens à la lumière des remarques précédentes. Les difficultés ressurgissent d'une part parce que le Constituant n'a pas défini la notion d'imposition de toutes natures, et parce qu'il ne s'est pas interdit non plus, d'autre part, de parler simplement « d'impôts » [12]. La question de savoir si « impositions de toutes natures » et « impôts » désignent la même chose divise la communauté universitaire : certains considèrent que la distinction n'a plus lieu d'être et qu'une imposition de toutes natures est nécessairement un impôt [13], alors que d'autres continuent à voir dans les impositions de toutes natures un ensemble plus vaste, englobant et dépassant les seuls impôts [14].

De fait, c'est plutôt la notion de prélèvements obligatoires qui est mise en avant, puisqu'elle permet de subsumer la définition de l'impôt et pourrait réussir à apporter les clarifications définitives que la notion d'imposition de toutes natures n'a pas réussi à concrétiser [15]. On peut rattacher à la catégorie des prélèvements obligatoires les impositions de toutes natures – comprenant ou s'assimilant aux impôts, les cotisations sociales – et plus largement toutes les cotisations légalement obligatoires comme les cotisations professionnelles, les redevances pour service rendu, et les amendes pénales. En l'absence de définition positive des impositions de toutes natures, opérationnellement on peut quand même déterminer la nature fiscale du prélèvement par élimination ; ce qui n'est ni une cotisation, ni une redevance, ni une amende, est, par défaut, une imposition de toutes natures. Il reste que la frontière entre imposition et prélèvement d'une autre nature est parfois floue.

La situation n'est pas très satisfaisante intellectuellement ni pédagogiquement. On donne souvent une définition de l'impôt, qu'on prête à Gaston Jèze : « prestation pécuniaire, requise des particuliers par

[7] C. Const., 28 décembre 1990, 90-285 DC, loi de finances pour 1991 ; CE, 4 novembre 1996, Association de défense des sociétés de course des hippodromes de province.

[8] CJCE, 15 février 2000, Commission c/ France, C-34/98 et C-169/98.

[9] CJUE, 26 février 2016, Ministre de l'Économie et des finances c/ Gérard de Ruyter, C-623/13 ; CE, 27 juillet 2015, de Ruyter.

[10] AMSELEK 1974, p. 89.

[11] Originellement à l'article 34 de la Constitution, la notion

d'impositions de toutes natures a été reprise à l'article 72-2, introduit à l'occasion de la révision constitutionnelle du 28 mars 2003.

[12] A l'article 47 de la Constitution, depuis 1958 ; l'article a été modifié par la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, mais le Constituant n'a pas harmonisé à cette occasion la terminologie utilisée au profit des impositions de toutes natures.

[13] AMSELEK 2002 ; AMSELEK 2005.

[14] CAMBY 1991, p. 339 ; VIESSANT 2018, p. 533.

[15] PHILIP 2005, p. 677.

voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ». Sa célébrité confirme le besoin qu'on a, au moins dans un contexte universitaire, d'une définition, mais les flottements qui la marquent rappellent que, loin d'être définitive, elle est bien discutable.

DES FRONTIÈRES TOUJOURS FLOTTANTES ENTRE IMPÔTS ET AUTRES PRÉLÈVEMENTS OBLIGATOIRES

En pratique un impôt, ou une imposition de toutes natures, est un prélèvement obligatoire qui n'est ni une cotisation, ni une redevance, ni une amende. Dans ce dernier cas, il n'y a pas franchement de difficulté de délimitation ; en revanche les distinctions des impôts et des cotisations d'une part, et des impôts et des redevances d'autre part, peuvent se révéler bien plus complexes.

Les cotisations, et principalement les cotisations sociales destinées à financer les prestations de sécurité sociale, se distinguent des impôts, bien que tout autant obligatoires qu'eux, par l'existence d'une contrepartie directe, le cotisant ayant vocation à percevoir des prestations. Même si la jurisprudence peut distinguer cotisations sociales et cotisations professionnelles pour déployer des régimes juridiques différenciés, la logique reste la même puisque le professionnel légalement soumis à cotisation auprès d'un ordre bénéficie de certains avantages en retour.

La cotisation se distingue de la redevance pour service rendu en ce que la contrepartie est moins immédiate, ou, si l'on préfère, moins déterminée quoique certaine, et qu'il n'y a pas la même exigence de correspondance entre la somme exigée et la contrepartie accordée. La qualification de redevance pour service rendu suppose trois conditions [16] : elle rémunère un service actuel et non futur ; elle rémunère un service rendu directement et exclusivement aux usagers ; elle doit équivaloir au coût de revient du service. On peut bien sûr discuter de ce qu'il faut entendre derrière la condition de lien direct et immédiat ou derrière celle d'équivalence avec le coût de revient, et les libertés qu'elle permet dans la variation du tarif en fonction de différentes catégories d'usagers. Ce sont des sujets techniques qui intéresseront surtout les juristes.

En tout état de cause, la redevance pour service rendu s'assimile à un prix ; d'ailleurs le mot « redevance » désigne la somme payée par l'utilisateur d'un service public administratif (SPA), qui se trouve dans une situation réglementaire, alors que l'utilisateur d'un service public industriel et commercial (SPIC), qui

est dans une situation contractuelle – en principe de droit privé, paye quant à lui un « prix ». L'utilisateur d'un réseau de transports en commun, qui typiquement est un SPIC, paye un prix dans le cadre d'une (éphémère) relation contractuelle, alors que l'étudiant qui s'inscrit à l'université s'acquitte d'une redevance, matérialisant le fait que son statut et ses relations avec l'établissement d'enseignement supérieur sont réglés par des textes législatifs et réglementaires.

On aperçoit là les contours d'une autre différence fondamentale entre cotisations et redevances. Les cotisations servent traditionnellement à financer des acteurs privés, que sont tant les caisses mutualistes de sécurité sociale que les ordres professionnels des professions réglementées, avec lesquelles les ayants-droits se trouvent dans un rapport de droit privé. Comme l'analyse Paul Amselek, on est « en présence d'un système de réglementation d'activités privées, qu'on ne veut pas étatiser mais laisser au secteur privé, tout en les soumettant, pour des raisons d'intérêt général, à un encadrement réglementaire et à des contrôles plus ou moins étroits des pouvoirs publics. [...] [Les cotisations] constituent une technique de réglementation autoritaire d'activités et de relations privées imposant des obligations pécuniaires sous forme d'affiliation forcée à des organismes privés sociaux ou professionnels d'intérêt général » [17]. Les redevances, on l'aura compris, se placent résolument dans un contexte de rapports de droit public. Elles ne se distinguent donc pas seulement des cotisations par le caractère plus ou moins diffus, plus ou moins immédiat et direct des contreparties, mais aussi par la nature des liens juridiques qu'elles permettent d'alimenter.

Du reste, c'est bien parce que les redevances traduisent un rapport de droit public qu'elles sont parfois interchangeable avec l'impôt. L'exemple peut-être le plus évident concerne le ramassage des ordures ménagères qui, au choix des communes et des intercommunalités qui en exercent la compétence, est financé soit par un impôt, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), soit par une redevance, la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM). Concrètement, le contribuable communal qui s'acquitte de la TEOM paiera une somme en fonction de la valeur locative cadastrale de son bien, sans rapport direct ni immédiat avec la contrepartie qu'il reçoit (sa contrepartie étant essentiellement que sa ville soit

[16] CE, Ass, 21 novembre 1958, Syndicat national des transporteurs aériens.

[17] AMSELEK 2005, p. 241.

propre car les ordures, et notamment les siennes, y sont ramassées) ; concrètement l'usager qui s'acquitte de la REOM paiera une somme en fonction (réelle ou indiciaire) du service reçu, contrepartie directe pour lui et immédiate, qui se quantifiera en fonction de la taille des bacs à sa disposition, de leurs poids à la collecte, ou encore de la fréquence de celle-ci. On comprend aussi assez simplement que, par exemple, la restauration scolaire est en général tarifée aux parents par le moyen d'une redevance dont le montant, s'agissant d'un SPA, peut varier en fonction de considérations sociales sans pouvoir excéder le coût de revient, mais qu'elle peut aussi être gratuite pour les familles, au choix de la commune, ce qui reporte la charge de son financement, indirectement, sur le contribuable qui n'a peut-être pas d'enfant scolarisé.

Toutefois, ces exemples montrent aussi clairement que la différence des cotisations et des redevances avec les impôts, qui doivent être sans contrepartie directe, est nette. La contrepartie du prélèvement fiscal est nécessairement diffuse et médiata ; elle peut consister en la couverture des charges publiques et des besoins collectifs, ou encore matérialiser l'existence d'un lien de solidarité au sein du corps social. Avec les cotisations, la démarcation était encore plus franche, parce que, pendant longtemps, on a considéré que l'impôt ne pouvait être collecté qu'au profit d'une personne publique, ce qui semblait découler logiquement du fait qu'il sert, d'après la définition quasi-sacramentelle que la doctrine en donne, à couvrir les charges publiques.

S'il reste absolument certain que la fiscalité ne peut pas avoir de contrepartie directe, le droit positif a évolué, sous l'effet du développement de la fiscalité affectée, et la jurisprudence comme le législateur organique admettent désormais que des prélèvements fiscaux puissent être destinés à des personnes privées. Le Conseil constitutionnel a en effet décidé, lors de l'examen de la loi de finances pour 1999 qu'« aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République n'interdit que le produit d'une imposition soit attribué à un établissement public ou à une personne privée chargée d'une mission de service public » [18], et le Conseil d'État a peu après aligné sa propre jurisprudence au sujet d'une taxe instituée au profit de gestionnaires – privés – d'aéroports [19].

La LOLF a ensuite précisé dans son article 2 que « les impositions de toute nature [20] ne peuvent être directement affectées à un tiers qu'à raison des missions de service public confiées à lui » [21].

C'est très certainement entre les impositions de toutes natures et les cotisations que le brouillage est actuellement le plus fort, en raison d'évolutions qui s'amorcent dans les années 90, et pour lesquelles la création de la CSG est véritablement le point de départ. Après-guerre, notre système de sécurité sociale a été fondé sur la base d'un modèle dit bismarckien, reposant sur une logique d'assurance ; un tel système, construit autour de l'idée de couverture de risques, se finance par des cotisations rendues obligatoires, qui « ouvrent vocation à des droits aux prestations et avantages servis par [les] régimes » [22]. A l'inverse le système beveridgien repose sur une démarche universaliste, de solidarité, et se finance naturellement par l'impôt. La création de la CSG est un moment important, puisqu'elle introduit des ressources fiscales dans le financement de notre sécurité sociale mutualiste.

À dire vrai il n'y a rien d'incompatible ni même d'incohérent à combiner ensemble prestations assurantielles et dispositifs de solidarité nationale. En soi, rien même n'empêche qu'un financement fiscal vienne compléter le financement par cotisations pour couvrir les prestations servies aux ayants-droits ; et réciproquement, il n'y a rien qui interdit au Législateur d'allouer une part du produit des cotisations au financement de dispositifs de solidarité [23]. La confusion naît si on perd de vue que ces différents instruments de financement ne sont – ou ne devraient être – utilisés qu'en appoint car ils sont en contradiction avec leur nature.

Le besoin de financements publics comme le produit des impositions – ce que ne sont pas, on l'aura compris, les cotisations – pour équilibrer les régimes a contribué à faire pleinement entrer les finances sociales dans le giron des finances publiques dans les années 90. Le point d'orgue de ce processus est assurément la création des lois de financement de la sécurité sociale (LFSS) en 1996. Si ces lois n'ont aucune finalité budgétaire d'autorisation de recettes ni de dépenses, elles servent à l'État, chaque année, à fixer des objectifs macroéconomiques et à normer des trajectoires financières pour la sécurité sociale.

[18] C. Const., 29 décembre 1998, 98-405 DC, Loi de finances pour 1999.

[19] CE, 23 juin 2000, Chambre syndicale du transport aérien et Fédération nationale de l'aviation marchande, Leb. 240.

[20] Sic - alors que la Constitution s'en tient aux impositions de « toutes natures », ce qui atteste bien de l'ambiguïté juridique de la notion.

[21] On notera au passage que le législateur organique parle

des « impositions de toute nature » alors que la Constitution utilise la formule « impositions de toutes natures », ce qui en dit long sur la clarté conceptuelle de la notion.

[22] C. Const., 13 août 1993, 93-325 DC, Loi relative à la maîtrise de l'immigration et aux conditions d'entrée, d'accueil et de séjour des étrangers en France.

[23] C. Const., 25 janvier 1995, 94-357 DC, Loi portant diverses dispositions d'ordre social.

Ainsi, alors que s'imposait l'idée qu'au nom des activités de service public qu'elles remplissent, des personnes, même privées, peuvent bénéficier de ressources fiscales, concomitamment, les finances de la sécurité sociale faisaient l'objet d'une publicisation liée en particulier au développement des impôts et taxes affectées (ITAF). Les finances de la protection sociale se répartissent actuellement en trois catégories : les cotisations sociales, les ITAF et les contributions publiques de l'État. Les cotisations sociales représentent toujours une part prépondérante des ressources de la protection sociale [24], mais qui s'est érodée par rapport aux années antérieures. Depuis les années 90, la tendance est à la baisse de la part des cotisations sociales dans le financement de la protection sociale au profit des ITAF. Le financement fiscal fournit ainsi une part croissante des ressources [25], le tout étant complété par des fonds financiers alimentés par l'État.

Ainsi la frontière entre impositions et cotisations peut sembler ténue, poreuse, voire, à la limite, inutile. Les deux qualifications déclenchent pourtant des régimes juridiques très différents. Il n'est certainement pas utile de les détailler présentement, mais de rappeler que les règles de compétence, et l'étendue de celle-ci, entre le Législateur et le pouvoir réglementaire ne sont pas les mêmes selon le type de prélèvement obligatoire en présence [26], pas plus que les règles d'établissement des recettes à recouvrer, les modalités de recouvrement ou les règles contentieuses en cas de désaccord avec le débiteur.

Tout ceci pourrait sembler bien inutilement artificiel si on s'en tenait à la pure cuisine technique. À quoi bon s'encombrer de régimes juridiques distincts, ce qui complique somme toute passablement les choses, si les prélèvements obligatoires auxquels ils correspondent sont substituables ou même confusément distingués ? Une façon efficace de retrouver du sens est, à l'instar de Paul Amselek, de rappeler qu'il ne s'agit pas « d'une différence simplement formelle qu'un souci excessif de purisme – de juridisme – pousserait à surévaluer. Ce qui est en cause, ce sont en effet deux philosophies politiques à l'œuvre derrière ces deux formes de prélèvements » [27]. La cotisation exprime une volonté du souverain, plus ou moins autoritaire, de diriger, jusqu'à la rendre obligatoire, au nom de l'intérêt général,

une activité privée ; l'impôt transpire la volonté de prise en charge de l'intérêt général directement par des voies de souveraineté et de puissance publique.

UNE DÉFINITION DEVENUE LÉGENDAIRE MAIS FORTEMENT HISTORICISÉE

C'est peut-être parce qu'il touche à son intimité, que le pouvoir n'a jamais tellement tenu à définir l'impôt. Cette absence de définition positive est évidemment peu satisfaisante intellectuellement, ce qui explique les efforts de la communauté du droit savant pour en élaborer une ; pour en élaborer plusieurs en réalité, même si une, drapée de légende, est devenue quasi sacramentelle dans les amphithéâtres des facultés de droit, celle que l'on prête à Gaston Jèze sans jamais la sourcer – et pour cause, puisqu'il est établi aujourd'hui qu'il ne l'a jamais ainsi formulée. Au surplus, la fiscalité est un phénomène qui traverse les sociétés humaines et les époques, et cette définition, qui est retenue, *a minima* comme base de discussion parmi les juristes, comporte de forts marqueurs d'historicisation.

L'historicité de cette définition classique, qu'on a rappelée plus haut, commence par le contexte de son origine, dont Olivier Négrin a dénoué les ressorts légendaires [28]. En 1953, l'année de la mort de Gaston Jèze, Georges Vedel propose dans son cours de législation financière sa définition de l'impôt, qu'il dit avoir empruntée à Jèze après l'avoir légèrement retouchée : c'est la formule qui deviendra classique de la définition de l'impôt – dont l'auteur véritable n'est donc pas Jèze mais Vedel. À partir de 1956, dans ses ouvrages universitaires, Maurice Duverger, suivi par une bonne partie des auteurs confiants dans son autorité, croit comprendre que Vedel cite la définition de Jèze en appelant à la retoucher pour la mettre au goût du jour. En réalité, Olivier Négrin constate qu'il y a, entre la définition de Jèze et celle de Vedel, plus que des retouches ou ajustements mineurs ; en revanche, il n'y a effectivement que des différences minimes avec la définition que donnait à la fin des années 1930 un autre professeur de droit, Joseph Barthélémy, qui fut un temps proche des idées libérales mais qu'une évolution réactionnaire rendra fidèle à Pétain, dont il fut, à Vichy, Garde des sceaux de 1941 à 1943. La supposition d'Olivier Négrin, c'est que Vedel s'est bien inspiré des

[24] 436,6 milliards d'euros (Md€) en 2020, soit 53,1 % des ressources totales de la protection sociale, qui se sont élevées cette année-là à 821 Md€.

[25] 244,9 Md€, soit 29,8 % du total des ressources en 2020.

[26] En matière fiscale, l'étendue du pouvoir du Législateur est maximale, en vertu du monopole du consentement à

l'impôt donné au Souverain par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 (DDHC). L'article 34 de la Constitution dispose que « la loi fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ».

[27] AMSELEK 2005, p. 262.

[28] NÉGRIN 2008, p. 138.

définitions antérieures mais qu'il a préféré invoquer le nom d'un collègue resté fidèle aux idées républicaines et libérales plutôt que celui d'un collègue notoirement impliqué dans la collaboration.

Cette définition classique exprime implicitement l'idée que l'impôt est l'aboutissement d'une longue histoire de progrès libéral, et en ce sens, elle est marquée historiquement, et, si l'hypothèse d'Olivier Négrin est juste, il n'aurait en effet pas été très convenable de l'attacher à un dignitaire de Vichy, ouvertement raciste et antisémite, ayant complètement tourné le dos aux valeurs républicaines et libérales. Analysons quelques caractéristiques clés de l'impôt d'après cette définition classique.

- L'impôt est sans contrepartie. On précise généralement de nos jours que la contrepartie ne doit pas être directe, car on considère que la bonne marche de la société, permise par ces recettes, est une forme de contrepartie diffuse auquel le contribuable est légitimement attaché.
- L'impôt est requis des particuliers par voie d'autorité. Il s'agit d'un aspect vieilli de la définition qui renvoie à une époque où l'impôt frappait en effet essentiellement les individus (c'était d'ailleurs ce mot qui apparaissait dans la définition authentique de Jèze). Il n'est évidemment pas très pertinent aujourd'hui de restreindre l'impôt aux seuls particuliers, si bien que l'usage est de simplifier (l'impôt est requis par voie d'autorité) ou de développer (l'impôt est requis des personnes physiques ou morales par voie d'autorité) la formule. Mais ce tour, pour défraichi qu'il est, a l'avantage de mettre en exergue que l'impôt est fondamentalement une affaire de relation entre le pouvoir et les individus qui lui sont soumis. Or, cette subtilité ne manque pas d'intérêt pour l'historien de l'Antiquité, si l'on considère que dans le monde romain, ce sont les communautés locales qui sont les véritables contribuables : l'impôt est collectif [29]. D'une certaine manière, on peut dire que les collectivités provinciales du monde romain sont des personnes morales à l'égard du fisc.
- L'impôt est une prestation pécuniaire. L'affirmation n'est pas tout à fait vraie en droit, puisque depuis la loi 68-1251 du 31 décembre

1968 tendant à favoriser la conservation du patrimoine artistique national, la dation en paiement est acceptée pour s'acquitter des droits de succession. L'affirmation n'était pas plus vraie pour les périodes anciennes, car une grande partie de la charge fiscale des contribuables antiques était acquittée en force de travail ou en produits agricoles [30]. Mais elle était assurément indiscutable quand Vedel a choisi sa définition. Cette caractéristique est essentielle, puisqu'elle place l'impôt en rupture avec les prélèvements en nature ou, surtout, les contraintes par corps qui ont pu marquer les époques antérieures. Elle fait de l'impôt un instrument rationnel qui permet de financer le pouvoir et ses actions tout en préservant la liberté individuelle – d'abord celle d'aller et venir, de faire ou de ne pas faire – et assurant la protection des biens et propriétés. L'impôt est donc l'instrument du progrès politique dans le sens des idées libérales, puisqu'il permet l'émancipation individuelle.

- L'impôt sert à couvrir les charges publiques. Autrement dit, il a une fonction purement financière, sans rôle politique. Ce n'est pas tout à fait indiscutable, ne serait-ce que parce que depuis 1901 et la création des droits de succession, puis 1914 et la création de l'impôt sur le revenu global, il existe en France des impôts progressifs dont la fonction est, bien entendu, de concourir à la couverture des charges publiques, tout en permettant une certaine redistribution des richesses. On n'est donc, même à l'époque de Jèze, pas tout à fait dans la situation où l'impôt ne servirait qu'à couvrir les charges publiques, parce qu'il serait rigoureusement proportionnel. Cette caractéristique de l'impôt peut aussi se rattacher aux efforts du courant libéral au XIX^e siècle pour établir – à son profit idéologique – la scientificité de l'économie politique ; cela passe notamment par l'exclusion de la question des fonctions de l'État du champ de la discipline [31]. En affirmant que l'impôt sert à couvrir les charges publiques, on évacue du même coup la question de ce qu'elles recouvrent et on décorrèle la légitimité de l'impôt de celle des politiques qu'il finance. Dans le même geste, on sanctuarise aussi une stricte égalité juridique des individus

[29] FRANCE 2021, p. 368 et 375-376.

[30] Par exemple dans l'empire achéménide : voir KLEBER 2021, p. 16, ou encore en Judée romaine : voir GIRARDIN 2022, p. 322.

[31] « Il nous eût été aisé aussi de disserter sur les attributions essentielles et les attributions secondaires de l'État, sur les fonctions dont il doit se charger et sur celles qu'il doit abandonner aux citoyens et aux associations libres. [...] Un État a des besoins : il ne s'agit pas pour nous en ce moment de

savoir quels ils sont et quels ils doivent être, mais comment il peut les satisfaire le plus amplement possible avec le minimum de dommage et de sacrifices pour les particuliers.[...] Celui qui écrit sur la science des finances peut plaindre sincèrement les États qui font de trop grosses dépenses, mais sa tâche réelle consiste à indiquer comment un État peut se procurer des ressources en ménageant autant que possible les intérêts des particuliers et en respectant la justice. » (LEROY-BEAULIEU 1877, tome 1, p. 2-3) ; Voir aussi : LEROY-BEAULIEU 1890.

face à l'impôt, l'impôt ne servant pas – tel qu'il est représenté par la définition libérale – un projet politique particulier. L'impôt ne peut donc en aucun cas être la matérialisation d'une hiérarchie sociale au sommet de laquelle figurent des privilégiés exemptés ou très peu frappés, et à la base une masse sur-sollicitée. L'histoire est pleine de situation de ce genre : on pense évidemment à la société d'ordres de la France médiévale et moderne, mais aussi aux pratiques grecques [32] ou romaines [33] de hiérarchisation de la société par le statut fiscal, ou bien à ces monarques qui utilisaient l'impôt pour soumettre une communauté rebelle [34].

Cette définition de l'impôt est somme toute historiquement marquée parce qu'elle est le produit d'une lecture particulière de l'histoire politique, qui fait de l'impôt le meilleur moindre mal face aux possibles excès du pouvoir contre les individus. La puissance publique peut agir pour la satisfaction des besoins collectifs de différentes façons : en se reposant sur le bénévolat ; par la contrainte ; ou par le contrat, c'est-à-dire (pour le dire autrement) par la dépense publique. Pour rendre possible son action, la puissance publique peut mobiliser différents types de ressources : la générosité des individus, leur générosité ; des revenus qu'elle tirerait d'activités commerciales et industrielles ; la contrainte c'est-à-dire l'impôt [35]. On peut résumer cela dans une matrice comme celle-ci :

À l'évidence, toutes les combinaisons ne sont pas équivalentes. La configuration applicable à un moment donné en un lieu donné est intimement liée à un contexte intellectuel et à un système de croyances. Qu'on pense à l'évergétisme romain qui, un temps, a permis de financer par la générosité – mais pas par le désintéressement – des dépenses publiques considé-

Mode d'action \ Mode de financement	Bénévolence, Générosité	Production commerciale, Contrat	Contrainte, Impôt
Bénévolat			
Contrainte			
Contrat, Dépense publique			

rées alors comme répondant à un besoin collectif [36] : ce serait inenvisageable aujourd'hui. Qu'on pense également au judaïsme ancien, dans lequel tout un système fiscal reposait sur la piété des fidèles du temple de Jérusalem [37]. Le servage et la contrainte par corps étaient des modes d'action répandus en certaines époques – dès l'Antiquité – et ils ne sont évidemment pas compatibles avec l'idée libérale de la liberté individuelle. Dans un État libéral et industrialisé, la dépense publique est la seule option tenable ; par nécessité, le financement devra s'effectuer de préférence par l'impôt, puisqu'il est impossible d'envisager de couvrir d'importantes dépenses publiques par des recettes bénévoles ou produites par une implication économique massive de l'État qui serait, par principe dans le système de valeurs libéral, illégitime et liberticide. Le doublet impôt-dépenses publiques est parmi toutes les combinaisons la plus libérale, la plus respectueuse des droits et libertés individuels [38]. Ce que la définition classique de l'impôt exprime, c'est qu'il est une valeur pécuniaire demandée aux individus pour couvrir les dépenses publiques. En creux, cela signifie qu'une fois leur dette fiscale acquittée, les individus sont libres d'user de leurs facultés et de leurs biens comme ils l'entendent sans que le pouvoir ne puisse exiger autre chose ; en creux, cela pose donc l'impôt comme un instrument de limitation du pouvoir par le droit et de prévention de l'arbitraire, ce qui l'inscrit totalement dans le paradigme libéral de l'État de droit.

C'est donc une définition qui ne peut pas prétendre rendre compte de la diversité des formes fiscales à travers les âges. Elle n'exclut pas d'autres propositions définitives en doctrine. Trouvant bien des vertus à la définition authentique, oubliée, de Jèze, Olivier Négrin propose ainsi sa propre définition qui hybride l'originale et l'apocryphe : « prestation individuelle de valeurs pécuniaires requise des personnes physiques et des personnes morales de droit privé, voire de droit public, par voie d'autorité mais selon des règles fixes, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques » [39].

[32] ROUBINEAU 2007, p. 192 : « dans les cités, ce qui caractérise fiscalement la citoyenneté n'est pas le fait de payer des impôts, mais, au contraire, d'en payer moins que les autres ».

[33] FRANCE 2021, p. 218-224 : à la fin de la République, les citoyens romains deviennent des rentiers de l'empire en étant dispensés d'impôts et entretenus par les provinciaux.

[34] Par exemple Antiochos III à Sardes, entre 215 et 213 av. J.C., qui a doublé l'impôt en punition pour le manque de loyauté de la communauté. Voir GAUTHIER 1989, p. 33-36.

[35] Pour des analyses très stimulantes sur ces questions, voir WAGNER 1909 – notamment l'introduction de l'ouvrage.

[36] VEYNE 1995.

[37] GIRARDIN 2022. Par exemple, selon l'auteur, alors que les pharisiens inventaient l'impôt du demi-shekel pour financer le culte sacrificiel (en s'appuyant sur Exode 19.6 : « vous serez un royaume de prêtres » pour dire que tous les Juifs peuvent participer aux sacrifices, ici indirectement en les finançant), les sadducéens préféraient des donations privées d'individus à la moralité éprouvée, de peur que la contribution populaire ne souille le sanctuaire. Le mode de financement est toujours le reflet d'un système de valeurs.

[38] Voir Montesquieu, De l'esprit des lois, Livre XIII, Chap. 12 ; BARILARI & BRAND 2009, p. 133 ; voir aussi JÈZE 1911, p. 365.

[39] NÉGRIN 2008.

Il y a d'autres définitions encore qui ont été proposées par les auteurs, qu'il n'est pas utile de référencer complètement ici. Céline Viessant s'est livrée à l'exercice et en tire de précieux enseignements. Tout d'abord, on observe une certaine stabilité des critères dans les définitions proposées. Les critères peuvent être plus ou moins nombreux selon les auteurs et leur sensibilité personnelle, mais relèvent de conceptions analogues de l'impôt : « l'examen des définitions modernes, à la lumière des définitions classiques, nous permet de constater que ce qui les distingue ne ressortit pas forcément aux critères retenus mais plutôt au nombre d'éléments auxquels les auteurs se réfèrent » [40]. Autant dire que, dans ces conditions, elles sont tout autant porteuses d'une lecture historicisée de l'impôt que la définition « de Jèze ».

Le second constat, c'est que la plupart des définitions de l'impôt intègrent ses fonctions comme un élément de caractérisation. La question se pose donc de savoir si l'usage de l'impôt est un élément nécessaire de sa définition [41]. Le fait est que, comme le relève Céline Viessant, la discussion entre les auteurs porte principalement sur le périmètre des fonctions à intégrer, et notamment sur le point de savoir si les fonctions sociales et redistributives de la dépense publique s'intègrent dans les charges publiques, ou pas. Peu proposent une définition de l'impôt totalement indifférente à ses usages, à l'instar d'Emmanuel de Crouy-Chanel pour qui il s'agit d'« une créance pécuniaire, sans caractère pénal, qui n'a d'autre cause que la volonté du souverain » [42]. Une telle définition discrimine-t-elle encore, tant elle est brève, l'impôt des autres prélèvements obligatoires ?

On peut imaginer que l'attachement des juristes à inclure dans leurs définitions de l'impôt les fonctions de celui-ci s'explique par le principe de nécessité de l'impôt consacré à l'article 13 de la DDHC. Et d'ailleurs, dans une démocratie libérale parlementaire, comment imaginer que l'impôt puisse être consenti si la nécessité de son usage n'est pas constatée ? Ainsi cette mention des fonctions de l'impôt dans sa définition contribue elle-aussi à l'historiciser, et à l'inscrire dans le cadre d'un récit très assimilé chez les juristes, qui part de Bouvines et de la Grande Charte et qui aboutit, à l'orée de l'époque dite contemporaine, à la liaison entre consentement à l'impôt et représentation parlementaire. Pourtant, et très étonnamment, on pourra constater que le consentement à l'impôt

n'apparaît pas explicitement dans les définitions – au mieux le retrouve-t-on très implicitement derrière ce besoin de rattacher l'impôt à ses usages.

Pour essayer de trouver un ou plusieurs caractères universels de l'impôt, qui vaudraient même en dehors du cadre intellectuel du droit et de son histoire, il y a, dès lors, un intérêt certain à regarder du côté des historiens, et en particulier vers les antiquisants peu susceptibles d'être influencés par la construction du parlementarisme contemporain.

Jérôme France écrit que la fiscalité est « l'ensemble des lois et des moyens relatifs à la détermination, à l'établissement et à la perception des impôts » [43]. On retrouve bien, procéduralement parlant, la distinction incontournable pour les juristes entre l'assiette – tout ce que recouvre la constatation et la liquidation de l'impôt – et le recouvrement – éventuellement forcé de l'impôt. Si la définition proposée est indiscutable s'agissant de la fiscalité – on pourrait cependant la compléter par les « lois et moyens » servant à régler les différends et contentieux auxquels l'impôt donne lieu, elle contourne notre difficulté présente – sans doute inutile pour son auteur – d'établir celle de l'impôt lui-même.

Michaël Girardin se confronte plus directement à cette définition épineuse. Il propose « de considérer comme fiscal au sens large tout transfert de valeur par un individu ou une collectivité à une autorité qui l'attend de lui de façon périodique ou à certaines occasions spécifiques » [44]. Cette définition a plusieurs mérites pour les juristes, notamment de faire ressortir la relation d'autorité et d'obéissance qui traverse l'obligation fiscale ; elle évite le piège de penser que l'impôt supposerait nécessairement une relation continue. Elle n'est pas superposable aux définitions des juristes parce qu'elle étend l'impôt à des prestations non pécuniaires ; surtout elle n'intègre pas la dimension relative à l'absence de contrepartie au paiement fiscal. Ces divergences sont particulièrement précieuses parce qu'elles permettent de prendre du champ et de débarrasser l'impôt de ses contingences historiques. Elles signalent toute la richesse que l'on peut attendre de travaux conjoints.

Pour sa part, Kristin Kleber opte pour une démarche de définition qui se démarque par sa longueur : « j'entends par impôt tous les droits et taxes contraintes qu'un gouvernement impose aux membres de son corps politique ou de sa communauté afin de se

[40] VIessant 2018, p. 536.

[41] Crouy-Chanel 2006, p. 157.

[42] Ibid.

[43] France 2021, p. 19.

[44] Girardin 2022, p. 42.

financer, sans offrir de contrepartie directe ou immédiate. Je considère les services (*ilku(m)* en akkadien) comme un type spécifique d'impôts qui a joué un rôle extraordinairement important à toutes les périodes de l'histoire mésopotamienne. Hormis les paiements en nature sur les terres royales ou domaniales, qui étaient parfois appelés loyers [...], les services (militaire et de travail) constituaient en fait la forme la plus importante d'imposition. Les taxes variables payées en parts [de récolte] étaient principalement des taxes de transport ; d'autres droits pouvaient être des sommes forfaitaires payées par ceux qui ne possédaient pas de terres. Il est remarquable que, dès le début, les royaumes babyloniens aient essayé d'inclure le plus grand nombre de personnes possible dans un système d'imposition. J'ai exclu de ce traitement les revenus étatiques provenant de sources externes, c'est-à-dire le butin de guerre et le tribut des voisins soumis » [45]. Les paiements en nature et les corvées sont, dans cette définition, des instruments de paiement naturels de la dette fiscale, ce qui la distingue fortement des définitions juridiques actuelles, même si on y retrouve le critère de l'absence de contrepartie directe ou immédiate. L'aspect semble-t-il le plus saillant de cette définition est le traitement qu'elle réserve au pouvoir politique, puisque l'impôt est décidé par les organes du pouvoir à destination de ceux qui vivent sous son joug ; l'auteur exclut de sa définition les butins de guerre, qui s'assimilent pour le juriste facilement à des rapines – même si le juriste imagine sans peine que les prises de guerre étaient sans doute plus ou moins organisées et surtout hiérarchisées, et le tribut prélevé sur les voisins soumis. Cette dernière exclusion interroge davantage, puisqu'elle suggère que l'impôt n'existe qu'au sein du corps politique, qu'il émane, admettons, de sa tête, et qu'il s'adresse au reste des membres. Dès lors, l'impôt ne se réalise pas dans la simple contrainte [46] ; si elle suffit à l'égard des voisins soumis – ils n'ont pas le choix, il reste à expliquer comment et pourquoi les membres du corps politique consentent à le payer. La question du consentement à

l'impôt réapparaît ici, sans devoir s'inscrire dans une histoire politique bien postérieure, essentiellement médiévale et moderne.

L'impôt, indiscutablement, est une manifestation du pouvoir à travers laquelle il se réalise en tant que tel. Mais l'impôt ne se collecte effectivement et durablement que si ceux que l'on taxe consentent à s'acquitter des sommes demandées, que s'ils se soumettent – éventuellement par de la contrainte mais jamais par la contrainte seulement – au pouvoir. L'impôt est une histoire de pouvoir, mais peut-être ce qui le singularise des autres systèmes de financement, c'est qu'il noue le récit qu'il en fait autour de deux de ses figures qui se répondent : la puissance et l'obéissance.

Redevances et cotisations ont en commun, outre bien sûr d'être obligatoires, d'offrir à ceux qui les acquittent un droit à bénéficier d'une contrepartie directe, personnelle. Elles expriment chacune une manière d'être de la puissance publique bien différente : les premières sont une sorte de prix dans une relation de droit public tandis que les secondes s'insèrent dans une relation de droit privé rendue d'intérêt général. Mais dans tous les cas, il s'agit de relations qu'on peut considérer comme synallagmatiques, puisque qu'à l'obligation de payer répond le droit personnel, subjectif, d'être servi ; autrement dit, le caractère obligatoire du prélèvement, dans le cas des redevances et des cotisations, se prolonge dans l'obligation de la personne ou de l'organisme ainsi financé, de verser à celui qui les a payées, les contreparties directes et personnelles attendues. Dans un tel schéma, la question du consentement, face à la puissance qui rend obligatoires de tels prélèvements, n'émerge pas nécessairement, puisque l'intérêt pour l'utilisateur ou le cotisant en est évident.

C'est un contexte bien différent quand on pénètre en territoire fiscal : l'impôt n'a pas de contrepartie directe, et si bien sûr on peut en identifier des diffuses, des collectives et sociétales, le contribuable ne reçoit aucun droit en retour. Ici, il y a quelque chose de profondément inégalitaire entre celui qui impose et

[45] « I understand as tax all compulsory duties and imposts that a government imposes on the members of its polity or community in order to finance itself, without offering a direct/ immediate quid pro quo. I regard services (*ilku(m)* in Akkadian) as a specific type of taxes that played an extraordinary prominent role in all periods of Mesopotamian history. Apart from payments in kind on royal or state land, which were sometimes called rents [...], services (military and labour) were, in fact, the most important form of taxation. Variable taxes paid as shares were mainly transport taxes; other dues may have been lump sums paid

by those who did not possess land. It is remarkable that from early on, Babylonian kingdoms tried to include as many people as possible in a system of taxation. I exclude in this treatment state revenue that derived from external sources, that is, war booty and tribute from subjected neighbours. ». KLEBER 2021, p. 16 (traduction personnelle de l'auteur).

[46] Ainsi, dès l'Antiquité, Peter Fibiger Bang estime que l'impôt s'insérait dans un processus négocié : pas seulement « imposé » mais, d'une façon ou d'une autre, accepté par les payeurs et/ou leurs représentants traitant avec le pouvoir central (BANG, 2008, p. 539).

celui qui est redevable ; à l'évidence, les deux ne sont pas à pied d'égalité. Ce n'est pas la force qui place le premier en position de commandement et le second en position d'obéissance, car la force parfois cède ou est surmontée, et il n'y aurait ni permanence ni stabilité dans les démarches fiscales – qui, au demeurant, ne se distingueraient en rien de vulgaires rackets, organisés et récurrents. Ce qui valide les positions inégalitaires des acteurs du jeu fiscal, c'est que l'impôt, d'une manière ou d'une autre, sans doute fortement variable selon les époques et les environnements intellectuels qui plus est, est consenti. Bien sûr l'impôt est requis « par voie d'autorité » mais ce n'est pas par là uniquement, et sans doute pas par-là principalement, qu'il est payé ; requis par voie d'autorité, consenti pour être acquitté, l'impôt matérialise une relation de pouvoir, faite d'un échange d'autorité et d'allégeance.

Si le juriste peut se permettre face à des spécialistes de l'Antiquité des audaces terminologiques – sans doute imprudentes, on peut comprendre qu'il suffit au pouvoir d'exercer son *imperium* pour soumettre ses sujets aux redevances et cotisations, car ils y trouvent, pas forcément de satisfaction, mais forcément leur compte ; l'*imperium* – la voie d'autorité – ne suffit pas en revanche au pouvoir pour lever l'impôt sur ses sujets, il doit aussi engager son *auctoritas* pour que ceux-ci, reconnaissant sa légitimité politique, consentent au sacrifice demandé.

On ne tranchera assurément pas la question définitoire présentement. Ce qui semble invariant et pourrait peut-être constituer le noyau dur de la notion d'impôt à travers les époques, c'est qu'il est le fruit de la volonté du pouvoir, et que ceux qui en sont les sujets, *nolens volens*, l'acceptent – autorité et consentement [47] indissolublement mêlés. ■

[47] Sur les origines anthropologiques, voire religieuses, du consentement, voir BOUVIER 1987 ; par ailleurs, cet article, qui donne de nombreuses clés pour comprendre la fonction symbolique de l'impôt, ouvre le champ de la réflexion sur l'état d'inclusion ou de distinction du chef par rapport au reste de la société en fonction d'une relation de dette qui circule à travers elle et que matérialise la réalisation du sacrifice fiscal : "Lorsque le chef est lui-même débiteur, la société est homogène, c'est le corps social qui détient collectivement le pouvoir, le leader ne tirant que

du prestige de sa position. Auquel cas, le pouvoir n'a rien de coercitif ni de violent. En revanche, lorsque la société devient débitrice vis-à-vis de la chefferie, existerait alors le signe d'une division du corps social, le pouvoir ne faisant plus qu'un avec le chef."

Pour notre propos, on peut extrapoler pour marquer la différence de nature entre le tribut, qu'on impose aux vaincus avec qui il n'est a priori pas question de faire corps dans un rapport politique d'équivalence, et l'impôt qui traverse le corps social et l'inscrit dans le registre du politique.

BIBLIOGRAPHIE

- AMSELEK, Paul, 1974**, « Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales », in *Mélanges offerts à Marcel Waline. Le juge et le droit public*, Paris.
- AMSELEK, Paul, 2002**, « Un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales », in *Gouverner, administrer, juger. Liber amicorum Jean Waline*, Paris.
- AMSELEK, Paul, 2005**, « Impositions et cotisations obligatoires », in *Constitution et finances publiques. Etudes en l'honneur de Loïc Philip*, Paris.
- BANG, Peter Fibiger, 2008**, *The Roman Bazaar: A Comparative Study of Trade and Markets in a Tributary Empire*, Cambridge.
- BARILARI, André & BRAND, Thomas, 2009**, « Le paradoxe de Montesquieu : de la corrélation entre l'importance des prélèvements obligatoires, le développement économique et social et le niveau de la démocratie », in *Revue française de finances publiques* 108, p. 133.
- BOUVIER, Michel, 1987**, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », in *Revue française de finances publiques*, 1987, 17, p. 188.
- CAMBY, Jean-Pierre, 1991**, « Les impositions de toutes natures : une catégorie sans critère ? », in *Actualité Juridique Droit Administratif* 5, p. 339.
- CROUY-CHANEL, Emmanuel de, 2006**, « La définition juridique de l'impôt – l'exemple de la doctrine française », in *Philosophie de l'impôt*, BERNIS Thomas, DUPONT Jean-Claude et XIFARAS Mikhaïl (dir.), Bruxelles, p. 157.
- FRANCE, Jérôme, 2021**, *Tribut : une histoire fiscale de la conquête romaine*, Paris.
- GAUTHIER, Philippe, 1989**, *Nouvelles Inscriptions de Sardes*, Genève, vol. II.
- GIRARDIN, Michaël, 2022**, *L'offrande et le tribut : histoire politique de la fiscalité en Judée hellénistique et romaine (200 a.C. – 135 p.C.)*, Bordeaux.
- JESTAZ, Philippe & JAMIN, Christophe, 2004**, *La doctrine*, Paris.
- JÈZE, Gaston, 1911**, « Les éléments constitutifs de la notion de dépense publique dans les États modernes », in *Revue de science et de législation financières*, p. 365.
- KLEBER, Kristen, 2021**, *Taxation in the Achaemenid Empire*, Wiesbaden.
- LEROY-BEAULIEU, Paul, 1877**, *Traité de la science des finances*, Paris, 1^{ère} ed.
- LEROY-BEAULIEU, Paul, 1890**, *L'État moderne et ses fonctions*, Paris, 1^{ère} ed.
- NÉGRIN, Olivier, 2008**, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », in *Revue de droit public* 1, p. 138.
- PHILIP, Loïc, 2005**, « Impositions de toutes natures, redevances, cotisations sociales et prélèvements obligatoires », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles.
- PHILIP, Loïc, 2015**, « L'évolution de la jurisprudence fiscale constitutionnelle », *Revue de droit fiscal* 13, Et. 229.
- ROUBINEAU, Jean-Manuel, 2007**, « La fiscalité des cités grecques aux époques classique et hellénistique », *Pallas* 74, p. 179-200.
- VEYNE, Paul, 1995**, *Le Pain et le Cirque. Sociologie historique d'un pluralisme politique*, Paris.
- VISSANT, Céline, 2018**, « L'évolution de la notion d'impôt », in *De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux. Mélanges en l'honneur du professeur Gilbert Orsoni*, Aix-Marseille.
- WAGNER, Adolf, 1909**, *Traité de la science des finances*, Henry Vouters (trad.) Paris.