

IMPÔT ET COMMUNS

Katia WEIDENFELD

Professeur d'histoire du droit, École nationale des chartes

Mots-clés : impôt, commun.

Keywords: tax, commons.

Évoquer l'impôt dans un colloque dédié aux « *commons* » révèle un paradoxe.

D'un côté, l'inscription de la question fiscale dans les interrogations suscitées par le concept du commun ne fait aucun doute. La théorie classique de l'impôt – et sa matérialisation dans les règles constitutionnelles ou les stratégies de légitimation – repose sur l'idée que de l'impôt est une ressource dont le renouvellement doit être assuré collectivement grâce à la contribution de tous. Destiné à un usage commun, il a vocation à être disponible pour tous. Par ailleurs, particulièrement depuis la Révolution, l'idée que ses règles de gouvernance doivent être définies en commun, sous l'égide des représentants de la Nation, est tenue pour essentiel. La première partie de ce texte donnera quelques illustrations rapides de ces parentés entre les principes fondamentaux de la fiscalité et la problématique des communs (I).

Néanmoins, d'un autre côté, les réflexions sur le commun ont à peine effleuré la matière fiscale¹. De manière significative, le très beau dictionnaire des *Biens communs*² ne comporte pas d'entrée « impôt ». La fiscalité est même regardée, par excellence, comme ce qui loin d'être une chose commune – au sens où il échapperait à une propriété individualiste et absolue – est un bien et un droit possédés privativement par l'État. De fait, l'impôt continue à porter l'empreinte du fisc, ce sac où était déposé

1. L'impôt est essentiellement envisagé comme un outil pour éviter l'absolutisme du droit de propriété et permettre une resocialisation des richesses, cf. J.-P. Chazal, « La propriété : dogme ou instrument politique ? », *Revue trimestrielle de droit civil*, 2014-12, n° 4, p. 763-793.

2. M. Cornu, F. Orsi et J. Rochfeld (dir.), *Dictionnaire des biens communs*, Paris, 2017.

La revue du Centre Michel de L'Hospital, n°19, 2019

l'argent dû au prince et qui a, au Moyen Âge, servi d'opérateur pour l'appropriation par l'État des choses communes³. De manière symptomatique, les émeutes antifiscales des XIX^e et XX^e siècles demeurent des révoltes antiétatiques⁴. Le commun, à l'œuvre dans la fiscalité, ne parvient pas à percer sous le public ; pire, la mainmise de l'État sur l'impôt fait obstacle à la survivance d'un commun⁵. Cette capture par l'État de ce qui est apparu originellement sous la catégorie du bien commun peut bien sûr être analysée comme un accident politique dû à une insuffisante effectivité du contrôle et du débat parlementaire. Mais ces dysfonctionnements ne sont pas seuls à expliquer le recul de la destination commune de l'impôt. Les efforts gouvernementaux pour assurer le consentement à l'impôt se sont également traduits par l'adoption de dispositifs destinés à atténuer les rigueurs de la loi. Des marges de manœuvre sont reconnues à l'administration ou à certains contribuables qui acquièrent ainsi d'importants pouvoirs sur la gouvernance de l'impôt. Nous en examinerons quelques figures dans la deuxième partie (II).

I. Le commun aux fondements de l'impôt

L'impôt est, à l'origine, pensé comme une ressource dont l'usage doit profiter à tous. Le bien commun est en effet classiquement la mesure de la légitimité de la fiscalité. Au XIII^e siècle, le pouvoir fiscal des communautés d'habitants s'affermi autour du *comù*, « impôt commun, levé sur tous, destiné aux besoins de la communauté »⁶. L'appropriation par le pouvoir royal de cette prérogative aux derniers siècles du Moyen Âge conserve ce cadre conceptuel. C'est l'horizon du bien commun, et lui seul, qui permet de dépasser le principe selon lequel le roi doit vivre du sien pour ancrer à son profit la prérogative de lever l'impôt⁷. Bien que sous l'Ancien régime, l'impôt soit régulièrement levé pour répondre aux besoins militaires de l'État, les théoriciens le subordonnent – sauf à y voir l'expression d'un pouvoir arbitraire – à un impératif social et partagé. La capture de l'impôt par l'État est contingente, tandis que son affectation au commun est principielle. Au XVII^e siècle, Domat écrit ainsi que « le bien commun rend juste l'imposition et la levée des tributs que les besoins de

-
3. G. Leyte, *Domaine et domanialité publique dans la France médiévale (XI^e-XV^e siècles)*, Strasbourg, 1996, p. 59 et s.
 4. G. Noiriel, *Une histoire populaire de la France. De la guerre de Cent Ans à nos jours*, Paris, 2018, note. p. 631 ; N. Delalande, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, 2011, not. p. 193 s.
 5. Sur les liens entre commun et État, voir notamment P. Dardot et C. Laval, *Commun. Essai sur la révolution au XXI^e siècle*, Paris, 2014, p. 92 et s.
 6. F. Garnier, *Un consulat et ses finances : Millau (1187-1461)*, Paris, 2006, p. 165 et s.
 7. Voir par exemple, G. Post, *Studies in Medieval Legal Thought: Public Law and the State*, Princeton, 1964, 1100-1322, p. 20 et s ; L. Scordia, « Le roi doit vivre du sien ». *La théorie de l'impôt en France (XIII^e-XV^e siècles)*, Paris, 2005.

l'État rendent nécessaires »⁸. Cette finalité de l'impôt est à nouveau recueillie par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen qui définit l'impôt, en son article 13, comme une « contribution commune », destinée à financer une force publique instituée pour « l'avantage de tous »⁹.

L'impôt est non seulement pensé comme un moyen matériel pour la communauté de satisfaire ses besoins collectifs, mais, avant même l'avènement de la modernité démocratique¹⁰, c'est aussi un symbole de la solidarité du groupe social, au niveau local puis, avec la mise en place d'une fiscalité d'État, à celui du royaume qu'elle permet de défendre¹¹. Avec la mise en place d'impôts déclaratifs, et tout particulièrement avec la création des impôts sur le revenu, la déclaration s'impose comme un rituel traduisant l'appartenance à une communauté¹².

Enfin, on le sait, l'impôt se réclame d'une gouvernance commune. Si le roi de France est parvenu, à partir du xv^e siècle et non sans résistances¹³, à se passer du consentement des États pour lever l'impôt de sa propre autorité, cette pratique a miné la légitimité de la fiscalité d'Ancien régime. Depuis 1789, la nécessité d'une dimension collective dans la gestion de l'impôt est affichée avec fermeté. Même si elle passe par la représentation nationale, la gouvernance commune de l'impôt est un élément cardinal du contrat social : depuis la Révolution, aucune Constitution n'a d'ailleurs manqué d'afficher solennellement la prérogative du Parlement en matière fiscale – qu'il s'agisse de consentir à l'impôt, d'organiser son prélèvement ou de décider son emploi.

Il n'est donc pas étonnant que le lien entre l'impôt et le commun soit régulièrement mis en exergue par les pouvoirs publics pour lutter contre la résistance fiscale. Des efforts sont en effet régulièrement déployés, en France notamment, pour convaincre les citoyens de penser l'impôt en termes de ressources disponibles pour tous et dont il faut assurer collectivement le renouvellement. Dès la fin du XIX^e siècle, un catéchisme fiscal se développe pour mettre à bas le « vieux dicton populaire »¹⁴, qui est tenu pour généralement reçu notamment dans les milieux ruraux¹⁵, selon lequel « Voler l'État,

8. J. Domat, *Les lois civiles dans leur ordre naturel, le droit public et « legum delectus »*, Paris, éd. 1723, vol. 2, p. 27.

9. La Constitution du 4 novembre 1848 affirme également expressément, à son article 15, que « tout impôt est établi pour l'utilité commune ».

10. Pour la période postérieure, cf. N. Delalande, *Op.cit.*

11. Pour une synthèse, cf. A. Rigaudière, *Histoire du droit et des institutions dans la France médiévale et moderne*, Paris, 2018, note. p. 479 et s. Voir aussi M. Bouvier, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs* n° 151, novembre 2014, p. 27-34.

12. J. Slemrod, *Why People Pay Taxes : Tax Compliance and Enforcement*, Michigan, 1992 ; voir aussi M. Laperdrix, O. Poncet, K. Weidenfeld (dir.), *Déclarez vos revenus ! Histoire et imaginaire d'un instrument fiscal, XVIII^e-XXI^e siècle*, Paris, à paraître en 2019.

13. Voir J. Krynen, *L'Empire du roi. Idées et croyances politiques en France XIII^e-xv^e siècles*, Paris, 1993, p. 415 et s.

14. Jourdeuil, *Du mouvement politique en France depuis 1789 à nos jours*, Toulon, 1869, p. 37.

15. Courrier d'Eugène Veron, « De la littérature à la campagne », *Revue de l'instruction publique, de la littérature et des sciences en France et dans les pays étrangers*, 5 janvier 1865, n° 40, p. 102.

c'est voler personne ». Au contraire, répètent les cours d'instruction civique¹⁶ de la Troisième République : « faire tort à l'État, c'est faire tort à tout le monde »¹⁷. « Si tu ne mets pas dans la bourse commune ce que la loi veut que tu y mettes, comprends-tu que tu voles tous les autres qui y mettent avec toi ? Ne profites-tu pas, toi aussi, des routes, des chemins de fer, des canaux, de la sécurité publique et de l'administration générale ? »¹⁸. Ce travail d'éducation du peuple à penser l'impôt comme « un commun » apparaît également, dans les années 1980 et 1990, à travers certaines missions conduites par la direction générale des relations avec le public du ministère des Finances. Si, lors de sa création en mai 1977 – dans un contexte encore marqué par le CID-UNATI –, son objet essentiel est l'apaisement des relations entre les contribuables et l'administration fiscale¹⁹, elle développe ensuite des actions destinées à mieux faire accepter l'impôt, dans son principe. Le ministère de l'Économie finance par exemple des campagnes publicitaires destinées à faire connaître les biens communs financés par l'impôt ; entre 1980 et 1984, la dernière page de la notice d'information de la déclaration de revenus est ainsi mobilisée pour informer les contribuables de l'utilisation des recettes fiscales²⁰.

Les efforts de communication restent en revanche beaucoup plus ténus en ce qui concerne la gouvernance de l'impôt. Tout se passe comme si les gouvernements successifs s'en rapportaient exclusivement, pour affermir les structures de gouvernance, à la règle constitutionnelle du consentement de la Nation à l'impôt, par l'intermédiaire de ses représentants. Pourtant, comme on va le voir, par le jeu d'autres dispositions juridiques, bien des décisions en matière fiscale leur échappent.

II. Des failles dans la gouvernance collective de l'impôt

La disparition du contribuable citoyen au profit de l'administré assujéti, à compter du Directoire, est souvent rapportée au développement de l'administration fiscale et à l'émergence d'une fiscalité destinée à financer avant tout les besoins d'un État admi-

16. Des organisations de jeunesse catholique prêtent également main-forte à la diffusion de ce message. Ainsi, au mois de mai 1922, le bulletin mensuel de la Fédération de la jeunesse catholique de Roubaix, *L'Effort*, invite ses lecteurs à réagir au « fait suggestif » suivant : « voler l'État, ce n'est pas voler » (p. 92). Le bulletin du mois de juillet 1922 publie et analyse les réponses (p. 136 et p. 149).

17. O. Pavette, *La morale mise à la portée des enfants*, Paris, 1899, p. 34 ; L. Carrau, *Cours de morale pratique*, 1892, p. 130.

18. *Le Nord sténographique et pédagogique*, 1903, p. 40. Voir aussi F. Buisson, *Leçons de morales à l'usage de l'enseignement primaire*, trente-septième leçon, Paris, 1926, p. 178 et s.

19. G. Delorme, *De Rivoli à Bercy. Souvenirs d'un inspecteur des finances 1952-1998*, Paris, 2000, note. p. 209 et s.

20. Le 28 août 1986, le directeur général des relations avec le public, Lucien Meadel, suggère d'utiliser le verso de l'enveloppe d'expédition des imprimés de déclaration des revenus pour imprimer les informations qui figuraient jusqu'en 1984. Mais il ne semble pas que cette proposition ait eu une suite, Centre des Archives économiques et financières, B 71332/1.

nistratif²¹. Dans cette représentation, la citoyenneté fiscale est dévorée par le budget, dont le serviteur prend les traits d'une poire sous la Monarchie de Juillet, ou ceux du ministre des Finances sous la IIIe République²². Mais la question de l'affectation de l'impôt n'est pas seule susceptible de miner sa figure commune.

La gouvernance de l'impôt révèle en effet également la reconnaissance à l'administration d'un important pouvoir de décision autonome, susceptible de contrarier la gestion commune de l'impôt. Les marges de manœuvre administratives ne sont certes pas générales, mais leurs manifestations sont suffisamment diverses pour être relevées.

Celles-ci concernent d'abord la détermination de l'impôt et de son calcul. Comme on l'a dit, celle-ci revient, en principe, dans son intégralité à la Nation par la voix de ses représentants. En pratique, toutefois, l'accent mis continûment, depuis l'après-Première Guerre mondiale, sur le développement des modes de collaboration entre les fonctionnaires du fisc et les contribuables a conduit les gouvernements à doter les premiers de nouveaux pouvoirs.

Leur traduction la plus nette est l'émergence à leur profit d'un pouvoir normatif de fait, à travers la notion de doctrine fiscale opposable à l'État et à la Nation. Consacrant les pratiques des contrôleurs fiscaux, la loi du 28 décembre 1959 les sécurise en donnant aux contribuables l'assurance que les réponses données à leurs demandes de renseignements ne pourraient être remises en cause à l'occasion d'un contrôle. Ce dispositif, qui a été étendu depuis lors à plusieurs reprises²³, était essentiel à l'institution des agents de l'État comme opérateurs de confiance dans l'impôt. Mais, dans le même temps, il revient à remettre à l'administration fiscale le droit d'interpréter la loi fiscale, dans un sens parfois assez différent de celui imaginé par le législateur. Ce « risque juridique », consciemment assumé, peut répondre à la volonté de simplifier des règles dont les principes, trop sophistiqués, risqueraient d'accentuer le refus de l'impôt²⁴. Mais il est également parfois exercé dans le but d'accorder un avantage spécifique à certaines catégories de personnes, sans requérir l'onction parlementaire ; on peut, par exemple, penser à la « décision » du 11 janvier 1960 par laquelle le secrétaire d'État aux finances, à l'époque M. Valéry Giscard d'Estaing, écrivant au président du Conseil constitutionnel alors en exercice, M. Léon Noël, admettait que la moitié de l'indemnité perçue par les membres du Conseil constitutionnel puisse

21. R. Carrier, « Le citoyen : sujet de droit fiscal de 1750 à nos jours », *Sujet et citoyen : Actes du Colloque de Lyon (septembre 2003)* [en ligne], Aix-en-Provence : Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2004, p. 375-382.

22. Voir la caricature du « tonneau des Danaïdes » parue le 18 décembre 1833 dans *Le Charivari* ou celle du budget parue le 5 juillet 1890 dans *Le Don Quichotte* et reproduites par N. Delalande, *Op. cit.*, après la page 208.

23. Voir en dernier lieu la loi dite « ESSOC » n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

24. C'est, par exemple, par ces motifs que l'instruction 5 F-1-99 du 30 décembre 1998 justifie d'autoriser les musiciens à fixer forfaitairement à 14 % de leurs revenus le montant des annuités d'amortissement des instruments de musique et des matériels techniques à usage professionnel.

être soustraite à l'impôt sur le revenu²⁵. Pour asseoir le consentement à l'impôt, la gouvernance collective de celui-ci a été érodée par la reconnaissance de prérogatives exorbitantes à l'administration.

Le contrôle du respect des obligations fiscales par les contribuables est également dans la main de l'administration. Cette maîtrise ne résulte pas seulement de la possibilité pour le ministère des Finances et ses agents de déterminer les cibles des contrôles, dans un contexte de raréfaction des ressources humaines. Il tient également aux possibilités de traitement différencié des illégalismes repérés par l'administration fiscale. Celle-ci dispose en effet d'une liberté d'appréciation, destinée à tenir compte des situations spécifiques, ou, plus pragmatiquement, à faciliter le recouvrement de l'impôt. Cette marge de manœuvre se traduit notamment par la possibilité pour l'administration de conclure des transactions ou d'accorder des remises aux contribuables ayant manqué à certaines de leurs obligations. Néanmoins, comme l'a encore récemment relevé la Cour des comptes, cette faculté fait l'objet de pratiques très hétérogènes et surtout d'une transparence très lacunaire qui interdit, en pratique, la possibilité pour le Parlement de vérifier les conditions de son exercice²⁶.

Les pratiques répressives en matière de fraude fiscale illustrent encore cette gestion différenciée des illégalismes²⁷. En théorie, la pénalisation des manquements (graves) à l'impôt a pour fonction symbolique de manifester l'atteinte à la communauté résultant de la défaillance d'un contribuable à ses obligations. Néanmoins, l'administration maîtrise presque entièrement cette procédure ; en pratique, il s'agit bien davantage d'un outil entre les mains du fisc pour lui permettre de défendre ses propres intérêts que d'une arme destinée à manifester le caractère commun de l'impôt. L'administration dispose ainsi d'une très grande liberté dans le choix de poursuivre, ou non, pénalement un contribuable. Au début du XIX^e siècle, lors de la réintroduction d'un mécanisme de sanctions pénales en matière d'imposition indirecte et dans un contexte de défiance persistante à l'égard de juges qui, quelques décennies auparavant, avaient fait obstacle à la réforme fiscale, l'administration se voit accorder la pleine maîtrise de la saisine, ou non, de l'institution judiciaire²⁸. Étendu aux impôts directs en 1920, ce système est alors conçu comme une garantie pour le contribuable : l'expérience en matière de contributions indirectes montre en effet, comme l'explique le ministre des Finances à l'occasion des débats législatifs, que celle-ci n'engage jamais de poursuites « d'une façon irréfléchie ». D'emblée, le principe d'un circuit hiérarchique interne au ministère des Finances avant la plainte s'instaure ; il n'y a de plainte « que si le contrôleur,

25. E. Lemaire, « À propos de quelques problèmes juridiques entourant le régime indemnitaire des membres du Conseil constitutionnel », *Jus Politicum*, « Actualités », mis en ligne le 3 décembre 2018 < <http://juspoliticum.com/article/A-propos-de-quelques-problemes-juridiques-entourant-le-regime-indemnitaire-des-membres-du-Conseil-constitutionnel-1267.html> >.

26. Cour des comptes, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer », *Rapport public annuel*, février 2018.

27. Cf. A. Spire et K. Weidenfeld, *L'impunité fiscale. Quand l'État brade sa souveraineté*, Paris, 2015.

28. Cour de cassation, 30 juin 1820, M. 11, 151 et 154.

après avoir pris l'attache de son directeur départemental, qui, dans les cas graves, prendra, cela va sans dire, l'attache du directeur général, reconnaît que les faits sont suffisamment graves et qu'ils dénotent une mauvaise foi suffisamment évidente »²⁹. De fait, cet entonnoir trie les fraudes de manière très active : moins de mille affaires par an sont portées devant les juridictions correctionnelles, alors que l'administration qualifie environ 15 000 manquements fiscaux d'intentionnels. Ce monopole de l'administration sur le déclenchement des poursuites – couramment appelé « verrou de Bercy » – a été légèrement entamé par l'article 36 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 qui prévoit la dénonciation obligatoire au procureur de la République des fraudes supérieures à 100 000 euros et qui ont été qualifiées de particulièrement graves lors du contrôle fiscal. Mais, contrairement à son affichage, ce dispositif ne met pas fin à la liberté, dont dispose le fisc, d'user, ou non, de la répression pénale à sa guise : c'est en effet à lui que revient la qualification déclenchant la dénonciation automatique...

Pour ménager le consentement à l'impôt ou en assurer une meilleure acceptation par les citoyens, l'administration s'est ainsi vu remettre un rôle essentiel dans la gestion de l'impôt. Elle ne se contente pas d'exécuter les règles fixées par la représentation, mais a également pour mission d'opérer la conciliation entre celles-ci et la pratique, en transigeant sur leur contenu ou leur respect.

Outre cette première atteinte au principe de gouvernance collective de l'impôt, certains particuliers, ou groupes de particuliers ont conquis un rôle prédominant dans le choix des dépenses fiscales. Il ne s'agit pas ici d'interroger la réalité et l'authenticité du débat parlementaire, ou le poids que pourraient y peser certains lobbys. Il ne s'agit pas non plus d'évoquer les niches fiscales, en ce qu'elles profiteraient à quelques-uns et non pas à la collectivité. En effet, l'ambition des dépenses fiscales, comme de toute dépense publique, est que l'avantage consenti à quelques-uns rejaillisse sur l'ensemble de la collectivité. Certes, cette vision est parfois fictive et il est dans notre système fiscal, des dépenses dont personne n'ose soutenir qu'elles servent la finalité qui les légitime sur le papier. D'ailleurs, chaque année, le gouvernement met fin des dépenses fiscales jugées inefficaces ; le projet de loi de finances pour 2019 supprime par exemple cinq de ses mesures – qui représentent toutefois un total de 30 à 40 millions d'euros – ce qui reste cependant très modeste par rapport au chiffre total des dépenses fiscales (100 milliards d'euros l'année dernière et vraisemblablement un peu plus cette année)³⁰. Mais cette problématique est un accident de la dépense fiscale, alors que celle dont il va être question dans les lignes qui suivent remet parfois en cause, dans son principe même, le caractère collectif de l'emploi de l'impôt. La décision d'instituer un avantage fiscal au profit de ceux qui réaliseront telle ou telle dépense, plutôt que de la financer directement, se justifie, en théorie, par la volonté de laisser les contribuables déterminer eux-mêmes précisément l'emploi des deniers publics. La représentation nationale définit un horizon des possibles – par exemple,

29. Ministre des Finances, *JO débats*, 22 février 1924 p. 937.

30. *Voies et moyens*, t. II.

le financement d'entreprises, de syndicats ou d'associations présentant certaines caractéristiques – au sein desquels les contribuables sont libres de choisir. L'affectation précise de la dépense fiscale – au profit de telle association, de tel syndicat ou de telle entreprise – est ainsi orientée par les décisions individuelles. Si chaque contribuable avait la même capacité de dépenses, l'addition de ces choix individuels pourrait, à la limite, être regardée comme l'équivalent d'un choix collectif. Mais ce n'est évidemment pas le cas. À titre d'illustration, si environ 60 000 entreprises (sur 2,3 millions recensées en 2017) bénéficient du dispositif fiscal d'incitation au mécénat, 24 d'entre elles profitent de près de la moitié des 900 millions d'euros de dépense fiscale³¹ ; autrement dit, ces 24 entreprises ont choisi les actions culturelles ou sportives dans lesquelles l'État a investi plus de 400 millions d'euros. Certaines techniques fiscales viennent en outre parfois renforcer l'effet de concentration : c'est le cas, s'agissant des mesures destinées aux particuliers, lorsque l'avantage prend la forme d'une réduction d'impôt (qui ne profite qu'aux personnes imposées) ou est consenti au titre d'un impôt acquitté par un nombre restreint de personnes (tel l'impôt sur la fortune immobilière). Au total, les contribuables les plus imposés ou les aisés captent l'essentiel de la capacité d'orientation de la dépense fiscale. Loin de réaliser une gestion collective de la ressource, la dépense fiscale – du moins lorsqu'elle est déterminée par un choix du contribuable – recrée, par principe, une forme de démocratie censitaire où chacun n'a de voix qu'à hauteur de sa richesse.

En dépit des efforts des pouvoirs publics pour affirmer la dimension commune de l'impôt, ceux-ci favorisent des forces contraires qui assurent la mainmise de l'administration, parfois au profit de certains particuliers, sur la gestion de l'impôt. Ces tendances à l'appropriation de la fiscalité visent, au moins en partie, à répondre à la résistance fiscale en autorisant une négociation sur la contribution. La pacification temporaire qu'elles autorisent déstabilise cependant le socle sur lequel repose la légitimité originelle du prélèvement : celui d'être consenti par tous, pour le bien commun. Si le thème des « communs » est volontiers utilisé pour promouvoir une réorganisation de la sphère de production et des échanges autour de coopératives et d'espaces urbains autogouvernés se substituant aux prélèvements fiscaux³², le potentiel à l'œuvre dans cette notion multiforme de « communs » pourrait aussi être mobilisé pour réfléchir autrement l'institution fiscale. Il s'agirait non d'anéantir le principe de l'impôt comme outil de solidarité sociale, politique et territoriale, mais de refonder le consentement à l'impôt sur une gouvernance collective qui ne résulte pas seulement des grands principes constitutionnels, mais également des règles d'application quotidienne.

31. Cour des comptes, « Le soutien public au mécénat des entreprises. Un dispositif à mieux encadrer », novembre 2018.

32. Cf. A. Spire, *Résistances à l'impôt. Attachement à l'État. Enquête sur les contribuables français*, Paris, 2018, p. 277.