

Existe-t-il une approche post-moderne de la fiscalité ? L'exemple de la CSG

Marc PELLETIER *

Université de Paris I (Panthéon-Sorbonne)

RÉSUMÉ. — La conception **post-moderne** du droit s'érige en nouveau paradigme de la science juridique. C'est à une volonté d'éprouver les propositions de cette conception en matière fiscale que répond cette étude. La CSG se présente comme un exemple particulièrement intéressant, dans la mesure où elle semble participer d'une nouvelle approche de la fiscalité. Le caractère dynamique de la notion de modernité rend son dépassement d'autant plus délicat que le terme même de modernité est saturé de multiples significations. Dès lors, la confrontation du concept de post-modernité et de la CSG met en lumière les difficultés qui s'attachent à toute entreprise de dépassement de la notion de modernité en matières philosophique, juridique et fiscale.

Une question obsédante tend à agiter, de manière plus ou moins pressante, la doctrine juridique, toujours soucieuse d'analyser au plus près son objet d'étude. Face aux crises et aux difficultés que traverse le système juridique, certains auteurs proposent de rompre avec les canons traditionnels de la science juridique. La légitimité de la règle de droit, en tant qu'instrument de contrôle et de régulation, les difficultés avérées de la norme juridique à rendre compte et à façonner le réel semblent accréditer l'idée selon laquelle la conception moderne du droit a vécu, pour laisser la place à un nouvel âge de l'histoire juridique, celui de la postmodernité. Cette alternative post-moderne que prédisent des auteurs, au premier rang desquels figurent notamment MM. Arnaud ¹, Ost et van de Kerchove ², nécessite, au préalable, de cerner le concept de modernité juridique, afin d'élucider les enjeux de son dépassement.

* 45 rue Barrault - 75013 Paris.
mpelleti@nec-online.net.

¹ Arnaud, A.-J., *Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons sur la philosophie du droit et de l'État*, LGDJ « Droit et Société », 1998. Pour une pensée juridique européenne, PUF « Les voies du droit », 1991.

² Ost, F. et van de Kerchove, M., *Le droit ou les paradoxes du jeu*, PUF « Les Voies du droit », 1992. Une des premières approches de vulgarisation de la notion développée dans le cadre du champ juridique, en langue française, semble être l'article de B. De Sousa Santos, « Droit : une carte de lecture déformée. Pour une conception post-moderne du droit », *Droit et Société*, n° 10, 1988, p. 363 et s.

La pensée juridique dominante s'accorde assez facilement à recenser les éléments essentiels de la modernité. Celle-ci renvoie à la croyance dans les vertus de la Raison, induisant une rationalisation formelle et substantielle des structures d'organisations sociales. À cette promotion de la Raison s'attachent d'autres éléments pour former le dynamisme de la modernité, que sont l'Universalisme des modèles occidentaux, la foi dans le Progrès et dans l'Homme. Ainsi, S. Goyard-Fabre attribue à Hobbes la paternité de la modernité³. C'est le philosophe anglais, par la promotion de l'individualisme et du rationalisme, qui est le promoteur essentiel de la modernité philosophique⁴. Dans le même sens, Oppetit définit la modernité autour des notions de rationalisation, de sécularisation et d'individualisme⁵. Développant et approfondissant cette analyse, A.-J. Arnaud a systématisé les caractères intrinsèques au paradigme de la modernité en retenant huit idées-force caractérisant l'idéal type de la modernité juridique⁶. Chacune de ces analyses définissent donc la modernité autour des notions cardinales de rationalisation et d'individualisation.

Pour les tenants de la cause post-moderne, la modernité aurait vécu sous les coups de boutoirs de phénomènes déstructurants, de « bruits » et de désordres révélés par les notions cardinales de pluralisme et de complexité. La Crise que certains pensent déceler dans le droit contemporain serait, avant tout, la crise de la modernité juridique⁷. La complexité et le pluralisme auxquels sont confrontées les sociétés différenciées laisseraient ainsi en suspens les représentations traditionnelles du système juridique. La métaphore de la pyramide kelsénienne de l'ordonnement juridique céderait, de ce fait, la place à une représentation du système juridique, centrée sur le modèle du réseau. À la verticalité d'un ordre juridique imposé succéderaient la circularité et l'horizontalité d'un tissu normatif négocié dans la mesure, notamment, où les considérations d'efficacité des politiques publiques tendent à le disputer à la validité formelle du droit. Afin de rendre compte de ce phénomène, certains auteurs proposent donc de recourir à un nouveau concept : la post-modernité.

Loin d'être uniquement un concept visant à décrire les métamorphoses de la régulation juridique, le projet post-moderne se présente aussi – et surtout – comme une

³ Goyard-Fabre, S., *Les principes philosophiques du droit politique moderne*, PUF « Thémis », p. 22. L'auteur estime que la théorie de l'État-Léviathan constitue un « pas décisif de la modernité ». Au plan historique, c'est principalement chez d'Occam qu'apparaissent des « prémices de la *via moderna* » (*ibid.*, p. 9). Le volontarisme de ce dernier est à la base de la notion de droits subjectifs, moins, d'ailleurs, dans la définition de ces droits que dans la mise en évidence du processus de leurs constitutions (cf. Gutmann, D., « La question du droit subjectif chez G. d'Occam », in Rials, S. (dir.), *Le droit des Modernes*, LGDJ, 1994, p. 11 et s.)

⁴ Goyard-Fabre, S., *op. cit.*, p. 59 et s.

⁵ Oppetit, *Droit et Modernité*, PUF, 1998, p. 3 et s.

⁶ Arnaud, A.-J., *Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons sur la philosophie du droit et de l'État*, *op. cit.*, p. 153. L'auteur dresse un panorama des implications de la pensée moderne, qui sont : « l'Abstraction, le Subjectivisme, l'Universalisme, l'Unité de la Raison, l'Axiomatisme, la Simplicité, la dichotomie État/Société civile, la Sécurité ». Il apparaît possible de ramener cette classification en huit éléments à la classification binaire généralement proposée.

⁷ Chevallier, J., « Vers un droit post-moderne ? », in Clam, J. et Martin, G., *Les transformations de la régulation juridique*, LGDJ & MSH, 1998, p. 21 et s., p. 23.

rupture épistémologique. En effet, inspirés des thèses de Deleuze, Lyotard ou Derrida, les tenants d'une approche post-moderne du droit revendiquent également un changement de paradigme, un nouveau cadre conceptuel pour la méthode juridique rendus nécessaires par le pluralisme et la complexité qui traversent les sociétés contemporaines. C'est en ce sens que s'inscrivent, notamment, des auteurs comme A.-J. Arnaud ou F. Ost et M. van de Kerchove⁸, même si leurs démonstrations relèvent plus, selon P. Maisani et F. Wiener⁹, de l'affirmation que de l'explication.

C'est la raison pour laquelle il convient de rester prudent dans le maniement du concept de post-modernité. Dans le cadre d'une analyse des différentes invocations de la post-modernité dans le domaine juridique, D. de Bechillon¹⁰ a recensé cinq voies d'études ayant pour point d'appui ce concept. Parmi ces voies d'études, une des plus fréquentes consiste à appréhender le phénomène juridique dans le sens d'un dépassement des caractères modernes du système juridique. C'est à ce niveau que la problématique se complexifie. En premier lieu, les caractères modernes du droit peuvent s'entendre au regard de la philosophie juridique et des versants individualistes et rationalistes qui jalonnent cette notion. Dès lors, l'on s'attend à une critique de la post-modernité sur la base d'une mise en accusation de ces préceptes individualistes et rationalistes, qui imprègnent le droit moderne.

Or, c'est sur un autre niveau que se situent les éléments essentiels de la pensée post-moderne. Alors que le moderne interroge la Raison et l'Individu, le post-moderne répond par pluralisme et complexité. C'est donc une modernité d'un autre genre qu'il faut également mettre à jour afin de mieux circonscrire la cible des tenants de la cause post-moderne. Dans ce cadre, la modernité juridique peut également s'entendre au regard de la théorie juridique et, plus particulièrement, de la conception devenue classique, que constitue le normativisme¹¹. La démarche post-moderne en matière juridique a ainsi une autre visée, qui est celle du dépassement du paradigme majeur de la science du droit, que constitue la théorie kelsénienne. C'est donc tout autant une critique des fondements individualiste et rationaliste traditionnels du droit, qu'une critique de la doctrine du juriste autrichien qu'appelle l'expression de post-modernité. C'est l'enchevêtrement des objectifs assignés à une approche post-moderne du droit qui rend l'usage et la définition de cette dernière peu assurée.

Il apparaît, de ce fait, que « le débat entre modernité et post-modernité repose largement sur l'idée que l'on se fait de la modernité, en particulier de sa capacité à

⁸ Ost, F. et van de Kerchove, M., *Le système juridique entre ordre et désordre*, PUF « Les voies du droit », 1988 ; *Le droit ou les paradoxes du jeu*, *op. cit.*

⁹ Maisani, P. et Wiener, F., « Réflexions autour de la conception post-moderne du droit », *Droit et société*, n° 27, 1994, p. 443 et s., p. 449.

¹⁰ De Bechillon, D., « La structure des normes juridiques à l'épreuve de la post-modernité », in Berthoud, A. et Serverin, E., *La prestation des normes entre État et sociétés civiles*, L'Harmattan, 1997, p. 47 et s.

¹¹ De Bechillon, D., art. préc., p. 54. L'auteur met en lumière la dimension moderne, qu'est censé incarner le kelsénisme dans la pensée juridique, et son incapacité à fournir, selon les partisans de la conception post-moderne du droit, une grille de lecture valide pour l'analyse des phénomènes juridiques contemporains.

s'adapter »¹². De nombreuses significations prêtées à l'idée de modernité se retrouvent également en matière fiscale, où son invocation – son incantation parfois – accompagne la plupart des métamorphoses du système fiscal¹³. La patiente évolution de l'impôt sur le revenu est jalonnée de réformes visant, au nom de la modernité, à rendre ce dispositif à la fois synthétique et efficient¹⁴. Mais ce dispositif d'imposition est, depuis de nombreuses années, critiqué en raison de l'étroitesse de son assiette, qui induit une forte pression sur un faible nombre de contribuables pour un rendement peu satisfaisant¹⁵. De plus, le système de l'impôt sur le revenu est fustigé au nom de la complexité et de la multiplicité des normes qui le composent, et qui finissent par rendre cet impôt illisible et incompréhensible¹⁶. Archétype de l'imposition moderne, l'I.R. est devenu tellement compliqué qu'il se voit concurrencé par un nouveau système d'imposition, la CSG.

Dernier grand système d'imposition mis en place en France, la contribution sociale généralisée (CSG) est un prélèvement fiscal à taux proportionnel, dont l'objet est le financement de la protection sociale. Constituée de trois contributions¹⁷, la CSG concerne l'ensemble des personnes physiques et vise à taxer l'ensemble des revenus qu'elles perçoivent. Cette imposition était présentée, lors de son instauration en 1990, comme l'avènement d'une nouvelle forme de prélèvement. Par ce biais, la CSG traduisait une approche renouvelée de l'imposition. En effet, la pleine affirmation d'une fiscalisation de la protection sociale, au lieu d'une fiscalisation « rampante »¹⁸, combinée à une volonté de simplification et d'efficience des mécanismes d'imposition, ont conduit à présenter la CSG comme l'archétype d'un nouveau type d'impôt, l'impôt social¹⁹.

La remise en cause latente de l'I.R. que paraît induire le dispositif de la CSG semble apparaître tant aux plans quantitatif que qualitatif. Au plan quantitatif, la CSG est à

¹² Maisani, P. et Wiener, F., art. préc., p. 461. Pour une remise en cause sur la même base, bien que cela soit en filigrane, de la notion de post-modernité en matière financière cf. Bouvier, M., Esclassan, M.-C. et Lassale, J.-P., *Finances publiques*, LGDJ « Manuels », 5e éd., 2000, p. 27 et s.

¹³ Très souvent les fiscalistes emploient le terme de moderne dans le sens d'actuel, de contemporain. C'est ainsi que le professeur Cozian (*Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 24e éd., 2000, n° 1700 et s.) considère que la fiscalité directe locale, dont les lignes directrices remontent à 1791, ne peut, pour cette dernière raison, être considérée comme un système moderne d'imposition.

¹⁴ Isaïa, H. et Spindler, J., « 1914-1940 : l'impôt sur le revenu sous la IIIe République », in Martinez, J.-C. (dir.), *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, 1989, p. 69 et s.

¹⁵ Près d'un foyer fiscal sur deux n'est pas soumis à l'I.R., tandis que moins de 10 % des contribuables fournissent la moitié des recettes de cet impôt.

¹⁶ Schmidt, J., « Le droit de l'impôt sur le revenu, sa complexité », in *L'impôt sur le revenu en question*, op. cit., p. 129 et s.

¹⁷ La CSG se compose de trois prélèvements distincts : d'une part, un prélèvement sur les revenus d'activité et de remplacement, d'autre part, un prélèvement sur les revenus du capital, au sein duquel sont distingués un prélèvement sur les revenus du patrimoine et un prélèvement sur les produits de placements.

¹⁸ Nizet, J.-Y., *Fiscalité, Économie et Politique*, LGDJ, 1991, p. 583 et s. L'auteur rappelle l'importance du financement des prestations sociales par la TVA et des taxes annexes assises sur ce premier impôt, ainsi que sur la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

¹⁹ Bouvier, M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ « Systèmes », 3e éd., 2000, p. 95.

présent d'un rendement supérieur à celui de l'actuel impôt progressif²⁰. Au plan qualitatif, la CSG est présentée comme pouvant, à terme, évincer l'actuel dispositif d'impôt sur le revenu²¹, en raison de sa vocation universelle, de sa facilité de recouvrement et de sa flexibilité, qui sont autant d'éléments constitutifs de l'optimum fiscal²². Ainsi, la CSG et la notion de post-modernité méritent d'être mises en relation, dans la mesure où la CSG est considérée comme un dépassement de l'archétype moderne du système fiscal que représente l'I.R., tellement compliqué que sa pérennité apparaît remise en cause.

La problématique centrale de cette étude est donc d'évaluer l'adéquation du paradigme post-moderne, dans ses nombreuses significations, au domaine fiscal, et ce à travers le prisme de la CSG. La CSG se présente, en effet, comme un objet particulièrement intéressant, pour deux raisons : d'une part, elle agite de nombreux débats sur l'évolution de la fiscalité et, d'autre part, elle constitue un thème d'étude relativement neuf. Les éléments essentiels de l'alternative post-moderne que sont la complexité de la décision, le pluralisme des sources, la dialectique des microrationalités et des multiples intérêts, semblent, de manière plus ou moins éloignée, au cœur des débats traditionnels en matière fiscale²³. Dans le cadre de cette étude, nous nous limiterons ainsi à une confrontation des implications de la notion de post-modernité vis-à-vis de la CSG. L'enjeu est d'apprécier si l'hypothèse post-moderne dispose d'une valeur prédictive susceptible d'apporter un éclairage nouveau dans la compréhension du droit fiscal contemporain mais aussi, et surtout, si l'exemple de la CSG valide les propositions des partisans de la cause post-moderne.

Aussi nous nous attacherons à délimiter la modernité que recèle et met en œuvre la CSG. C'est principalement au regard de la modernité, telle que l'entendent la philosophie politique, d'une part, et la théorie juridique, d'autre part que nous étudierons la CSG. Après avoir mis en lumière la dimension duale qui s'attache à la modernité en matière fiscale (I), nous nous emploierons à discuter de la liaison entre complexité et post-modernité et à confronter l'alternative post-moderne avec l'épistémologie kelsénienne. Ce second aspect de l'étude nous permettra de porter une appréciation critique sur le bien fondé des thèses post-modernes dans leur appréhension de la CSG et, plus généralement, du droit fiscal (II).

²⁰ Suite aux évolutions du taux de la CSG passé de 1,1 % à l'origine, 2,4 % en 1993, 3,4 % en 1997 à 7,5 % depuis 1998, le produit de la CSG dépasse de peu celui de l'impôt progressif, qui gravite autour de la barre des 300 milliards de F, pour un budget annuel voisin des 1 800 milliards.

²¹ Malabouche, G., « L'impôt sur le revenu peut-il être réformé ? », *RFFP*, n° 54, 1996.

²² Gilbert, G., « La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction », *RFFP*, n° 55, 1996, p. 94 et s.

²³ Les débats relatifs au pouvoir normatif de l'Administration fiscale, à la relativité du statut légal et réglementaire du contribuable, au monopole illusoire du législateur en matière fiscale, ainsi que les critiques relatives au corporatisme et à la technicité qui gouvernent la prise de décision fiscale sont autant d'exemples de l'actualité de ces thèmes.

I. — LA CSG, UNE MODERNITÉ DUALE

Recensant les présupposés entourant la conception kelsénienne du droit, J. Chevallier²⁴ les analyse comme placés sous le signe de la modernité en raison de la promotion de certaines notions. Ainsi, le droit moderne est affecté d'une rationalité intrinsèque, que traduisent les attributs de systématisme, de généralité et de stabilité dont ce droit est porteur²⁵. Cette acception du terme de rationalité désigne les caractéristiques du système juridique, de telle sorte que cette analyse renvoie à la rationalité externe du dispositif de la CSG (B.). Au regard de la rationalité interne du dispositif, c'est-à-dire de la technique juridique du prélèvement fiscal, ce sont les notions développées dans le cadre de la philosophie du droit et de l'État qui doivent retenir notre attention (A.). Ce sont ces deux modalités d'approche de la CSG qui nous serviront de fil conducteur et nous permettront de mettre en lumière la dualité des conceptions modernes qui imprègnent ce prélèvement.

A. — *La rationalité interne de la CSG :
l'affirmation d'un dispositif résolument moderne d'imposition*

L'objectif premier du législateur était de mettre en place, en 1990, un dispositif d'imposition, doté d'un régime des plus simples. Cette simplicité revendiquée visait à rompre avec la logique de l'I.R., devenu trop compliqué et d'une mise en œuvre de plus en plus critiquée.

En premier lieu, la CSG ne vise que les personnes physiques domiciliées en France au sens de l'article 4 du Code général des impôts. À la différence de l'impôt sur le revenu, la CSG ne bénéficie pas d'une personnalisation développée, qui risquerait d'aboutir à une différenciation excessive et la création de « poches » fiscales. Comme le souligne le Professeur Cozian²⁶, la CSG est un impôt « redoutable », à laquelle il n'y a « guère que les titulaires du RMI » à pouvoir y échapper. De plus, le législateur fiscal a manifesté sa volonté de ne pas assujettir les personnes morales à la CSG, afin de préserver la cohérence d'une imposition ayant pour objectif de se substituer aux allocations familiales.

Par ailleurs, l'assiette de la CSG, qui a été progressivement étendue en 1996 et 1997²⁷, visait de la même façon à appréhender une matière imposable la plus large possible. Ainsi, la CSG portant sur les revenus d'activité et de remplacement vise l'ensemble des revenus des personnes physiques. En ce qui concerne les revenus du patrimoine et les produits de placements, l'assiette de la CSG est devenue particulièrement large. Depuis 1996, l'ensemble des revenus du patrimoine sont assujettis à la CSG. En ce qui concerne les produits de placements, seuls étaient visés, à l'origine, ceux soumis

²⁴ Chevallier, J., art. préc.

²⁵ Chevallier, J., « L'ordre juridique », in CURAPP, *Le droit en procès*, PUF, 1983, p. 7 et s., p. 11-13.

²⁶ Cozian, M., *op. cit.*, n° 700 et s.

²⁷ Notamment sur proposition du Conseil des Impôts ; cf. 14^e Rapport au Président de la République, 1995.

au prélèvement forfaitaire libératoire. Depuis 1997, le champ a été étendu à la majorité des revenus de l'épargne exonérés d'impôt sur le revenu. En pratique, les rares produits de placement dont les revenus ne sont pas assujettis à la CSG sont ceux d'un faible rendement²⁸. Dans ces conditions, l'universalité de la technique d'imposition de la CSG est manifeste et correspond à une approche moderne de l'imposition, dans son optique la plus traditionnelle. En effet, l'absence de dérogation au sein d'un dispositif juridique est considérée comme un attribut de la modernité et du travail unificateur de la Raison²⁹.

Pour les mêmes raisons, le choix d'un taux proportionnel pour la CSG est un autre aspect de la modernité juridique de cette imposition. Le renouveau contemporain d'une pensée contestant la progressivité de l'impôt³⁰ nous ramène aux débats du XIX^e siècle, où cette dernière était présentée comme contraire à la justice fiscale³¹. En effet, la proportionnalité de l'imposition apparaît comme le choix d'une rationalisation par l'uniformisation, de la simplicité, d'une certaine valorisation du contribuable par le refus d'un empiétement de l'État sur sa conduite et l'appréciation « arbitraire » de ses capacités. En cela, la proportionnalité retenue pour le taux d'imposition est une manifestation d'une approche moderne de la fiscalité ignorant délibérément la complexité sociale et la situation particulière du contribuable. Dans le cadre de la CSG, l'on s'en tient ainsi à une relation en termes d'universalisation et d'uniformisation, révélatrice d'une conception moderne de l'imposition³². Le contribuable, dans le cadre d'un système proportionnel est appréhendé en tant qu'individu désincarné, alors que dans le cadre d'un système progressif, le contribuable est appréhendé dans ses diverses activités sociales et professionnelles.

En définitive, le régime de la CSG tend à rompre avec celui de l'I.R., en promouvant un régime d'imposition lisible et simple. Ce premier point fait apparaître la différence fondamentale entre deux notions liées au concept de modernité et trop souvent confondues³³ que sont la complexité et la complication. La mise en place de la CSG répond à

²⁸ Ne sont pas assujettis à la CSG (ni au CRDS ni au prélèvement spécial de 2 % institué par la loi du 19.12.1997) les intérêts des sommes inscrites sur le premier livret de caisse d'épargne, sur le livret jeune, sur un livret épargne-entreprise, les rémunérations des sommes déposées sur un livret d'épargne populaire ou le produit des sommes placées sur un CODEVI et, enfin, les lots et primes de remboursement attachés à d'anciens produits de placement.

²⁹ Rouyère, A., *Recherches sur la dérogation en droit public*, Thèse Bordeaux I, microfichée, 1993.

³⁰ Orsoni, G., « Peut-on supprimer l'impôt sur le revenu ? », *RFFP* n° 29, 1990.

³¹ Leroy-Beaulieu, *Précis d'économie politique*, Delagrave, 1888 cité par Bouvier, M., *op. cit.*, p. 210. Le réquisitoire mené par cet auteur à l'encontre de la progressivité de l'impôt se fonde sur le découragement des personnes titulaires de hauts revenus face à la pression fiscale, que ne contrebalance pas la productivité a priori accrue de ce système d'imposition par rapport au système proportionnel.

³² Timsit, G., « La régulation : naissance d'une notion », in *Archipel de la norme*, PUF « Les voies du droit », 1997, p. 161 et s., p. 227 et s.

³³ Schmidt, J., « Le droit de l'impôt sur le revenu, sa complexité », art. préc. L'auteur confond allégrement les notions de complexe et de compliqué. Lorsqu'il s'insurge contre la complexité du droit de l'I.R., c'est en fait à la complication de ce système qu'il s'en prend. Pour une mise en évidence des différences conceptuelles entre complexe et compliqué, les différences étant de nature et non de degré, cf. Ost, F. et van de Kerchove, M., *Le système juridique entre ordre et désordre*, *op. cit.*, p. 105 et s.

la complication extrême de l'I.R. En ce sens, ce nouveau système apparaît incontestablement comme un impôt moderne, dans la mesure où la rationalité juridique moderne inclut la simplicité comme paradigme. Dans le même temps, le choix d'un régime simple, d'une assiette élargie et d'un taux proportionnel d'imposition illustre la volonté d'exclure la représentation de la complexité du système fiscal³⁴. La question – que nous aborderons dans les développements ultérieurs – est alors de savoir si cette idée repose sur l'impossibilité d'appréhender la complexité sociale ou tend, à l'opposé, à réduire la complexité sociale.

Cette étude du régime d'imposition mis en place dans le cadre de la CSG nous révèle donc la facture résolument moderne de ce dispositif d'imposition. L'enjeu est alors d'apprécier si la post-modernité, qu'appellent de leurs vœux certains auteurs, est mise à mal, en matière fiscale, par cette technique répondant ouvertement aux canons de la modernité. J. Chevallier, en des termes volontairement équivoques, a brillamment développé l'idée, déjà relevée par P. Maisani et F. Wiener³⁵, selon laquelle la notion de post-modernité renvoie à celle d'hyper-modernité³⁶. Selon cet auteur, la post-modernité ne constitue pas un abandon des préceptes individualistes et rationalistes du droit mais un retour à celle-ci dans le sens de leur approfondissement. Mieux, la post-modernité serait ainsi une sorte de modernité fondamentale.

Au regard de la C.S.G, cette thèse nous permet de contourner un des paradoxes mis en évidence par certains auteurs³⁷. Ainsi que le remarque P.-F. Racine, la coexistence d'un impôt proportionnel à visée très large, comme la CSG, avec un impôt sur le revenu progressif, de portée plus restreinte, fait que l'on « retrouve [...] les caractéristiques du système d'imposition en vigueur il y a un demi-siècle qui combinait taxe proportionnelle et surtaxe progressive »³⁸. Or, comble du paradoxe, c'est au nom de la modernité et de la justice fiscales que ce dispositif a été abandonné en 1959³⁹ au profit de l'actuel système. Les développements de J. Chevallier permettent de considérer la

³⁴ Seuls de rares fiscalistes, à l'exemple de P. Beltrame et L. Mehl, revendiquent, au nom de la loi de la variété indispensable de Ashby, la représentation de la complexité dans le processus de décision fiscale et dans la structure interne des dispositifs d'imposition.

³⁵ Maisani, P. et Wiener F., art. préc., p. 459. Ces auteurs notent le caractère quelque peu paradoxal de l'attachement aux droits de l'homme, valeur éminemment moderne et individualiste, chez les partisans d'une approche post-moderne du droit.

³⁶ Chevallier, J., « Vers un droit post-moderne ? », art. préc., p. 40 et s. Cet auteur envisage la modernité, en tant que concept fondateur des doctrines philosophiques, c'est-à-dire dans leurs versants rationalistes et individualistes. C'est donc sur le « post » de la pensée post-moderne qu'il concentre, avec une certaine malice, sa critique, et non sur la remise en cause de la théorie kelsénienne développée par les auteurs post-modernes, à laquelle lui-même contribue (cf. « L'ordre juridique », in CURAPP, *Le droit en procès*, op. cit.). A.-J. prône également un certaine prudence (*Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons sur la philosophie du droit et de l'État*, op. cit., p. 153) lorsqu'il affirme, dans le cadre de la confrontation radicale du moderne et du post-moderne, qu'il ne faut pas « jeter le bébé avec l'eau du bain ».

³⁷ Nizet, J.-Y., « Évolution de la CSG et institution de la CRDS : affirmation du renouveau d'une taxation proportionnelle du revenu », *RFFP*, n° 60, 1997, p. 95 et s.

³⁸ David, C., Fouquet, O., Plagnet, B., Racine, P.-F., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 3e éd., 2000, p. 13.

³⁹ Chevallier, J.-P., « 1948-1959 : l'impôt sur le revenu entre deux réformes », in *L'impôt sur le revenu en question*, op. cit., p. 103 et s.

modernité de la CSG sur de nouveaux fondements : bien que la CSG renoue avec le dispositif antérieur à 1959, l'approche chronologique est insuffisante à déterminer le caractère moderne – ou plutôt a-moderne – de la CSG. De même, grâce à l'analyse du Professeur Chevallier, les qualificatifs de moderne ou de post-moderne peuvent tout aussi bien être attribués, l'un comme l'autre, à la CSG puisque ce sont les mêmes notions que ces deux concepts valorisent.

La subtilité de l'analyse de J. Chevallier est de se situer, délibérément, au niveau de la modernité telle que l'envisage la pensée philosophique. Dans ce cadre, la technique d'imposition mise en œuvre au niveau de la CSG se réfère aux exigences typiquement modernes de rationalité et de simplicité. La revendication post-moderne échoue donc à rendre compte d'une nouvelle approche des techniques fiscales, puisqu'elles ne rompent pas avec les préceptes de la modernité. Après avoir envisagé la logique interne de la CSG, c'est-à-dire la technique juridique, il nous faut envisager un autre aspect de l'étude, relatif à l'insertion de cet impôt dans son environnement juridique et fiscal. C'est donc à la rationalité externe de la C.S.G qu'il nous faut nous intéresser.

B. — *La CSG : une rationalité externe plurielle*

L'étude de la validité du paradigme post-moderne en matière fiscale implique une analyse de l'économie générale et de la rationalité d'ensemble qui gouvernent la logique de la CSG. Un des aspects fondamentaux de l'hypothèse post-moderne réside dans la mise en évidence de la pluralité et de la dialectique des microrationalités qui traversent le système juridique. Pour les tenants de la cause post-moderne, ce phénomène met à mal l'exigence de systématisme inscrite au cœur du phénomène juridique et la possibilité d'une appréhension globale par le travail de la Raison.

À cet égard la création de la CSG illustre parfaitement la tension entre plusieurs logiques, une logique sociale et une logique fiscale, mais aussi une logique solidariste et une logique contractualiste. La CSG traduit la volonté d'assurer une fiscalisation de la protection sociale, afin que la solidarité nationale prenne le relais d'une solidarité professionnelle, dont les structures se sont avérées incapables de dégager des ressources suffisantes. C'est la raison pour laquelle la CSG portant sur les revenus d'activité et de remplacement est calculée et recouvrée selon les modalités applicables aux cotisations sociales, tandis que la CSG portant sur les revenus du capital obéit aux règles fiscales traditionnelles de recouvrement⁴⁰. La rationalité globale de la CSG pose donc problème et tend à valider, dans une première approche, la conception post-moderne du droit. Il importe cependant de mener plus en avant l'étude de la CSG dans la confrontation de l'alternative post-moderne au domaine fiscal.

Au sein du système juridique, le juge fait office d'agent de systématisation, visant à combler et à prévenir toute lacune et toute incohérence qui serait à même de porter atteinte à l'ordonnement juridique⁴¹. Dans le cadre de la CSG, c'est principalement

⁴⁰ Azzouz, Z., « La CSG : quatrième impôt sur le revenu ou nouvelle cotisation sociale ? », *L. P. A.*, n° 23, 1991, p. 4 et s.

⁴¹ Chevallier, J., « L'ordre juridique », art. préc., p. 11. cf. Ost, F. et van de Kerchove, M., *Le système juridique entre ordre et désordre*, op. cit., p. 132 et s.

le Conseil constitutionnel qui, jouant son rôle de régulateur de l'activité normative des pouvoirs publics ⁴², se comporte en « gardien » de la modernité de cette imposition. Ce rôle de gardien apparaît à l'étude de la jurisprudence de la Haute Juridiction relative à la nature juridique de la CSG, dans laquelle le juge s'efforce de conférer une rationalité globale à la CSG.

La qualification juridique de la CSG a fait l'objet de nombreuses controverses, liées aux logiques fiscale et sociale qui ont inspiré sa création. Dans sa décision en date du 28 décembre 1990 ⁴³, le Conseil constitutionnel a tranché cette question en faveur de la qualification de la CSG en tant qu'imposition de toute nature, afin d'assurer à celle-ci un régime juridique cohérent. Cette qualification s'explique par la volonté du juge constitutionnel de ne pas remettre en cause la prohibition des « *hybrides* » ⁴⁴. Cela signifie qu'un dispositif de taxation ne peut appartenir qu'à une seule des catégories prédéterminées de prélèvement que sont les impositions, les taxes parafiscales et, enfin, les redevances pour services rendus. Cette position a une vertu plus opératoire et pédagogique, puisqu'elle ne décrit qu'imparfaitement la réalité administrative des prélèvements fiscaux ⁴⁵. Cependant, l'abandon de cette solution constituerait à n'en pas douter une preuve d'échec du Conseil constitutionnel dans son appréhension du domaine fiscal.

En raisonnant de la sorte, ce qui lui permet de qualifier la CSG d'imposition, le Conseil constitutionnel confère à ce système d'imposition un « vernis » de rationalité. L'ensemble des techniques mises en œuvre en ce qui concerne la CSG est ainsi chapeauté par la qualification d'impôt. Or, l'intérêt de conférer la nature d'imposition à la CSG est de faire entrer celle-ci dans un cadre prédéterminé afin de prévenir toute lacune dans l'appréhension juridique du système fiscal ⁴⁶. Parallèlement, cela traduit la volonté de prévenir toute atteinte à la cohérence du système fiscal lui-même. Ainsi, le Conseil constitutionnel, dans son rôle d'agent de systématisation de l'ordre juridique, confère une modernité certaine à la CSG en prenant le parti de postuler la complétude du droit fiscal.

⁴² Nous empruntons ici la dénomination retenue par le professeur Favoreu dans son article « Le Conseil constitutionnel, régulateur de l'activité normative des pouvoirs publics », *RDP*, 1967, p. 5 et s. La démarche – conforme au paradigme de la modernité juridique – suivie par le Conseil constitutionnel s'exprime, en matière fiscale, par l'exigence de critères « objectifs et rationnels », sur lesquels le législateur doit fonder son appréciation.

⁴³ Conseil constitutionnel, 28 déc. 1990, n° 90-285 DC, *R.J.F.* n° 2, 1991, p. 213.

⁴⁴ Conseil constitutionnel, 23 juin 1982, 82-123 L, *Rec.* p. 99, Conseil d'État, 20 déc. 1985, *Syndicat national des industriels de l'alimentation animale*, *R.J.F.* n°2, 1986, p. 71 et s., p. 131.

⁴⁵ Moderne, F., « Le désordre des qualifications en droit fiscal », *R.J.F.* n°5, 1976, p. 157.

⁴⁶ La notion d'impôt est devenue aujourd'hui à la fois attractive mais aussi résiduelle. En définitive, il semble que l'impôt ait vu sa nature juridique changer pour ne devenir plus qu'un « label » (sur la notion de label, cf. Truchet, D., « Nouvelles récentes d'un illustre vieillard : label de service public et statut de service public », *AJDA*, 1982, p. 482 et s.). C'est dorénavant le régime préétabli de l'impôt qui induit sa qualification à un prélèvement lorsque celle-ci s'avère problématique. Il semble que nous sommes actuellement dans le même cas de figure en matière fiscale, que celui qui agissait la doctrine publiciste en ce qui concerne la qualification de contrat de droit public dans les années 1950. Suivant la démarche initiée par le Commissaire du gouvernement Long dans ses conclusions sous l'arrêt Bertin, (Conseil d'État, 20 avril 1956, Bertin, *AJDA* 1956, II, 221.), la question est alors de savoir si il est « concevable » ou non de qualifier un prélèvement d'imposition.

Ce parti pris de la complétude du droit, qui a pour corollaire celui de cohérence et donc de rationalité du droit, est un des fondements essentiels du positivisme classique et de la pensée juridique moderne. La position prise par le Conseil constitutionnel dans cette décision de 1990 est donc tout-à-fait révélatrice d'une volonté d'asseoir le dispositif technique de la CSG sur des bases modernes, faisant abstraction de la complexité des logiques qui ont présidé à sa création.

L'apport de la décision de 1990 ne se limite pas à la reconnaissance de la nature fiscale de la CSG. Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel a également consacré la CSG comme un système d'imposition présentant une certaine cohérence au sein de notre système fiscal. C'est la raison pour laquelle, dans sa décision du 28 décembre 1990, le Conseil constitutionnel a infléchi sa position sur le principe d'égalité, en acceptant de ne pas contrôler chacune des trois CSG au regard de ce principe, mais l'ensemble des impositions. Justifiant cette approche par la finalité de solidarité des trois impositions constituant la CSG, le Conseil constitutionnel considère cette dernière comme un sous-système fiscal. Deux éléments sont donc à retenir de la décision de 1990 : d'une part, la CSG a une nature fiscale et, d'autre part, il s'agit d'un sous-système fiscal cohérent, obéissant à une logique globale. Cette volonté de consacrer la modernité de la CSG invite à relativiser l'hypothèse post-moderne en matière fiscale : la diversité des logiques arrive à être surmontée par le travail d'unification et de systématisation auquel se livre le Conseil Constitutionnel.

Cette mise en cause d'un des prémisses de la pensée post-moderne invite à porter un jugement critique sur la pensée post-moderne. Ainsi que le remarque le Professeur Bienvenu, l'œuvre de l'interprète est de mettre en lumière les différentes logiques afin de les combiner : l'acte juridictionnel a pour objet de définir une rationalité locale, de donner une représentation cohérente des données juridiques qui puissent constituer une solution rationnellement acceptable⁴⁷. Il n'est donc pas nécessaire de revendiquer une position post-moderne et de prôner une rupture avec les conceptions d'obédience kelsénienne pour mettre en lumière ce phénomène. Malgré la pluralité et la diversité des logiques qui affectent la CSG, le Conseil constitutionnel s'efforce de fournir un cadre conceptuel permettant de dépasser un affrontement entre microrationalités. Et de fournir, ainsi, une rationalité globale et plurielle à la CSG.

Cependant, l'évolution chaotique de la CSG, depuis son instauration en 1990, semble mettre à mal les constructions élaborées par le juge constitutionnel. La CSG a subi de nombreuses réformes liées aux changements de majorité parlementaire, qui ont affaibli la cohérence globale de ce dispositif. Les développements de la jurisprudence ultérieure, qu'elle soit constitutionnelle ou communautaire, implique un approfondissement de la confrontation entre la CSG et la post-modernité. L'alternative post-moderne, dans sa prise en compte des notions de complexité et de pluralisme, est donc loin de mériter l'enterrement et mérite d'être prise en considération. Il s'agit d'une des caractéristiques essentielles de la pensée post-moderne, dont la force est de se présenter en perpétuelle résurgence.

⁴⁷ Bienvenu, J.-J., *L'interprétation juridictionnelle des actes administratifs et des lois : sa nature et sa fonction dans l'élaboration du droit administratif*, Th. Paris II, 1979, t. 2, p. 228 et s.

II. — C.S.G ET POST-MODERNITÉ L'IMPOSSIBLE APPRÉHENSION

Les notions de complexité et de pluralisme sont inscrites au cœur du projet post-moderne. C'est l'incapacité supposée de la pensée moderne à appréhender ces phénomènes qui appellerait l'élaboration d'un nouveau cadre conceptuel pour la compréhension du droit. Or, cette revendication nous paraît devoir échouer en matière fiscale. D'une part, la prétention à la simplicité du dispositif de la CSG est certes confrontée à un phénomène de complication, liée aux évolutions législatives et jurisprudentielles, mais cela n'implique pas de penser la complexité des systèmes social et fiscal sur la base d'une approche post-moderne (A). D'autre part, les évolutions contemporaines de la CSG illustrent l'importance des politiques publiques en matière fiscale, des considérations de faits et d'efficience en matière juridique. Toutefois, ce phénomène ne suffit pas à remettre en cause la dualité du *Sein* et du *Sollen*, qui sert de fondement à l'épistémologie kelsénienne (B).

A. — CSG et complexité : entre simplicité et complication

L'effort de rationalisation opéré par le Conseil constitutionnel, lors de la création de la CSG permet de fournir un référent conceptuel global pour l'appréhension de cet impôt. Cependant, les évolutions successives qu'a connues la CSG ont considérablement altéré les prétentions rationalisantes esquissées en 1990. Les jurisprudences constitutionnelle et communautaire révèlent la complication que subit ce dispositif, qui apparaît mettre en cause l'approche moderne originelle.

À l'origine, la CSG était conçue comme une modalité nouvelle de financement de la protection sociale. L'originalité consistait alors à opérer une approche de substitution de la CSG aux cotisations sociales, en raison de l'érosion du nombre de cotisants. Cette approche de substitution s'explique également par l'idée que les allocations familiales et les retraites vieillesse relèvent d'une politique économique et sociale de solidarité nationale et non pas seulement d'une politique de solidarité professionnelle. Cependant, le gouvernement de la deuxième cohabitation a entendu rompre avec cette approche de substitution en opérant une stratification de la CSG avec d'autres cotisations. Corrélativement, le législateur, sur proposition gouvernementale, a introduit une déductibilité partielle de la CSG au regard de l'impôt sur le revenu, afin de relativiser la hausse de pression fiscale liée à l'augmentation du taux de la contribution. Saisis de la constitutionnalité de cette évolution, le Conseil constitutionnel a rendu une décision modifiant la logique d'ensemble de la CSG.

Dans la décision de 1993, le Conseil constitutionnel admet la réforme de la CSG⁴⁸, au motif que la déductibilité partielle de la CSG au regard de l'impôt sur le revenu participe du caractère progressif de ce dernier. Cette décision a été saluée comme reconnaissant implicitement, mais nécessairement, le caractère constitutionnel de la progressivité

⁴⁸ Conseil constitutionnel, 21 juin 1993, DC n° 93-320, *R.J.F.* n°8-9, 1993, n° 1198.

de l'impôt sur le revenu ⁴⁹. En ce qui concerne la CSG, cette décision révèle une inflexion de la logique originelle : alors que la CSG était considérée comme un prélèvement universel et, à ce titre, une approche renouvelée du prélèvement fiscal, elle semble, à présent, être envisagée comme un I.R. *bis* ⁵⁰. Ce faisant, le Conseil constitutionnel s'écarte de sa jurisprudence antérieure.

C'est en effet la qualification fiscale de la CSG, qui justifiait sa non-déductibilité du revenu global imposable, dans la décision de 1990 ⁵¹. Le Conseil Constitutionnel a donc été contraint de forcer la logique adoptée trois ans avant auparavant, sans toutefois se départir de la nature fiscale de la CSG. Cette même décision a aussi été interprétée comme une remise en vigueur du dispositif antérieur à 1959, en raison de la déductibilité de la CSG au regard de l'I.R., qui tend à donner à celle-là une priorité logique sur celui-ci. En définitive, le Conseil constitutionnel réalise une « greffe » des logiques : il calque le référent conceptuel employé en matière d'impôt sur le revenu sur celui qu'il applique en matière de CSG. La logique globale profondément combinatoire propre à la CSG originelle est donc supplantée par celle de l'impôt sur le revenu.

C'est la même logique que l'on retrouve dans la décision *Loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2001* du 19 décembre 2000 ⁵². Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel a censuré la baisse progressive de la CSG – revenus d'activité, présentée par le Gouvernement, pour les contribuables disposant de revenus inférieurs à 1,4 fois le SMIC. La censure est fondée sur la violation du principe d'égalité devant l'impôt, tel qu'il figure à l'article 13 de la Déclaration de 1789, du fait de la non-prise en compte de la capacité contributive des citoyens. En ne prenant en considération que des revenus partiels au regard de l'I.R., le Conseil constitutionnel estime que le projet porte atteinte à la progressivité générale de l'I.R. et méconnaît l'égalité fiscale. Plus fondamentalement, le Conseil constitutionnel estime que la CSG ne peut devenir un impôt progressif que si elle prend en compte l'ensemble des revenus perçus par un foyer fiscal. En adoptant cette position, le Conseil confirme qu'il tend à appliquer à la CSG les mêmes raisonnements que ceux qu'il tient en matière d'I.R. ⁵³. De cette manière le Conseil constitutionnel fait prévaloir un argumentaire centré, non pas sur l'égalité fiscale, mais sur l'équité fiscale par rapport à l'I.R. ⁵⁴. Cela signifie que c'est l'application de la norme fiscale, dans sa dimension subjective affectant la situation du contribuable, qui gouverne la logique de la CSG.

Cette observation de la jurisprudence constitutionnelle en matière de CSG fournit un argument de poids à la théorie post-moderne du droit. L'absence de prise en considération de la récursivité et de l'enchevêtrement des relations entre les dispositifs d'imposition, la tension entre les logiques globales illustrent l'impossibilité de fournir un cadre conceptuel à la CSG, qui soit conforme au paradigme de la modernité juridique. L'observation

⁴⁹ Pretot, X., « Le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu revêt-il un caractère constitutionnel ? », *Droit Social*, n° 9-10, 1993, p. 787 et s.

⁵⁰ Nizet, J.-Y., « Évolution de la CSG et institution de la CRDS : affirmation du renouveau d'une taxation proportionnelle du revenu », art. préc., p. 108.

⁵¹ Nizet, J.-Y., *Fiscalité, Économie et Politique*, op. cit., p. 585.

⁵² Conseil constitutionnel, 19 déc. 2000, n° 2000-437 DC.

⁵³ Conseil constitutionnel, 21 juin 1993, DC n° 93-320.

⁵⁴ Spietz, P.-E., « De l'égalité fiscale à l'équité fiscale ? », *R.D.P.* n° 1 2001, p. 267 et s.

de la récente jurisprudence communautaire relative à la CSG permet d'apporter des éléments de réponses semblables.

Au regard des règles communautaires, la CSG a été l'occasion d'un différend entre la France et la Commission européenne, réglé par un arrêt en manquement de la Cour de justice en date du 15 février 2000. Le débat s'est cristallisé autour de l'assujettissement à la CSG des revenus d'activité d'origine communautaire perçus par des résidents de France. Dans cet arrêt *Commission c/France* la CJCE a tranché la question en faveur de la Commission, en estimant que l'assujettissement de ces revenus contrevient aux règles communautaires en matière de cotisations sociales. Dans cette affaire, la Cour opère une déconstruction de la notion d'impôt social mis en avant par le gouvernement français, pour substituer à cette notion d'un genre nouveau la *summa divisio* opposant l'impôt aux cotisations sociales. C'est en raison de l'objectif de solidarité nationale de la CSG que les juges de Luxembourg refusent que la fiscalisation de cette protection sociale déborde du cadre strictement national.

Les jurisprudences constitutionnelle et communautaire mettent donc en lumière les difficultés d'assurer un cadre conceptuel cohérent et assuré pour la CSG. Le caractère complexe des sociétés différenciées révèle la coexistence de rationalités plurielles, dont la combinaison rend aléatoire l'intelligibilité du système. Les prédictions des auteurs post-modernes confirment donc la fin des attributs de rationalité et de simplicité inhérents au paradigme de la modernité : les prétentions typiquement modernes de mise en place d'une approche renouvelée de la fiscalité auraient ainsi échoué. La proposition post-moderne a le mérite de mettre en avant ce phénomène, si bien que les critiques adressées à l'I.R. semblent pouvoir être menées à l'encontre de la CSG. D'un impôt simple, la CSG, comme l'impôt sur le revenu, devient un impôt compliqué.

La question est alors déplacée de la notion de complication à celle de complexité. Les jurisprudences constitutionnelle et communautaire tendent à compliquer le dispositif de la CSG en introduisant, dans sa logique, la représentation de la complexité des échanges intra-communautaires et des échanges entre les éléments du système fiscal. La confrontation des termes de simplicité, de complication de rationalité et de complexité invite à se poser nombre de questions. La complexité serait-elle absente de la fiscalité ? Simplicité du système fiscal et complexité des relations sociales et juridiques seraient-elles inconciliables ? En effet, la CSG se présente comme un impôt dont les caractéristiques sont conformes au paradigme de la modernité. La complexité sociale semble ainsi ignorée, mais peut-on, pour autant, affirmer que cette ignorance de la complexité, au plan de la technique juridique, est une ignorance de la complexité, au niveau de la décision fiscale.

Ne peut-on pas estimer, au contraire, que la CSG a été mise en place afin de réaliser une réduction de la complexité, conformément aux propositions avancées par Luhmann⁵⁵. La proposition post-moderne a donc le mérite de mettre en lumière la multitude de logiques qui irriguent les systèmes juridique et social, mais elle postule l'impossibilité pour la pensée moderne d'appréhender cette complexité. Or, il semble

⁵⁵ Clam, J., *Droit et société chez Niklas Luhmann. La contingence des normes*, PUF « Droit, Éthique, Société », 1997, p. 75. Cette thèse peut être rapprochée de celle de J. Chevallier, selon laquelle le post-moderne est « hyper-moderne ».

évident que le paradigme de la complexité n'est pas le monopole de la pensée post-moderne.

De plus, au plan macro-juridique, la thèse post-moderne ne fournit pas un référent efficace pour surmonter la coexistence de rationalités plurielles⁵⁶. Comme le remarquent P. Maisani et F. Wiener, « une question n'est guère évoquée par le projet post-moderne : celui de la cohérence d'un système juridique pluraliste⁵⁷ ». La question posée à la thèse post-moderne, dans le cadre de notre étude, est donc de fournir un référent « utile » permettant de penser la complexité sociale à laquelle est confrontée la CSG et la cohérence globale du système fiscal, duquel participe la CSG. Or, dans le cadre de l'étude de la CSG, le projet post-moderne ne permet pas de dépasser le conflit entre des rationalités concurrentes, prétendant toutes à l'universalité. Cette discrétion des auteurs post-modernes constitue un des paradoxes essentiels de cette thèse, dont sont conscients même les plus ardents partisans de cette cause⁵⁸.

Penser la complexité est donc l'exigence première pour envisager les perspectives prêtées à la CSG. Mais cette exigence n'implique pas, pour autant, de se placer sur le terrain d'une revendication post-moderne. Déjà Hauriou, en son temps, plaçait cette exigence au cœur de la théorie de l'Institution⁵⁹. De même pour G. Teubner, l'analyse de la globalisation, thème central chez les auteurs post-modernes, n'implique nullement l'adhésion à cette cause⁶⁰. Cependant la critique post-moderne ne porte pas uniquement

⁵⁶ MM. Ost et van de Kerchove constituent une exception notable. Ces auteurs proposent une théorie des jeux, inspirée des thèses de von Neumann et Morgenstern, et qu'illustre la polysémie de ce terme dans la langue anglaise (*game/play*), qui soit susceptible de transcender la diversité et la complexité des relations entre les acteurs et les composantes du système juridique.

⁵⁷ Maisani, P. et Wiener, F., « Réflexions autour de la conception post-moderne du droit », art. préc., p. 456. Ces auteurs relèvent également (p. 451) que la pensée post-moderne suppose, en dernier ressort, une rationalité globale à partir du foisonnement de micro-rationalités. Cette idée montre une des limites de la proposition post-moderne, qui tend à confondre, comme toute connaissance, le réel et sa représentation, l'ordre au sens d'ordonnance et l'ordre au sens d'organisation. En cela l'alternative post-moderne semble renouer avec le constructivisme moderne, qu'elle ambitionne de dépasser.

⁵⁸ Arnaud, A.-J. et Farinas Dulce, J., *Introduction à l'analyse sociologique des systèmes juridiques*, Bruylant, 1998, p. 229 et s. Ces auteurs ne recensent pas moins de six paradoxes liés à la pensée post-moderne.

⁵⁹ Hauriou, « La théorie de l'institution et de la fondation. Essai de vitalisme social », in *Aux sources du droit. Le pouvoir, l'ordre et la liberté*, Bloud & Gay, 1933, p. 89 et s., rééd. Centre de Philosophie politique et juridique, 1986. Proche de la pensée thomiste et désireux de dépasser la « querelle entre l'objectif et le subjectif », Hauriou envisage la complexité de telle sorte qu'elle puisse dépasser le volontarisme occamien et renouer avec les conceptions aristotéliennes. Sur l'importance de la théorie institutionnelle en matières financière et fiscale cf. Bouvier, M., « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP*, n° 17, 1987, p. 188 et s.

⁶⁰ Teubner, G., « Les multiples corps du roi : l'autodestruction de la hiérarchie du droit », in *Philosophie du droit et droit économique : quel dialogue ? Mélanges en l'honneur de G. Farjat*, Frison-Roche, 1999, p. 309 et s. Pour cet auteur, avec la théorie des jeux « [...] Ost et van de Kerchove, éminents avocats de la théorie post-moderne du droit, prétendent avoir trouvé la formule dévoilant le paradoxe de la fondation du droit et permettant son analyse détaillée. Ce mérite revient pourtant à la base, à la pratique de la *lex mercatoria*, et non à la superstructure des tentatives déconstructrices de la théorie du droit. » (p. 314).

sur l'importance de la complexité et l'incapacité supposée de la pensée moderne d'en tenir compte. L'alternative post-moderne revendique également une rupture épistémologique rendue nécessaire par les mutations des sociétés contemporaines.

B. — *La rupture post-moderne*
ou l'impossibilité d'une grille d'analyse kelsénienne de la CSG ?

La revendication post-moderne ne se borne pas à une mise en évidence des phénomènes de complexité et de pluralisme qui irriguent le système juridique. Elle se présente aussi comme une rupture épistémologique liée à l'impossibilité d'analyser le système juridique à partir des schémas kelséniens. C'est au bien-fondé de cette prétention de la pensée post-moderne qu'il nous faut nous intéresser en confrontant cette prétention au mécanisme de la CSG.

Un des points essentiels de la pensée post-moderne est la mise en évidence d'un élément peu présent dans la pensée kelsénienne : la temporalité inhérente à l'appréhension du phénomène juridique⁶¹. Ainsi que le remarque A.-J. Arnaud⁶², les sociétés contemporaines connaissent une accélération du temps juridique. Cette accélération, qui caractérise, selon F. Ost, le droit post-moderne, affecte l'ensemble des secteurs de la vie sociale et invite le juriste à « une substitution de paradigme⁶³ ». Au regard de la CSG, cette accélération du temps juridique est aisément perceptible. Conçue comme un outil de fiscalisation de la protection sociale, la CSG est aujourd'hui perçue comme une modalité de réforme de l'I.R. Par ailleurs, la logique de substitution de la CSG aux cotisations sociales mise en place en 1990 a été abandonnée au profit d'une logique de stratification en 1993, avant d'être remise en place à compter de 1997. La mutabilité du dispositif de la CSG est donc difficilement contestable.

Aussi, il est évident que la CSG est « pilotée au jour le jour », au gré des changements de majorité parlementaire. Loin d'être uniquement plurielle, la rationalité globale de la CSG est également mouvante. C'est la recherche permanente de l'efficacité du dispositif qui caractérise le mieux l'économie générale de la CSG. Le dispositif de la CSG n'est donc qu'au service « d'une technique de gestion »⁶⁴. Cette accélération du temps juridique est, pour les tenants de l'alternative post-moderne, révélateur des mutations du système juridique. Le paradigme de la modernité, dans la mesure où il postule une per-

⁶¹ La dimension temporelle des normes juridiques dans l'analyse post-moderne diffère de la dimension temporelle des systèmes juridiques présente dans la pensée kelsénienne, cf. Pfersmann, O., « Temporalité et conditionnalité des systèmes juridiques », *R.R.J.* n° 1, 1994, p. 221 et s.

⁶² Arnaud, A.-J., *Entre modernité et mondialisation. Cinq leçons sur la philosophie du droit et de l'État*, op. cit., p. 159.

⁶³ Ost, F., « Le temps virtuel des lois post-modernes ou comment le droit se traite dans la société de l'information », in Clam, J. et Martin, G., *Les transformations de la régulation juridique*, op. cit., p. 423 et s., p. 423.

⁶⁴ Amselek (P.), « L'évolution générale de la technique juridique dans les sociétés occidentales », *R.D.P.* 1982, p. 276 et s.

manence des principes et des dispositifs ⁶⁵, semble invalidé. Les politiques publiques prennent le pas sur la logique juridique, et la CSG constitue un exemple parmi tant d'autres de cette accélération du temps juridique.

La thèse post-moderne relative à l'accélération du temps juridique met donc en avant l'instrumentalisation du droit fiscal, qui devient un outil destiné principalement à la réalisation de politiques publiques. C'est la raison pour laquelle F. Ost préconise une substitution de paradigme : la réalité juridique, et l'observation attentive de la CSG ne constitue pas une exception, milite en ce sens. De la même façon, la métaphore pyramidale de l'ordonnement juridique ne fournit pas une représentation adéquate du système juridique : les relations entre les normes sont plus complexes, plus enchevêtrées ⁶⁶ que celles modélisées par le juriste autrichien. Selon les tenants de la cause post-moderne, la linéarité du schéma pyramidal ne prend pas en considération les phénomènes d'interactions, de *feed-back* et les tensions existant entre les niveaux du système juridique. Au niveau de la CSG, qui est un objet d'étude relativement restreint, l'existence d'une doctrine administrative normative ⁶⁷, les jurisprudences constitutionnelles et communautaires sont une illustration de la complexité des relations entre les normes et les acteurs du système juridique.

Dans ces conditions les propositions des partisans de la thèse post-moderne invitent à un dépassement des constructions kelséniennes, jugées inaptes à rendre compte de la réalité du système juridique. C'est donc sur la base de l'observation empirique du système juridique que la pensée post-moderne propose une rupture épistémologique. Fondamentalement, la proposition post-moderne met en cause, au nom de l'observation et de la réalité du système juridique, la séparation du droit et du fait. L'instrumentalisation du droit validerait l'emprise du fait sur la norme.

Cette proposition est certes intéressante mais la revendication du pluralisme et de la complexité risque, comme l'ont justement notée P. Maisani et F. Wiener, d'entraîner une « dilution de l'objet droit ⁶⁸ ». Surtout, elle nous semble confondre théorie et sociologie juridiques. Peu importe, en définitive, que la représentation du système juridique ne soit pas conforme à la réalité du système. Critiquer l'ordonnement juridique

⁶⁵ C'est d'ailleurs au nom de la modernité, de la pérennité et de la permanence des grands principes du droit fiscal que Geny s'est opposé à la thèse de l'autonomie du droit fiscal développée par Trobatas (Geny, « Le particularisme du droit fiscal » in *Mélanges Carré de Malberg*, Duchemin, 1933, p. 195 et s., p. 197-198).

⁶⁶ Le premier emploi de ce terme nous semble être l'œuvre du Professeur Amselek (« Réflexions critiques autour de la conception kelsénienne de l'ordre juridique », *R.D.P.*, 1978, p. 5 et s., p. 13). S'inspirant des thèses de Hofstadter, MM. Ost et van de Kerchove populariseront cette expression (*Le système juridique entre ordre et désordre*, op. cit., p. 105 et s.).

⁶⁷ A titre d'exemple, il faut souligner l'existence des instructions 5 L-4-97 et 5 L-5-97, qui disposent que, pour le calcul du montant des revenus du patrimoine assujettis à la CSG, aucune compensation n'est possible entre le déficit d'une catégorie de revenus et le bénéfice d'une autre. Cette instruction qui instaure une sorte de « tunnelisation », identique à ce qui est mise en place en matière d'I.R., ajoute manifestement à la loi fiscale.

⁶⁸ Maisani, P. et Wiener, F., « Réflexions autour de la conception post-moderne du droit », art. préc., p. 452.

à partir de l'organisation de ce système est une opération aisée, mais vouée à l'échec ⁶⁹. Critiquer l'instrumentalisation de la CSG sur le fondement d'une démarche socio-juridique mettant à jour les jeux et les stratégies des acteurs du processus de décision fiscale vaut elle mise en cause de la dimension juridique des lois de finances ? En réalité, il semble que cette démarche manque son objectif de dépassement du paradigme kelsénien : cette critique n'enlève rien au bien-fondé de l'approche kelsénienne, dont l'apport principal est d'ordre épistémologique, en ce que la démarche première du juriste autrichien est la recherche d'un statut propre à la science du droit.

La construction de la théorie pure du droit est fondée sur la distinction fondamentale du *Sein* et du *Sollen*, inspirée de la loi de Hume ⁷⁰ et relayée par Kant. Kelsen estime, en effet, qu'existe une séparation radicale entre « l'être » (*Sein*) et le « devoir-être » (*Sollen*) ⁷¹, entre les faits scientifiques régis par les lois de la causalité et les normes juridiques régies par le principe de l'imputation ⁷². Il en découle ainsi que de ce que quelque chose est, on ne peut inférer que quelque chose doit être. Or c'est cette spécificité de l'objet de la science du droit que remet en cause la pensée post-moderne : en se limitant à ne considérer que la dimension instrumentale du droit, les auteurs post-modernes perdent de vue que la validité juridique est le mode spécifique d'existence des normes et, qu'au plan conceptuel, ce mode d'existence est radicalement distinct des conditions – que l'on peut analyser selon une démarche sociologique – ayant justifié du contenu des lois de finances. Dès lors, si la pensée post-moderne fournit une approche explicative particulièrement appropriée des évolutions que connaît la CSG, elle est incapable de définir la juridicité de cet ensemble normatif au regard d'une théorie du droit.

Cette dernière idée nous conduit donc à la question de la juridicité des normes fiscales. Dans l'analyse kelsénienne, la juridicité des normes s'apprécie en raison de leur appartenance à un ordre juridique, au sommet duquel se situe la norme fondamentale. L'hypothèse – ou la fiction du dernier Kelsen – de la norme fondamentale ne se situe pas dans une perspective tautologique, inspirée par un naturalisme diffus ⁷³, mais se présente comme une construction épistémologique indispensable à l'étude d'une science

⁶⁹ C'est la raison pour laquelle la critique de M. Troper relative au caractère subversif de l'interprétation des normes est bien plus opérante, dans la mesure où elle se place délibérément dans le cadre de la pensée kelsénienne cf. Troper, M., « Kelsen, la théorie de l'interprétation et la structure de l'ordre juridique », *Revue Internationale de Philosophie*, n° 138, 1981, p. 518 et s. ; « Le problème de l'interprétation et la théorie de la supra-légalité constitutionnelle », *Mélanges offerts à C. Eisenmann*, Cujas, 1975, p. 135 et s.

⁷⁰ Kelsen, « Positivism juridique et doctrine du droit naturel », in *Mélanges Dabin*, p. 147-148.

⁷¹ Kelsen, *Théorie pure du droit*, 2e éd., Bruylant, 1999, p. 13 et s.

⁷² Kelsen, *op. cit.*, p. 85 et s.

⁷³ Amsselek (P.), « Réflexions critiques autour de la conception kelsénienne de l'ordre juridique », art. préc., p. 15 et s. L'auteur semble s'inspirer des théories de Ross présentant Kelsen comme un naturaliste (cf. Billier, J.-C. et Maryoli, A., *Histoire de la philosophie du droit*, Armand Colin « U », 2001, p. 154-155). De plus, Ross, qui s'est opposé à Kelsen sur la relation entre les notions de validité et d'efficacité cf. Ross, in Grzegorzczak, C., Michaut, F. et Troper, M. (dir.), *Le positivisme juridique*, Story scientia-LGDJ, 1993, p. 323 et s., semble avoir une certaine influence sur P. Amsselek.

juridique⁷⁴. C'est donc la norme fondamentale qui, en dernière analyse, confère la juridicité aux normes juridiques. Ce premier point doit être mis en parallèle avec l'identité du droit et de l'État prônée par Kelsen.

Seul l'État, ou plus exactement les agents habilités par la puissance étatique⁷⁵, est en mesure de conférer la juridicité à une proposition normative. Tel est le sens de la formule traditionnelle selon laquelle la souveraineté se définit comme la monopolisation du droit positif par l'État⁷⁶. Dans ces conditions, les tenants de la post-modernité sont donc face à un obstacle difficilement surmontable : ils revendiquent le pluralisme, c'est-à-dire la présence de plusieurs sources productives d'énoncés à visée prescriptive ou normative, mais seule la reconnaissance d'une habilitation étatique peut investir ces propositions juridiques du caractère de droit⁷⁷. De même, ces auteurs mettent en avant la complexité du processus de décision et d'élaboration des normes. Mais que la prise de décision a fait ou non l'objet de débats, de conciliations, de tractations, cela ne change, en aucune manière, la juridicité, le mode d'existence des différentes lois de finances, dont les dispositifs régissent le système de la CSG.

En définitive, les notions de complexité et de pluralisme qui sont au cœur de la proposition post-moderne butent sur l'épistémologie kelsénienne. L'alternative post-moderne use de ces notions afin de rendre compte de la place de l'État dans l'évolution des régulations juridiques qui semble se renouveler. Toutefois, au regard de la méthode juridique, la construction kelsénienne de la norme fondamentale, les critères de juridicité sont loin de devoir céder la place devant une hypothèse post-moderne peu assurée⁷⁸.

⁷⁴ Troper, M., « La pyramide est toujours debout ! Réponse à P. Amselek », *R.D.P.*, 1978, p. 1523 et s., p. 1536.

⁷⁵ Cette précision est indispensable pour éviter d'opposer les organes aux normes dans la structuration des systèmes juridiques cf. Pfersmann, O., « Carré de Malberg et la hiérarchie des normes », in Beaud, O. et Wachsmann, P. (dir.), *Annales de la Faculté de droit de Strasbourg, La science juridique française et la science juridique allemande de 1870 à 1918*, Presses universitaires de Strasbourg, n° 1, 1997, p. 295 et s., p. 304-305. L'auteur estime que l'organe ne peut être opposé à la norme, dans la mesure où l'organe « est une structure normative d'habilitation ».

⁷⁶ Beaud, O., *La puissance de l'État*, PUF « Léviathan », 1994, p. 197 et s. ; Chaltiel, F., *La souveraineté de l'État et l'Union Européenne. L'exemple français*, LGDJ, 2000, p. 25 et s. Dès lors, l'arrêt de la CJCE du 15.02.2000 ne porte pas atteinte à la souveraineté de la France dans la conduite de sa politique fiscale nationale, puisque c'est par un fait de souveraineté – les traités communautaires – que la France a accepté la compétence de la Cour.

⁷⁷ Cette hypothèse est liée aux propriétés auto-régulatrices et auto-créatrices du système juridique mises en évidence par Kelsen, dans le cadre d'une définition de la théorie dynamique du droit. « Car le droit - et c'est une originalité extrêmement importante qu'il présente - règle lui-même sa propre création et sa propre application » (Kelsen, *Théorie Pure du Droit*, 1999, *op. cit.*, p. 78). Il s'ensuit que c'est le droit, et lui seul, qui est en mesure de déterminer – ou de dénier – la qualité de droit.

⁷⁸ La vigueur de la critique kelsénienne des sources du droit est évocatrice de la distinction entre les notions de pluralisme normatif et de pluralisme juridique et de la confusion de ces deux distinctions qu'opère l'usage de la notion de source du droit. (Kelsen, *Théorie pure du droit*, 1999, *op. cit.*, p. 234-235). La polysémie de l'expression de sources du droit est parfaitement mise en lumière par le Professeur Amselek : « les sources du droit [...], ce sont les modes d'édiction, de création des normes juridiques ; mais, en même temps et indivisiblement [...] ces modes de création sont donneurs de valeur ou de validité » (Amselek, P., « Brèves réflexions sur la notion de sources du droit », *Arch. philo. droit*, 1982, p.

Comme le remarque D. de Bechillon, il faudrait pour cela que l'État cède la place à des sources de normativités plus importantes ⁷⁹. Or, en matière fiscale, cette hypothèse semble difficilement réalisable à brève échéance ⁸⁰, tant l'impôt et l'État sont étroitement liés, chacun participant de la légitimation et de la fondation de l'autre.

CONCLUSION

Au terme de cette étude, c'est à un bilan mitigé qu'aboutit la confrontation de la post-modernité et de la fiscalité au travers de la CSG. Certes, l'objet de cette étude peut sembler quelque peu paradoxal, mais cette confrontation des notions de post-modernité et de fiscalité s'avère pourtant indispensable pour apprécier la valeur prédictive et la pertinence explicative du concept de post-modernité.

En effet, l'impôt a, par essence, vocation première à fournir des moyens financiers à la collectivité. L'efficience est donc le premier objectif du droit fiscal, elle en est son fondement même. Pour assurer sa pérennité, tout système fiscal doit ainsi présenter, pour parler avec les partisans de la théorie autopoïétique, une importante « ouverture cognitive », rendant difficile l'appréhension de sa rationalité et de sa conformité aux caractéristiques du droit moderne. Pourtant, cet objectif n'emporte pas l'abandon des préceptes de la modernité, telle que l'entend la doctrine philosophique. En d'autres termes, le droit fiscal serait nécessairement un droit a-moderne, dans lequel la rationalité serait toujours à repenser, sans pour autant que l'on renonce aux vertus individualistes et rationalistes de la pensée moderne.

Par ailleurs, la valeur descriptive de l'hypothèse post-moderne ne se double qu'imparfaitement d'une pertinence explicative. Les notions de complexité et de pluralisme n'impliquent pas de renoncer au cadre épistémologique kelsénien : le caractère simple et linéaire de la pyramide kelsénienne ne correspond que très imparfaitement à l'organisation du système juridique, mais cet ordonnancement constitue une hypothèse difficilement surmontable, dans la mesure où il permet la conceptualisation de l'objet d'étude de la théorie juridique. C'est donc la difficulté de l'alternative post-moderne quant à la détermination de la clôture du système juridique qui rend difficile la proclamation d'une nouvelle ère juridique et partant d'une approche renouvelée de la fiscalité.

251 et s., p. 253). Il y a donc un pluralisme normatif mais, en aucun cas, de pluralisme juridique : c'est la raison pour laquelle l'usage de l'expression de « pluralisme juridique » est abusif, au plan méthodologique, et donc d'un emploi particulièrement critiquable chez les auteurs proches des thèses post-modernes cf. Commaille, J., « Normes juridiques et régulation sociale : retour à la sociologie générale », in Chazel, F. et Commaille, J., *Normes juridiques et régulation sociale*, LGDJ « Droit et Société », 1991, p. 13 et s.

⁷⁹ De Bechillon, D., « La structure des normes juridiques à l'épreuve de la post-modernité », art. préc., p. 74-75.

⁸⁰ Le risque est présent à l'esprit de G. Teubner, (« Les multiples corps du roi : l'auto-destruction de la hiérarchie du droit », art. préc.) pour cet auteur, l'hyper développement du système économique mondial et l'atrophie du système politique global mettent en cause la souveraineté des États et laissent la place à un système au sein desquels les rationalités contradictoires de chacun des sous-systèmes sociaux ne peuvent être surmontées.