

POUR UNE APPROCHE ERGOLOGIQUE DU DROIT FISCAL, DES NORMES ANTECEDENTES A L'EXPERIENCE CITOYENNE

| *Christine Noël Lemaitre et Sandrine Fremeaux*

|
Les élections présidentielles et législatives renforcent avec acuité le débat sur la justice fiscale, par ailleurs récurrent dans la cinquième république. Il est vrai que la crise financière de 2008, et la prise de conscience par les responsables politiques occidentaux de la nécessité, voire de l'urgence, de réduire les déficits publics, ont contribué à focaliser le débat politique sur la recherche d'une politique fiscale qui permettrait de concilier des objectifs apparemment inconciliables : augmentation des recettes de l'Etat et donc des impôts, incitation des ménages à consommer plus (pour relancer l'économie) et mieux (en respectant les impératifs du développement durable et/ou du patriotisme économique), incitation des entrepreneurs à recruter davantage ou du moins à ne plus licencier.

Toute réflexion sur cette quête du Graal fiscal est traditionnellement le monopole des juristes et des économistes. Tandis que les premiers alertent les politiques sur la compatibilité de leurs projets de réglementation avec l'ordre juridique (défense de l'égalité des citoyens devant l'impôt, respect des normes européennes et communautaires notamment), les seconds tentent, souvent en vain, de mesurer l'impact escompté des divers scénarios fiscaux possibles sur les agents économiques. Ces experts résument ainsi la science économique à un jeu obscur de prévisions quasi-ésotériques manipulées au gré des besoins politiques.

Le débat sur la justice fiscale patine pour ainsi dire dans un débat idéologique sans fin, opposant les représentants de deux positions irréductibles : celui des défenseurs d'une justice fiscale arithmétique et celui des défenseurs d'une justice fiscale géométrique.

Pour les premiers, la pression fiscale devrait être répartie également entre tous. Il faut entendre par là que l'impôt devrait être calculé et supporté soit forfaitairement soit d'une manière strictement proportionnelle aux revenus. Un impôt est forfaitaire lorsque son montant est invariant (il en est ainsi de certains droits de mutation et des taxes sur les produits pétroliers). En pratique, l'impôt forfaitaire est dégressif par rapport au revenu. Un impôt est proportionnel lorsque son taux ne varie pas en fonction de la matière imposable. Un tel impôt demande aux agents économiques un effort identique en proportion de leur capacité contributive. La CSG (ou contribution sociale généralisée) et de fait la TVA sont filles de cette logique [18].

Pour les seconds, la charge fiscale devrait augmenter avec le niveau de revenu. Les agents économiques qui perçoivent les revenus les plus importants devraient ainsi consacrer une part plus lourde de leur richesse à la couverture des dépenses publiques. Le barème de calcul de l'impôt sur le revenu est une application de cette conception fiscale de la justice géométrique dans la mesure où le taux d'imposition d'un foyer fiscal dépend en France du niveau du revenu dégagé par le foyer, compte tenu de ses charges de famille. Ce taux étant susceptible de varier, d'une manière non négligeable, de 0 à 45 %.

Ce débat fiscal reprend dans le fond un débat ancestral de la philosophie, amorcé par Platon puis reprise par Aristote et Thomas d'Aquin, à savoir celui de la conception de la justice¹.

¹ Aristote distingue en effet entre deux formes de justice : la justice commutative et la justice distributive. La justice commutative règle la mesure de l'échange entre deux personnes privées. Dès lors que l'une d'elles exerce une pression ou dissimule des informations, les termes de la justice commutative ne sont pas respectés. La justice distributive, quant à elle, règle les rapports de la société envers ses membres et, de façon plus générale, la répartition du bien commun entre les membres du corps social. Dans les deux cas, la justice vise bien à promouvoir une égalité, mais une égalité qui n'est pas de même nature selon qu'il s'agit de justice commutative ou de justice distributive. La justice commutative promeut l'égalité des prestations échangées : ce qui est rendu doit équivaloir à ce qui est donné. L'égalité résulte alors d'une moyenne arithmétique. La justice distributive valorise une égalité des droits dont disposent les individus occupant la même situation dans la collectivité. La part des biens communs étant alors proportionnelle aux caractéristiques de la personne, l'égalité réside dans une proportion géométrique (*Somme théologique*, II, question 61, art. 1 et 2).

Si tous les participants au débat fiscal revendiquent chacun à leur manière, une forme de justice fiscale, la conception du Bien commun, corollaire indispensable de la notion de justice fiscale, demeure à la fois bien obscure et désincarnée. Car peu de chercheurs s'intéressent aux arbitrages qui peuvent conduire à une décision de gestion dans le domaine fiscal ou encore à la manière dont les acteurs divers du droit se représentent la justice fiscale.

Ainsi l'entrepreneur qui décide d'implanter son activité dans une Zone Privilégiée d'Aménagement du Territoire (ZPAT) afin de bénéficier d'une exonération ou d'un allègement fiscal se moque-t-il du Bien commun ? Le particulier qui envisageait d'investir dans un appartement à louer (par exemple de type Scellier) afin de réduire sa facture fiscale, est-il un plus mauvais citoyen que celui qui n'adopte aucune démarche active d'optimisation fiscale ?

D'une certaine manière, la notion de justice fiscale, telle qu'elle est conçue et mobilisée par les politiques tend à caractériser d'une manière simpliste et outrancière ceux qui cherchent à jouer avec les règles fiscales ou à les contourner en vue de payer moins d'impôt. Soit ils sont diabolisés, soit ils sont sanctifiés et érigés en rebelles désireux de résister à l'oppression.

L'objet de cet article est de montrer en quoi l'approche ergologique pourrait permettre de renouveler la « question fiscale » en prenant appui sur les apports issus des sciences sociales et de gestion, qui se centrent sur la notion de comportement fiscal ou de conscience juridique. Après avoir défini la spécificité du droit fiscal au sein de l'ordre juridique, nous présenterons une synthèse des apports et

des lacunes des travaux menés en vue de comprendre l'usage du droit fiscal, puis nous poserons les bases d'une analyse ergologique de la fiscalité.

1. Le droit fiscal, un corpus complexe de normes antécédentes

Nous proposerons dans un premier temps un itinéraire destiné à présenter le droit fiscal autour des trois questions constitutives de la recherche philosophique selon Gilles Deleuze² : « qu'est-ce que c'est ? », « à quelles conditions ? » et « à quoi ça sert ? ». Ces trois questions nous permettront d'esquisser la spécificité du droit fiscal au sein de l'ordre juridique.

1.1. Qu'est-ce que c'est ?

Il peut sembler quelque peu banal voire inutile de vouloir définir et caractériser le droit fiscal au sein de l'ordre juridique. N'a-t-on pas tout dit du droit fiscal lorsqu'on affirme qu'il s'agit d'une branche du droit public qui « *rassemble les règles et les pratiques qui encadrent l'assujettissement, le calcul et le paiement des impôts* » [11] ? Le droit fiscal est un droit qui n'aurait de spécificité que son objet : le calcul et le paiement de l'impôt. Pour comprendre ce qui se joue dans le droit fiscal, il faudrait et il

² G. Deleuze, *Qu'est-ce que fonder ?* Cours hypokhâgne, Lycée Louis le Grand 1956-1957.

suffirait alors d'appliquer au cas particulier du calcul et du paiement des impôts ce que nous savons du droit en général.

Cette affirmation témoignerait d'une profonde incompréhension du droit fiscal en particulier et du droit en général. Car le droit en général n'existe pas, ce que savent d'ailleurs fort bien les spécialistes du droit. Un juriste est toujours un spécialiste d'une branche du droit bien spécifique, qui a non seulement ses propres règles mais également sa propre logique et ses valeurs.

1.1.1. Un droit caractérisé par une forte rationalité matérielle

Pour appréhender la manière dont les acteurs font usage du droit fiscal, il est essentiel de cerner préalablement la logique à l'œuvre dans ce droit ou plutôt sa part de rationalité pour reprendre l'expression de Max Weber [19]. Dans sa *Sociologie du droit*, Weber distingue notamment les systèmes juridiques formels, qui sont des ensembles de normes obéissant uniquement à la logique juridique sans intervention de considérations extérieures au droit (par exemple le droit civil) et les systèmes juridiques matériels qui s'inspirent des données de l'éthique, de la religion, de l'économie ou de la politique pour constituer une dérogation à des principes juridiques fondamentaux [20, p. 242].

Comme le droit du travail [17, p. 298], et peut-être même davantage que le droit du travail, le droit fiscal est caractérisé par une part importante de rationalité matérielle dans le processus de légalisation du prélèvement de l'impôt. Cette part de rationalité matérielle se traduit notamment dans l'importance

des exceptions dans la mise en œuvre des règles fiscales. Le législateur énonce très souvent une règle qui ne s'applique quasiment jamais tant il prévoit un nombre considérable d'exceptions (territorialité de la TVA pour les prestations de services par exemple).

Le droit fiscal peut ainsi être perçu comme un droit partiellement irrationnel. Cette part d'irrationalité est d'ailleurs parfois soulignée dans l'enseignement même de cette discipline juridique. Pourquoi les forêts et les bois sont-ils exonérés à 75 % de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ? Pourquoi en est-il de même des antiquités ? Comment justifier le fait que la notion de PME au sens du droit fiscal n'ait pas la même définition selon qu'il s'agisse de déterminer le taux de l'impôt sur les sociétés ou la durée d'une vérification de comptabilité ou encore le droit au crédit d'impôt pour implantation à l'étranger ? Pourquoi le taux réduit d'impôt sur les bénéficiaires ne s'applique-t-il qu'aux 38 120 premiers euros de bénéfice ?

L'expert en droit fiscal est souvent démuni face à ces questions et ne peut qu'avouer qu'il en est ainsi parce que le législateur (il faut entendre par là les tractations et les négociations des parlementaires et des membres des services fiscaux) a décidé qu'il en serait ainsi. Le recours au Bien commun ou à l'intérêt général ne peut sérieusement servir de prétexte à des règles dont le degré de précision et de complexité frôle parfois l'absurde. Cette irrationalité apparente est l'une des caractéristiques fortes du droit fiscal qui en ce sens peut apparaître comme un droit énigmatique, confus et sujet à des compromis politiques et économiques. Si toute branche du droit relève en partie d'une rationalité matérielle, cette rationalité est particulièrement prégnante dans le domaine fiscal.

1.1.2. Un droit qui se présente comme une technique de gestion

Il est une autre caractéristique essentielle du droit fiscal que les praticiens connaissent bien : son caractère pratique, calculatoire et quasi instrumental. Les professionnels du chiffre voient d'ailleurs souvent le droit fiscal non comme une branche du droit public mais comme un outil de gestion. Ils parlent de fiscalité, de gestion fiscale et non de droit fiscal. On néglige le fait que le droit fiscal a ses sources pour se concentrer sur le mode de calcul des impôts, sur les tolérances de l'administration fiscale et les bonnes pratiques des entreprises dans leur demande d'octroi de crédit d'impôt. Ces bonnes pratiques sont, aux yeux de ceux qui font un usage quotidien du droit, plus importantes que les règles elles-mêmes. Les professionnels ne vont d'ailleurs faire appel aux règles qu'en cas de litige avec l'administration.

Il n'est pourtant pas inutile de rappeler que la fiscalité est du droit. L'article 34 de la Constitution de 1958 édicte le principe de la légalité de l'impôt. Ce principe détermine qu'il incombe au législateur le pouvoir d'établir les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature. Le législateur ne peut cependant pas fixer les règles fiscales selon son unique bon vouloir. Il doit respecter les traités internationaux et les conventions internationales.

Les traités internationaux ont comme principale finalité de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Les conventions internationales visent à prévenir ou à résoudre les problèmes de double imposition.

La législation fiscale est rassemblée dans un Code Général des Impôts (CGI) et un Livre des Procédures Fiscales (LPF). Le CGI regroupe non seulement les lois fiscales mais également les dispositions réglementaires rassemblées dans quatre annexes. Le LPF regroupe les procédures suivies pour calculer, contrôler et recouvrer les impôts. Il décrit les droits du contribuable ainsi que les voies de recours dont il dispose en matière de contentieux notamment.

En matière fiscale, la jurisprudence a une portée juridique non négligeable, mais elle est bien moindre que dans d'autres branches du droit telles que le droit du travail. L'essentiel de la jurisprudence a pour finalité d'assurer la conformité des décisions et des interprétations de l'administration fiscale avec la volonté du législateur. Certaines notions importantes, tel l'acte anormal de gestion, ont néanmoins été posées par la pratique judiciaire.

Enfin la doctrine administrative est l'ensemble des positions et des pratiques de l'administration fiscale. Elle regroupe les instructions administratives, les circulaires destinées aux agents de l'administration fiscale, les notes et les réponses ministérielles. La doctrine est opposable à l'administration. Cela signifie qu'elle ne peut procéder à aucun rehaussement d'imposition lorsqu'elle a formellement admis l'interprétation d'un texte fiscal faite par un contribuable.

1.1.3. Un droit volatile

Contrepartie de sa forte rationalité matérielle, le droit fiscal est un droit instable, mouvant, fluctuant en fonction des besoins économiques et politiques. Est-il besoin de justifier cette affirmation autrement qu'en mentionnant que chaque année la loi de finances et la loi de finances rectificative réaménagent la plupart des règles applicables au calcul des impôts ? Cette année, cette tendance de fond a atteint un rythme sans précédent puisque plusieurs dispositions fiscales ont été amendées avant même leur entrée en vigueur, imposant aux spécialistes de la fiscalité et l'administration fiscale à une mise à jour quotidienne de leur connaissance des règles applicables, à tel point que le droit fiscal est pour ainsi dire volatile, générateur d'insécurité juridique pour les acteurs, et imprédictible.

1.2. A quelles conditions ?

Cette deuxième question concerne les conditions dans lesquelles est pensé le droit fiscal et implique de s'interroger sur ses fondations et son origine. S'il déborde du cadre de cet article de se livrer à une présentation de l'historique du droit fiscal, il est possible malgré tout de dire que le droit fiscal est l'une des branches du droit les plus anciennes.

La nécessité de prélever des impôts a émergé dès la naissance des premières communautés politiques et la nécessité d'entretenir une armée. L'histoire du droit fiscal est liée intrinsèquement à l'histoire de l'administration publique et à sa constitution. Les romains connaissaient déjà de nombreux impôts [5]. Cependant, l'impôt permanent est né en France en 1439, sous la forme d'une ordonnance promulguée à Orléans par Charles VII et destinée à financer une armée royale permanente. Au Moyen Âge, le roi

se contentait du revenu de ses domaines héréditaires pour subsister et entretenir sa cour. Comme les seigneurs, il pouvait aussi prélever des péages ou des taxes sur l'usage de « banalités » (fours, moulins...). Mais selon une tradition qui remonte à l'Antiquité romaine, il était inconcevable qu'il impose une taxe de quelque type que ce soit sur les revenus des propriétaires. C'est la naissance de l'Etat qui marque en même temps la naissance de l'impôt moderne.

1.3. A quoi ça sert ?

La raison d'être du droit fiscal est liée à la nécessité de couvrir les dépenses publiques et à la défense du Bien commun. La définition classique de l'impôt renvoie à une prestation pécuniaire versée par les contribuables et requises par la puissance publique à titre définitif et sans contrepartie en vue d'assurer la couverture des dépenses publiques. Les impôts se distinguent en principe des cotisations sociales qui sont spécifiquement affectées au financement du système de sécurité sociale. Ils se distinguent également des redevances, qui sont la contrepartie d'un service public (par exemple, la redevance télévisuelle) et des taxes, destinées au financement des organismes professionnels d'intérêt public (par exemple les chambres de commerce) ou des services rendus à des usagers (par exemple la taxe d'ordure ménagère).

Ces distinctions classiques deviennent de moins en moins évidentes. Les vingt dernières années ont vu en effet l'apparition de prélèvements obligatoires hybrides entre les impôts et les cotisations sociales. Il en est ainsi de la CSG (contribution sociale généralisée) qui est assimilé à un impôt mais dont la

finalité était (et demeure pour l'instant) de contribuer au financement de la sécurité sociale. La distinction entre impôts, redevances et cotisations sociales est d'ailleurs on ne peut plus floue dans l'esprit des non spécialistes en fiscalité [11]. Ces différentes notions tendent à se confondre, y compris chez les entrepreneurs sous la notion générique de prélèvements obligatoires et sont en général associés à une simple captation d'un revenu par les pouvoirs publics.

Pourtant, acquitter ses impôts signifie pour le citoyen contribuer à la couverture des dépenses publiques et au financement des services publics. Oliver Wendell Holmes affirmait pour cette raison « *J'aime payer des impôts. Lorsque je paie mes impôts, j'achète de la civilisation* » [6]. Si cette formule peut prêter à sourire dans la mesure où rares sont les citoyens qui s'enthousiasment devant leur avis d'imposition, elle permet de rappeler la raison d'être de l'impôt. Le contribuable peut être considéré comme un consommateur de service public. Tandis qu'il accepte quasi-naturellement d'acquitter le prix des biens qu'il consomme dans le secteur marchand, il répugne d'une manière quasi générale à acquitter ce qui pourrait être interprété comme le prix de l'utilisation de ces services publics. Pourquoi ? Comment expliquer cela ?

L'assimilation du contribuable à un consommateur de services publics ne permet pas de saisir l'essence constitutive du comportement fiscal. Tout d'abord, parce que les impôts ne servent pas uniquement au financement des services publics. Vincent Drezet souligne que l'impôt a trois fonctions possibles : financer les politiques publiques, corriger les inégalités et inciter à modifier les comportements (économiques, sociaux et environnementaux, dans un sens plus vertueux et

efficace) [6]. L'impôt, en tant que ressource pour l'Etat, permet le financement des investissements nationaux et des frais de fonctionnement des services publics. Il peut également être utilisé comme outil de redistribution des richesses. L'instauration de la prime pour l'emploi répond par exemple à cette logique. Enfin il peut être outil destiné à encourager ou au contraire à décourager certaines pratiques. La logique du bonus / malus est ainsi destinée à orienter la consommation des ménages vers des biens moins destructeurs pour l'environnement. La taxe carbone répondait, dans son principe, à cette logique. L'arbitrage entre ces trois fonctions relève d'un véritable choix politique. Or l'orientation actuelle du débat politique (et notamment la question du non remplacement d'un fonctionnaire sur deux partant à la retraite) tend à associer dans l'esprit des contribuables la fiscalité au seul financement des frais de fonctionnement des services publics et désigne les fonctionnaires et agents de l'Etat, comme responsables du déficit public et par voie de conséquence de la crise actuelle.

En outre, les services publics sont justement hors du cadre habituel des échanges marchands. Chercher à comprendre ce qui se joue dans l'expérience fiscale en appliquant des modèles de pensée issus de l'économie marchande conduirait naturellement à l'échec. Les phénomènes de résistance à l'impôt ne peuvent être analysés, éclairés, sans aborder des questions relatives au Bien commun et à la conception de la citoyenneté. Dans une certaine mesure, la compréhension de ces phénomènes implique un questionnement philosophique quasi inexistant de nos jours. Les recherches consacrées à la fiscalité du point de vue de l'action ne font qu'effleurer cette question centrale du Bien commun.

2- La fiscalité du point de vue de l'action : bilan et questionnements

Un rapide tour d'horizon de la littérature académique et professionnelle consacrée à l'usage de la fiscalité nous permet de pointer les zones d'incertitude sur cette question. L'usage que les acteurs font du droit en général, et du droit fiscal en particulier, est abordé sous deux angles distincts : celui des résultats et celui de la conscience juridique.

2.1. La question des choix fiscaux et de ses déterminants

Les recherches fondées sur l'étude des résultats négligent comme étant non pertinente et hors de portée l'analyse des arbitrages, des conflits de valeurs, qui conduisent un acteur à prendre une décision dans le domaine fiscal. Ces arbitrages sont une sorte de boîte noire et il suffit de s'intéresser aux choix des acteurs (entreprises ou particuliers) pour prévoir les conséquences de ces choix et les comportements à venir des contribuables.

Il en est ainsi des études d'impact de la législation fiscale menées notamment par les services fiscaux ou par les groupes de travail du parlement. L'objectif de ces études est d'établir une corrélation entre une modification de la réglementation fiscale (introduction du bouclier fiscal, augmentation du taux d'imposition des plus-values des particuliers, modification de la doctrine sur les prix de transfert...) et une décision des contribuables (changement de domiciliation fiscale, cession d'un bien, restructuration

d'une filiale...). Les résultats de ces recherches sont ensuite réinvestis dans les débats politiques et servent d'arguments justifiant l'orientation de la politique fiscale.

D'autres recherches menées dans les sciences de gestion mettent en avant l'importance accrue du déterminant fiscal selon la taille et le secteur d'activité des entreprises. Seules les grandes entreprises entreprendraient en effet de mettre en place une réelle politique fiscale visant à effectuer des choix de gestion en fonction de paramètres fiscaux. Les autres se contenteraient de subir la réglementation fiscale sans chercher à l'anticiper ou à en tirer profit (par des montages permettant de bénéficier par exemple de niches fiscales).

Le courant dominant des *Legal consciousness studies* [4] se focalise sur les pratiques concrètes de la vie quotidienne afin d'analyser les déterminants du respect des règles juridiques. Dans le domaine fiscal, il s'agit d'apprécier quels sont les facteurs (variables) qui poussent les entreprises ou les ménages à transgresser les règles fiscales (seuil d'imposition considéré comme insupportable, niveau de revenu, ...) ou au contraire à les appliquer. Ces recherches sont peu présentes en Europe et sont principalement conduites aux Etats-Unis.

2.2. L'adhésion au droit et sa difficile appréhension

D'autres recherches, plus rares, se centrent sur la notion de conscience juridique pour étudier l'adhésion au droit. Elles sont fondées sur le postulat selon lequel un niveau de conscience juridique

élevé favorisera l'adhésion au droit et donc son respect. La notion de conscience juridique se distingue de la notion plus usuelle de sensibilité éthique, telle qu'elle est définie notamment par John Rest [14].

Les études s'accordent pour souligner la distinction radicale entre l'éthique et le juridique. Pour Lynn S. Paine « *bien que ce qui est légal découle généralement de ce que la société considère comme étant moralement bon, une solution légale ne reflète pas toujours la totalité de sa moralité. La différence entre le juridique et l'éthique reflète la distinction classique entre l'esprit et la lettre de la loi* » [13, p. 117].

Cette coupure entre l'éthique et le droit est flagrante dans le domaine fiscal, pour lequel la morale n'a que peu de place. A titre d'exemple, il est usuel de rappeler que pour le législateur, comme pour l'administration fiscale, les activités prohibées par la loi car considérées comme immorales, telles la prostitution, le proxénétisme ou encore le trafic de drogue, sont néanmoins visées explicitement par le champ d'application de l'impôt sur le revenu. Ainsi les revenus du proxénète doivent être déclarés dans le cadre des BIC (bénéfices industriels et commerciaux) car ils relèvent d'une activité commerciale par nature tandis que les revenus tirés de la prostitution relèvent des BNC (bénéfices non commerciaux) car ils découlent de la pratique d'un art. Il n'est nul besoin de préciser que cet exemple montre que, pour la logique fiscale, le caractère illicite d'une activité ne saurait la priver de son statut de revenu imposable.

Les travaux anglo-saxons sur la conscience juridique ont tenté de mettre en relation les convictions éthiques des acteurs et les représentations des concepts de fraude, de coercition ou d'intérêt personnel [12]. Mais à ce jour aucun modèle théorique ne s'intéresse aux déterminants des perceptions juridiques. Les travaux sur la notion de conscience juridique sont peu répandus car l'accès à la conscience juridique n'est pas aussi aisé que l'accès aux manifestations extérieures du droit [2].

Parmi les rares tentatives pour appréhender la conscience juridique, Chantal Kourilsky-Augeven s'est intéressée à l'incidence des facteurs culturels sur la conscience juridique [8]. L'enfant parce qu'il est intégré dans un groupe familial, puis dans de multiples groupes sociaux, en vient à adopter les pratiques de ces différents groupes, leurs valeurs et leurs normes. Il se trouve dès lors sensibilisé dès son plus jeune âge à l'existence de règles émanant du système juridique. Les perceptions que l'individu se forge progressivement sont inscrites dans une culture spécifique et participent à un imaginaire commun à la culture concernée. Elles marquent le sentiment d'appartenance au groupe.

Ainsi une étude publiée en 1998 révèle le clivage important qui oppose les Américains et les Européens en matière d'adhésion au droit [7], [9]. Les Américains expriment une plus grande adhésion au droit que les Français car ils perçoivent le système juridique comme un système de reconnaissance et de protection des droits individuels. Au contraire, les Français considèrent plus souvent le droit comme un système de contraintes ou de réglementation des conflits. Cette étude reprend et précise la distinction opérée par Pierre Bourdieu entre une vision instrumentale et une vision formaliste du droit [1].

Dans la première vision, le droit est appréhendé comme un système au service de l'économie notamment, au service des appareils de domination plus généralement. Dans la seconde vision, le droit est appréhendé comme un système autonome par rapport au monde social. Dans cette vision, il risque de se construire indépendamment des contraintes sociales. Si le droit n'est qu'un instrument au service de l'économie, chaque individu pourrait se sentir libre de l'appliquer ou de ne pas l'appliquer sans avoir à subir une quelconque évaluation de conscience. Dans la vision formaliste, le droit pourrait n'être perçu que comme un système de contraintes ou de règlement de conflits qui ne s'imposerait qu'en cas de contentieux.

Dans le même registre, Patricia Ewick et Suzanne Silbey distinguent trois manières d'appréhender le droit [4]. Il est possible d'être face au droit (*before the law*) en demandant au droit d'être un facteur de protection des libertés garanties dans l'espace public. Il est aussi possible d'être avec le droit (*with the law*) en repérant dans le droit ce qui peut servir ses propres intérêts (apparaît ainsi la figure du joueur qui voit le droit comme un ensemble de ressources pour l'action). Et enfin il est possible d'être contre le droit (*against the law*) en l'appréhendant comme un socle de contraintes qui limitent et restreignent l'action.

Il serait possible d'appréhender le comportement fiscal des acteurs, voire de l'anticiper, en modifiant la conscience juridique de ces acteurs, ce qui impliquerait de mieux comprendre les rouages culturels à l'œuvre. Mais ces diverses études témoignent toutes à différents degrés de ce que Yves Schwartz

appelle « un taylorisme à double effet ». Il s'agit de « *l'attitude qui persiste à manipuler intellectuellement le travail comme un objet que l'on connaîtrait dès lors que l'on maîtriserait les contraintes matérielles, sociales et économiques de son effectuation* » [15, p. 440].

Quelque part, vouloir enfermer l'usage que les professionnels du chiffre, les entrepreneurs ou d'une manière plus large les contribuables font de la fiscalité dans un maillage nécessairement incomplet de déterminants économiques, psychologiques ou culturels est, pour paraphraser Schwartz, un « *obstacle épistémologique pour l'accès à la topologie pourtant essentielle des rapports entre le juridique et l'industriels* ».

D'une manière plus générale, dans la mesure où notre analyse propre déborde du champ du travail stricto sensu pour s'intéresser également à l'activité fiscale du contribuable particulier, nous dirions volontiers que la démarche dominante, voire exclusive, des experts chargés de cerner l'usage du droit fiscal fait obstacle à la topologie essentielle des rapports entre le juridique et l'activité. Nous proposons ainsi dans la dernière partie de cet article les jalons de ce qui pourrait être une approche ergologique du droit fiscal.

3. La fiscalité dans l'activité : de normes antécédentes à l'expérience citoyenne

On ne peut prétendre atteindre ce qui se joue dans l'usage du droit fiscal par les contribuables en se contentant d'appliquer au champ particulier de la fiscalité l'approche ergologique des rapports de l'industriel et du juridique. Les acquis et les sources d'interrogation de travaux antérieurs conduits en ce qui concerne la vie du droit du travail ne peuvent pas être simplement transposés comme par « copier – coller » au champ fiscal. La première partie de cet article a justement mis en exergue la spécificité du droit fiscal dans l'ordre juridique. Ce constat n'implique pas inversement de faire tabula rasa de ce que l'ergologie a pu écrire ou construire dans sa volonté de cerner l'usage des règles juridiques par les acteurs du travail.

L'activité humaine préexiste à sa gouvernance. Un « ergo-engagement » est ainsi défini comme une démarche consciente et assumée consistant à « *prendre la mesure de l'activité dans tous les champs décisionnels relatifs à l'humain* » [16], ce qui ne va pas de soi. Cet ergo-engagement ne saurait nous conduire à la proclamation de résultats définitifs, nous permettant de prédire les choix individuels et collectifs des acteurs, des sujets, qui font usage du droit fiscal. Mais il nous permettra du moins d'éviter les dérives à l'œuvre dans de nombreux champs du politique, de l'économique et de l'industriel, consistant à vouloir produire une « science de l'activité » destinée en première instance à manipuler les consciences et les actions.

Cet ergo-engagement dans le domaine fiscal doit toutefois s'accompagner de plusieurs précautions. La manière dont on fait usage du droit fiscal ne peut être appréhendée qu'en différenciant les acteurs qui font usage de ce droit. À qui renvoie ce « on » qui fait usage du droit ? Les arbitrages et les questionnements à l'œuvre peuvent-ils être les mêmes pour tous ? Pour l'entrepreneur individuel, pour lequel les règles fiscales vont impacter à la fois et globalement son activité professionnelle et sa vie personnelle³ ? Pour le directeur financier d'une grande entreprise placé sous la subordination d'un employeur, dont il doit respecter les injonctions et les directives, et dont les décisions fiscales sont extérieures à sa vie⁴ ? Pour le salarié qui choisit de majorer ses frais réels pour minimiser sa charge fiscale ? Ou encore pour l'actionnaire qui donne mission à son gestionnaire de patrimoine de minimiser sa charge fiscale ? Certainement pas. Les choix opérés dépendent fortement de la situation du contribuable et notamment du fait que les règles fiscales fassent partie du prescrit de son activité de travail ou non. Les processus de mise en patrimoine de l'infraction efficace varient également fortement selon qu'on parle de fiscalité personnelle ou de fiscalité d'entreprise.

Les professionnels du chiffre (fiscalistes, experts comptables, gestionnaires de patrimoine) jouent un rôle clé dans la mise en patrimoine des transgressions efficaces. Ainsi les experts comptables informent généralement leurs clients qui désirent bénéficier du crédit d'impôt recherche pour réduire

³ Signalons que les entrepreneurs individuels acquittent l'impôt sur le revenu à un taux global pour leurs revenus professionnels et les autres revenus de l'ensemble de leur foyer fiscal.

⁴ Ce n'est pas lui qui signera le chèque correspondant à l'impôt versé au titre de son employeur, même si les décisions fiscales qu'il prend engagent sa responsabilité.

leur charge d'impôt sur les bénéficiaires que le recours à cette niche fiscale tout à fait autorisée par la loi s'accompagne dans 50% des cas d'un contrôle fiscal, conduisant dans 10% des contrôles à un redressement fiscal. Les experts comptables vont ainsi apporter une information précieuse aux entrepreneurs et aux contribuables (d'autant plus précieuse qu'elle n'est mentionnée dans aucun livre) leur permettant d'adapter leur conduite et de refuser de bénéficier d'un avantage légal s'ils estiment trop risqué une visite de l'inspecteur des impôts.

Les contribuables particuliers par contre ne peuvent pas bénéficier de ce retour d'expérience, même si les forums en ligne peuvent dans une certaine mesure favoriser cette mise en patrimoine en diffusant des expériences et des bonnes pratiques. Mais en même temps, il y a dans ces multiples situations une sorte de continuum qui relève d'un débat de normes et d'une mise en patrimoine des infractions efficaces, qui peuvent revêtir des aspects fort différents tout en participant de l'universalité de l'écart du prescrit et du réel.

L'usage du droit fiscal ne fait en aucun cas l'impasse d'un débat de normes, qui implique également une certaine conception du Bien public et de la justice sociale. Cette acception de la justice sociale est d'ailleurs totalement indépendante du niveau de revenu.

Précisions enfin que la légitimité de l'administration fiscale ne prive pas la renormalisation de sa force et de sa pertinence. Les travaux de l'ergologie ont montré à la suite d'Ivar Oddone que « *plus les séquences industrielles hétérodéterminées sont normées, corsetées, strictement individualisées, plus*

la transgression prend une signification sociale, subversive et atteint la légitimité des producteurs de normes » [15, p. 442].

La renormalisation des règles fiscales est d'autant plus subversive que le droit fiscal est une branche du droit public, elle remet donc ainsi en cause la légitimité même de l'Etat. Cette renormalisation n'implique pas nécessairement une transgression. Elle est aussi subversive dans les choix d'interprétation qui peuvent être faits par les contribuables (par exemple pour le contribuable qui choisit de régler en espèces grâce à des pièces de 1, 2 ou 5 centimes son impôt s'élevant à plusieurs milliers d'euros, ou encore celui qui signera un chèque en bois de plusieurs mètres de long).

Une approche ergologique du phénomène fiscal pourrait ainsi permettre de repositionner le débat sur la justice fiscale en complétant utilement les tentatives opérées par la sociologie fiscale [10]. Ces deux approches sont animées en effet d'intentions communes : ne pas laisser aux experts le monopole d'une réflexion sur le phénomène fiscal, interroger les aspects éthiques du comportement fiscal. Mais les divergences sont malgré tout importantes.

Tandis que la sociologie de l'impôt vise la production de « connaissances scientifiques positives », l'approche ergologique s'intéresse aux résidus évacués par les sciences parce qu'ils ne sont pas compatibles avec les modèles développés. Enfermée dans le modèle de l'agent rationnel, la sociologie de l'impôt ne permet pas de comprendre dans son extension le phénomène fiscal, les résistances des contribuables citoyens à l'impôt et les stratégies d'évitement sous leurs multiples formes.

Références bibliographiques

- [1] BOURDIEU P., 1980, *Le sens pratique*, Paris, Editions de Minuit
- [2] DION E., FREMEAUX S. ET NOËL C., 2008, « La conscience juridique des professionnels du chiffre », *La revue du financier*, n° 172, pp. 17-29
- [3] DREZET V., 2010, « L'impôt, les riches, la crise, la justice sociale », *Mouvements*, n° 64, pp. 43-50
- [4] EWICK P. ET SILBEY S., 1998, *The Commonplace of law. Stories of everyday Life*, Chicago, University of Chicago Press
- [5] HUMBERT G., 1887, *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les Romains*, (2 vol.), Paris Gustave Humbert publisher
- [6] HOLMES O. W., 1858, *The Autocrat at the Breakfast Table*, London, Cosimo classics editor
- [7] JAKUBOWSKA-BRANICKA I., 1998, « Expectations regarding law and the emerging concept of legality in the process of democratic transformation », dans C. Kourilsky-Augeven (dir.), *Individuals attitudes toward the law, an international comparative research project*, RED&S, (<http://www.reds.msh-paris.fr/publications/coll-vir.htm>).
- [8] KOURILSKY-AUGEVEN C., 1998, « Images du droit et sentiment d'appartenance : les représentations adolescentes de la citoyenneté », *Droit et cultures*, n° 35, pp. 74-89

- [9] KOURILSKY-AUGEVEN C., 1998, « Legal consciousness, social anxiety and cultural models : Europe vs the USA », dans Chantal Kourilsky-Augeven (dir.), *Individuals attitudes toward the law, an international comparative research project*, RED&S, (<http://www.reds.msh-paris.fr/publications/coll-vir.htm>).
- [10] LEROY M., 2007, *Découvrir la sociologie fiscale*, Paris, La découverte
- [11] NOËL LEMAITRE C., 2012, *L'essentiel du droit fiscal*, Paris, Editions Ellipses
- [12] OKLESHEN M. ET HOYT R., 1996, « A cross cultural comparison of ethical perspectives and decision approaches of business students : United States of America versus New Zealand », *Journal of Business Ethics*, 15, Issue 5, pp. 537-550
- [13] PAINE L.S., 1994, « Managing for organizational Integrity », *Harvard Business review*, March/April, pp. 106-117
- [14] REST J., 1986, *Moral development: Advances in Research and Theory*, New-York, Praeger Publisher
- [15] SCHWARTZ Y., 2001, *Le paradigme ergologique ou un métier de philosophe*, Toulouse, Octarès Editions
- [16] SCHWARTZ Y. ET DURRIVE L., 2009, *L'activité en dialogue. Entretiens sur l'activité humaine*, Toulouse, Octarès Editions
- [17] SUPIOT A., 1984, « Délégation, normalisation et droit du travail », *Droit social*, n° 5, pp. 292-302

[18] VILLEROY DE GALHAU F., 2007, « Justice et fiscalité. Refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? », *SER Etudes*, n° 4, tome 426, pp. 463-474

[19] WEBER, M., (1921), 1971, *Economie et société*, traduit de l'allemand par E. de Dampierre, Paris, Plon

[20] WEBER M., 1986, *Sociologie du droit* (trad. Jacques Grosclaude), Paris, Presses Universitaires de France, Coll. « Recherche politique », (1^{re} éd. 1967)