

**À L'OMBRE DU POSITIVISME :
QUELLE PLACE POUR UNE DOCTRINE DE LA JUSTICE FISCALE PROPRE AUX
JURISTES FISCALISTES (XIX^E-XX^E SIÈCLE) ?**

Fabrice BIN

Maître de conférences de droit public, Université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC

INTRODUCTION – GÉNÉALOGIE DE LA DOCTRINE JURIDIQUE DE LA JUSTICE FISCALE

En matière d'impôt comme de toutes choses, la justice est à la fois un sentiment (bien que ce soit l'injustice qui soit ressentie) et un principe moral de la conformité de la rétribution au mérite, de la conformité au droit. D'ailleurs, pour les jusnaturalistes, la justice constitue l'objet même du droit. Si ce courant doctrinal, dans ses diverses acceptions, est largement daté, il a contribué à faire de la question de la justice fiscale un concept central en droit fiscal. Mais justement de quel droit fiscal parlons-nous ? Le droit fiscal contemporain est largement de construction scientifique récente (XX^e siècle tout au plus). La présente contribution a ainsi pour objet d'observer comment le concept de justice fiscale a été progressivement écarté (au moins formellement) du discours doctrinal ayant bâti la science fiscale en tant que science juridique. En guise d'introduction à notre propos, il nous faut procéder à deux séries d'observations préalables : relativement au contexte, puis au contenu du sujet.

Concernant le contexte du sujet, il faut observer deux choses : la prédominance des économistes en la matière et l'assimilation contemporaine du débat sur la justice fiscale au débat sur l'impôt sur le revenu. En effet, pendant toute la période qui nous intéresse, les économistes sont les principaux auteurs à parler de fiscalité au travers de la justice fiscale. D'abord parce que l'auteur incontournable en la matière, que tous citent, est Adam Smith. La justice est la première de ses quatre maximes fiscales¹. Ensuite parce que les principaux auteurs fiscaux sont des économistes qui analysent et critiquent le droit existant en faisant systématiquement référence au concept de justice fiscale. Parmi les financiers célèbres il faut ainsi citer Paul Leroy-Beaulieu², Léon Say³, Dalla Volta⁴, Mérigot⁵. Les théories que les économistes ont développées au XVIII^e et XIX^e siècles sont toujours des références⁶.

Sur l'assimilation dans notre période entre la « justice fiscale » et la controverse sur l'impôt moderne sur le revenu (IR), il suffit de consulter les ouvrages et publications ayant pour sujet la justice fiscale au début du XX^e siècle : leur principal objet est de se prononcer pour⁷ ou contre⁸ l'IR.

¹ V. sa *Richesse des nations*, Liv. V, chap. II.

² V., par ex. outre son *Traité de science des finances*, son article « Le Projet d'impôt personnel et progressif sur le revenu et le droit fiscal moderne », *Rev. des Deux Mondes*, t. 39, 1907, pp. 314-350.

³ Contrairement à ce que feront les juristes après lui, SAY milite pour la séparation entre « l'idée de justice » et celle de l'égalité : *Les solutions démocratiques à la question des impôts*, conf. faites à l'école des sc. po., Guillaumin, 1886, t. 1^{er}, p. 6 sq.

⁴ R. DALLA VOLTA, « La justice dans l'impôt », *RDP* 1895, pp. 280-291. Dalla Volta était professeur à Florence.

⁵ J.-G. MÉRIGOT, « La justice fiscale: variations sur un thème connu », *RSF* 1955, pp. 56-75. Il fut le dernier directeur de la *Revue de science financière*.

⁶ Pour une synthèse comparative de la théorie contractualiste de l'impôt-échange et de la théorie de l'impôt-solidarité: v. M. BOUVIER, « Justice fiscale, légitimité de l'État et société postmoderne », *RFFP* n°124, nov. 2013, pp. 15-27.

⁷ En Belgique, l'adoption de l'IR est ainsi préparée par le secrétaire du roi J. INGENBLEEK, *La justice dans l'impôt*, Berger-Levrault, 1918, 310 p.

Concernant le contenu de notre sujet, tout d'abord, peut-on parler de doctrine fiscale juridique au XIX^e siècle quand on sait que la « *montée de la substance juridique*⁹ » n'a eu lieu qu'au XX^e siècle ? Et bien justement, il s'agit d'observer la naissance d'une doctrine fiscale spécifiquement juridique, se distinguant progressivement depuis le XIX^e siècle des théories principalement économistes sur la justice fiscale.

Ensuite, de quelle « justice fiscale » parlons-nous ? Certainement pas d'une conception spécifique aux juristes puisque la justice est relative mais cela n'invalide pas pour autant le sujet. Il s'agit moins ici d'identifier une doctrine de la justice fiscale propre aux juristes que d'identifier un ou des discours sur la justice fiscale propre aux juristes.

I - LA JUSTICE FISCALE DES UNIVERSITAIRES : À LA RECHERCHE D'UNE JUSTICE ADAPTÉE À L'ÉTAT MODERNE

La doctrine proprement juridique en matière de fiscalité étant récente¹⁰, au XIX^e siècle, années de formation dans la présente étude, la doctrine économique est prépondérante et, chez les juristes, en simplifiant à grands traits, les privatistes défendent une justice fiscale protégeant le droit de propriété (A). Les publicistes vont développer des positions positivistes plus originales spécialement dans la première partie du XX^e siècle (B).

A - les privatistes fiscalistes (du XIX^e siècle): une justice fiscale marquée par la défense de la propriété et la méfiance à l'égard de l'impôt

Avant de nous attacher plus particulièrement à deux auteurs, dressons le contexte général dans lequel leurs pensées se sont développées.

Avant qu'une doctrine spécifiquement juridique se développe, le domaine de la fiscalité est donc largement préempté par la science économique¹¹ s'appuyant sur Smith¹². Celle-ci, largement libérale, et la doctrine privatiste des spécialistes de l'enregistrement – première véritable doctrine juridique fiscale – se renforcent mutuellement dans la défense d'une vision de la fiscalité appuyée sur la Déclaration de 1789 et toute entière liée à la défense du droit de propriété¹³. L'auteur de référence en la matière pendant tout le XIX^e siècle est Thiers, juriste très attaché au système fiscal révolutionnaire

⁸ V. E. baron D'EICHTHAL (économiste, poète, administrateur de société, pdt de Sc. po. de 1912 à 1936), « La justice dans l'impôt », *RPP*, t. XXXI, 1902, pp. 461-477. A. ACHARD, *La justice dans l'impôt*, Dürr-Briedel-Fischbacher, 1904, 224 p.

⁹ J.-J. BIENVENU reprend une formule de Hauriou : v. J.-J. BIENVENU et Th. LAMBERT, *Droit fiscal*, Puf, 4^e éd. 2010, p.18.

¹⁰ V. la magistrale thèse du professeur R. BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal*, Dalloz, 2012.

¹¹ Même si celle-ci a du mal à se faire une place dans les facultés de droit : v. L. LE VAN-LESMELE, *Le juste ou le Riche. L'enseignement de l'économie politique. 1815-1950*, CHEFF, 2004, p. 259 sq. Sur leur doctrine (critique) de l'impôt v. du même auteur : « Les économistes et l'impôt en France au XIX^e siècle », in M. LÉVY-LEBOYER et al. (dir.), *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, CHEFF, 2006, pp. 235-248.

¹² Au-delà même des économistes, SMITH est cité sur notre sujet par des publicistes comme PARIEU : v. *infra*.

¹³ V. J.-J. BIENVENU, « Impôt et propriété dans l'esprit de la déclaration », *Droits*, n°8, 1988, pp. 134-142.

contre l'impôt sur le revenu. Significativement, son grand essai fiscal s'intitule « *De la propriété* » (1848)¹⁴.

Chez Gabriel Demante et les spécialistes des droits d'enregistrement (dont il est un auteur phare) au XIX^e siècle, la conception de la « justice fiscale » se résume aussi à la défense du droit de propriété contre l'impôt. Dans son ouvrage de référence, il n'expose pas de façon systématique le droit fiscal. Membre de l'exégèse, il se contente d'analyser article par article la Loi du 22 frimaire an VII. Il n'existe donc pas de chapitre théorique présentant une conception de la « justice fiscale », mais dès le premier article, il expose sa conception de l'impôt. Comme Thiers, il défend l'utilité de l'impôt mais en exige un étroit contrôle : « *Certains économistes ont dit : « L'impôt est un mal nécessaire (15). » Je n'aime pas cette formule. Tout mal est un désordre ; or l'impôt, ou, pour mieux parler, la contribution de chacun dans les charges publiques, est une condition nécessaire d'ordre et de sécurité. Il ne convient donc pas de l'appeler un mal. Toutefois, il reste vrai de dire que la franchise des personnes et des choses demeure comme principe général. Il suit de là que l'impôt ne peut être perçu qu'en vertu d'une loi expresse, que les lois d'impôts doivent recevoir une interprétation stricte, et que le doute sur le sens de ces lois doit profiter aux contribuables. [...] Tout le monde est d'accord sur la généralité de ces principes*¹⁶. » Donc pas de débat. Dans le cadre de cette pensée (critiquée notamment par plusieurs thèses pertinentes consacrées à l'interprétation de la loi fiscale), il est impossible de concevoir l'impôt comme instrument de justice.

Plus tard, François Géný, pourfendeur de l'autonomie du droit fiscal¹⁷, présente une remarquable continuité avec Demante¹⁸. Géný avertit qu'en « matière de fiscalité, les individus sont aux prises avec l'État.¹⁹ » A propos du droit fiscal : « *aucun privilège ne paraît justifié à son profit. On serait plutôt porté à en restreindre la puissance, suivant l'adage : Odiā sunt restringenda.*²⁰ ». Sa vision de la justice fiscale est assez circonspecte : « *Comme toutes les autres disciplines juridiques, le droit fiscal a sa base assentielle dans une justice supérieure, correspondant à la notion traditionnelle du droit naturel, et qu'on peut, eu égard à son caractère spécifique, qualifier du nom de « justice fiscale ». A vrai dire, cette « justice fiscale », aspect particulièrement fuyant de la justice sociale [justice légale d'Aristote], est extrêmement difficile à déterminer en soi, parce qu'elle tire, avant tout, sa raison d'être des besoins de la Communauté, qu'il s'agit de satisfaire, en tenant compte des facultés de chacun, et qu'aucun principe de justice commutative ne peut fixer cette proportion*²¹... ». Bref, il faut s'en remettre au législateur limité par la seule « *superlégalité constitutionnelle* » comprenant une « *idée d'égalité* » ou un « *principe de propriété* »²². Nous retrouvons ainsi le droit de propriété. Il faut souligner que cette continuité chez Géný est d'autant plus forte qu'elle constitue une limite infranchissable à l'application de sa théorie de la libre recherche scientifique. V. Vindard a ainsi remarqué qu'est « *préconisé in fine l'emploi du droit naturel pour corriger les imperfections de la*

¹⁴ V. l'étude fondamentale de R. SCHNERB, « La politique fiscale de Thiers », in *Deux siècles de fiscalité française XIX^e-XX^e siècle*, Mouton, 1973, pp.158-220 ; P. BELTRAME, in *L'impôt*, MA éditions, 1987, pp. 173-174 et J.-C. K. DUPONT, « De la « Paix sociale » à l'État de Droit : la « proportionnalité » de l'impôt (1815-1920) », in TH. BERNS *et al.* (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruylant, 2006, pp. 105-132.

¹⁵ H. PASSY dans le *Dictionnaire d'économie politique* de Guillaumin.

¹⁶ *Principes de l'enregistrement*, Cotillon-Delamotte, 4^e éd., 1888, t. 1, p. 7.

¹⁷ F. GÉNY, « Le particularisme du droit fiscal », *RTDC*, 1 DXXX, 931, p.797-833. Repris aux *Mélanges Carré de Malberg*, Sirey, 1933, p. 193-230.

¹⁸ Nous n'avons pu consulter la contribution de L. BERNARDEAU, non publiée aux actes d'O. CACHARD *et al.* (dir.), *La pensée de François Géný*, Dalloz, 2013.

¹⁹ Art. cit., *Mélanges Carré de Malberg*, p. 198.

²⁰ *Ibid.*, p. 204.

²¹ *Ibid.* pp. 204-205.

²² *Ibid.* p. 206.

*règle de droit. Cependant, Gény refuse toute transposition de la libre recherche scientifique à la matière fiscale en raison du risque d'arbitraire du juge*²³. *Seul le législateur est à même d'édicter des normes en raison du principe de légalité. Tout pouvoir créateur est dénié au juge fiscal*²⁴. » Ce tome IV a d'ailleurs comme sous-titre significatif « Le conflit du droit naturel et de la loi positive »...

Avant de passer à la doctrine publiciste, on peut soulever (mais cela justifierait une étude plus approfondie) que la doctrine privatiste aujourd'hui encore conserve peut-être un lien avec ses prédécesseurs, par exemple, chez les affairistes (universitaires comme avocats) du XX^e siècle adeptes de la neutralité fiscale²⁵ et désormais de la sécurité fiscale (multiples publications).

B - Les publicistes et la science moderne de l'impôt : quelle théorie de la justice fiscale dans une approche positiviste?

Comme dans d'autres domaines du droit public, l'œuvre de Gaston Jèze marque une inflexion dans la doctrine. Mais avant lui plusieurs publicistes avaient relativisé l'usage du concept de justice en matière d'impôt.

Au XIX^e siècle, on peut d'abord relever l'œuvre de Parieu dont le *Traité des impôts considérés sous le rapport historique, économique et politique en France et à l'étranger* (5 vol., Guillaumin, 1862-1864) restera longtemps une référence. Il s'appuie sur les maximes d'Adam Smith et traite de fiscalité et pas de droit fiscal²⁶ – alors même qu'il resta longtemps vice-président du Conseil d'État (1853-1870) et qu'il aurait pu traiter de ces questions en publiciste. Ce n'est pourtant pas illogique dans la mesure où il défend l'impôt comme prélèvement d'autorité et de souveraineté (dans une conception proche du catholicisme). Il a ainsi une approche similaire à celle des économistes et des privatistes se méfiant de l'impôt. Cette proximité des économistes est visible dans le chapitre IV de son 1^{er} tome (intitulé « *De la justice en matière de taxes, de l'impôt proportionnel et de l'impôt progressif* », p. 21) où il condamne la théorie de l'impôt échange (p. 24). Comme les économistes libéraux il repousse, dans ce même chapitre, l'impôt sur le capital et l'impôt progressif. Comme les privatistes, il défend le droit de propriété contre l'impôt.

Parmi les publicistes ayant fondé la discipline, relevons tout d'abord le doyen Foucart, pour lequel, l'impôt en lui-même est fondé sur la justice : « *Lorsque le revenu des biens appartenant à l'État ne suffit pas pour soutenir les charges publiques, il est juste que les citoyens contribuent sur leur propre fortune, à des dépenses établies dans un intérêt général*²⁷. » Il reprend par ailleurs une idée qui fut celle des physiocrates, comme des révolutionnaires et découle de l'importance de la propriété foncière à l'époque²⁸ : « *la base de l'impôt la plus naturelle est la propriété immobilière.* » Mais « *elle ne doit*

²³ F. GÉNY, *Science et technique en droit privé positif*, t. IV, Sirey, 1924, p. 42.

²⁴ V. VINDARD, *La qualification en droit fiscal*, thèse Rennes 1, 2014, p. 452.

²⁵ V. P. SERLOOTEN, « La neutralité fiscale : un principe obsolète ? », in *Mélanges dédiés à Louis Boyer* PUSS, 1996, pp. 701-715. Sur ce principe alliant étroitement économie et droit et désormais solidement établi au XXI^e s., v. la comm. de E. DE CROUY-CHANEL, « la neutralité de l'impôt », in F. BRUNET (dir.), *La neutralité*, colloque de Tours, 14 oct. 2016.

²⁶ V. commentaire de CH. DE LA MARDIÈRE, « Félix Esquiou de Parieu, historien et comparatiste de l'impôt », *REIDF*, 2018-4, pp. 585-588.

²⁷ E.-V. FOU CART, *Éléments de droit public et administratif*, Videcoq, 3^e éd., 1843, t. 1, p. 82.

²⁸ Au XVIII^e siècle, la valeur des terres agricoles en France comme au Royaume Uni représentait quatre années de revenu national, et presque les deux tiers du capital national : v. TH. PIKETTY, *Le capital au XXI^e siècle*, Seuil, 2013, p. 311. Au milieu du XX^e siècle, la valeur de la terre n'atteignait plus qu'un sixième du capital national de la France et était inférieur au revenu national annuel : v. J. MARCZEWSKI, *Précis de comptabilité nationale*, Dalloz, 1965, pp. 462-469.

*pas seule supporter les charges de l'État*²⁹ ». Chez Macarel et Boulatignier, on ne trouve pas de théorie générale de la justice fiscale mais, dans le commentaire initial de la Charte de 1830 à propos des principes de base de la fiscalité, ils s'opposent à la progressivité de l'impôt mêlant considérations juridiques, économiques et historiques³⁰.

Avant Jèze, il faut souligner donc que d'autres publicistes ont écarté la « justice fiscale » et concentré leurs analyses sur la fiscalité elle-même. C'est notamment le cas du doyen Hauriou. Dans son *Précis de droit administratif et de droit public général*, Sirey, 2^e éd., 1893, il ignore pratiquement le mot de justice fiscale dans ses substantiels développements sur l'impôt, alors même qu'il n'hésite pas à invoquer la justice à propos du droit à se faire indemniser à propos des dommages causés par les travaux publics (p. 688) et des plus-values provoquées par les travaux publics (p. 422). D'ailleurs, il faut relever un autre usage de la justice qui aurait pu être rapporté aux impôts : « *Les services publics sont dus également à tous les citoyens, et ceux-ci doivent contribuer à les payer proportionnellement à leurs facultés* » (p. 177). Mais, en l'absence du mot de justice fiscale, Hauriou prend des positions qui relèvent de cette question : à propos du rôle du Parlement « *pour empêcher des injustices de détail dans l'assiette* » (p. 547) et dans ses considérations générales sur les impôts où il qualifie l'impôt sur le capital de « *procédé socialiste* » (p. 548).

Si le rôle pivot de Gaston Jèze est indubitable, il faut observer que sa théorie juridique conserve, en opposition à sa méthode, des éléments extra-juridiques faisant une place à la justice fiscale. Commençons par le relativisme des conceptions philosophiques de l'impôt et la solidité juridique de l'approche formaliste-positiviste. Il souligne : « *Un premier point doit être mis en relief : la notion d'impôt n'a pas été toujours la même. [...] pour arriver à une idée exacte de ce qu'est aujourd'hui l'impôt, il faut faire abstraction de l'opinion personnelle que chacun peut avoir de ce que l'impôt devrait être*³¹. ». La première conséquence logique de cette approche est la place réduite de la justice fiscale. Ainsi, premier exemple, dans son Cours de 1934-1935, on trouve une théorie générale des revenus publics qui pose la question des « *Conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste dans les États civilisés modernes* ». Il souligne que « *C'est une formule couramment répétée aujourd'hui que l'impôt doit être juste. Il n'en est pas de plus énigmatique. L'accord n'existe pas, en effet, sur les conditions [...] Cela se conçoit : l'idée de justice n'a pas de valeur absolue : chaque peuple, chaque génération, chaque individu se fait de la justice un idéal particulier. [...] Pourtant l'idée de justice est une idée force qui, dans la vie des peuples, a exercé et continue d'exercer une influence considérable [...] L'histoire nous enseigne que l'idée de justice dans l'impôt a une signification plutôt négative que positive : elle sert plus à démolir qu'à construire*³². » Ainsi « *Telles sont les considérations qu'il ne faut pas perdre de vue lorsqu'on étudie les deux maximes de justice sur lesquelles on semble être aujourd'hui d'accord : pour être juste, 1° l'impôt doit être général, universel ; 2° il doit être uniforme*³³. » Surtout il précise bien : « *les formules de généralité et de l'uniformité dans l'impôt ne donnent que peu d'indications positives sur le point de savoir qui doit payer et dans quelle mesure*³⁴. » Jèze distingue donc bien justice fiscale de l'étude du droit positif qui est son projet. Il n'insère plus la justice fiscale comme élément de *Lege Feranda* comme le faisaient les économistes au XIX^e siècle. La réduction de la justice à la question positive (et techniquement réductrice) de l'égalité fiscale se prépare. Un deuxième exemple de cette approche se trouve plus tard

²⁹ *Ibid.*, p. 83.

³⁰ L. A. MACAREL et J. BOULATIGNIER, *De la fortune publique en France et de son administration*, Pourchet, 1840, t.2, p. 517 sq.

³¹ G. JÈZE, *Cours de finances publiques. 1931-1932*, Giard, 1932, pp. 163-164.

³² G. JÈZE, *Cours de finances publiques. 1934-1935*, LGDJ, 1935, p. 73

³³ *Ibid.*, p. 74.

³⁴ *Ibid.*, p. 75.

dans sa note sous l'arrêt Guieysse de 1944. Jèze y distingue très précisément la signification du principe politique d'égalité fiscale et celle du principe juridique. Il précise que « *l'appréciation du système fiscal dans son ensemble est une matière que ne peut pas être confiée à l'appréciation discrétionnaire des tribunaux, quels qu'ils soient. [La politique fiscale] ne peut pas rencontrer d'obstacle dans l'opposition des juges, même si elle est fondée sur le principe de l'égalité devant l'impôt. Ce principe est un principe de justice. Or, il est absolument impossible de définir ce qu'est la justice. La conclusion est que le pouvoir des tribunaux d'annuler une décision administrative pour le motif qu'elle viole le principe de l'égalité devant l'impôt comporte de nombreuses limitations ; c'est seulement dans des cas tout à fait exceptionnels, lorsqu'il est impossible de trouver une justification d'intérêt public, en particulier de nécessité pratique, de technique fiscale, etc., que le juge sera fondé à annuler une décision*³⁵. »

La seconde conséquence logique de cette approche est la force positive de la loi fiscale. Il semble qu'avec ce relativisme, il devient difficile de développer une véritable conception de la justice fiscale. Le positivisme semble paralyser les juristes. On peut d'ailleurs observer une évolution de Jèze à propos de la progressivité, au cœur des débats sur la justice fiscale depuis le XIX^e siècle³⁶. Au début de sa carrière (et avant l'adoption de la réforme Caillaux), il est très critique : « *L'impôt général progressif n'est pas seulement injuste et sans fondement rationnel, il est arbitraire. Sur quelle base fixera-t-on la progression ? Et cette progression, où s'arrêtera-t-elle ? Si on n'établit pas une limite, l'impôt finira par absorber la totalité des revenus et entamera le capital, restreignant l'épargne et la production, et forçant les capitaux à se cacher ou fuir*³⁷. » Il fut beaucoup moins critique par la suite, au moment où l'impôt sur le revenu est adopté³⁸. En 1934, il souligne que « *très nombreux sont aujourd'hui ceux qui estiment que l'imposition générale proportionnelle ne signifie pas que nul impôt ne doit être progressif. [...] Certains impôts progressifs joueront le rôle d'impôts régulateurs, rectificatifs. Avec cet objet précis, la progression porte en elle-même sa mesure ; elle est forcément modérée. Cette modération est exigée par la justice* ». Et à propos de la critique y voyant un nivellement des fortunes, qu'il qualifie d'« *argumentation classique en France* », il souligne qu'« *elle a paru décisive tant qu'ont dominé politiquement, sans contrepoids, les classes possédantes. Avec les progrès de la démocratie, ces arguments n'ont plus la même force de persuasion auprès des électeurs et des gouvernants*³⁹. » On pourrait ajouter certains professeurs de droit !

Mais les analyses de Jèze restent d'une grande richesse car, dans le même temps, il faut relever le maintien paradoxal de la justice fiscale dans les considérations politiques resurgissant dans ses travaux. Le premier exemple est sa « vraie⁴⁰ » définition de l'impôt qui intègre la dimension politique de l'impôt défini comme « *une prestation de valeur pécuniaire, exigée des individus d'après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d'intérêt général, et uniquement à raison du fait que les individus qui doivent les payer sont membres d'une communauté politique organisée*⁴¹. » Un deuxième exemple

³⁵ CE 4 fév. 1944, *RDP*, 1944, p. 163.

³⁶ Constat de J. MOLINIER, « L'apport de Gaston Jèze à la théorie des finances publiques », *RHFD*, n°12, 1991, p. 62.

³⁷ M. BOUCARD et G. JÈZE, *Éléments de la science des finances*, Giard et Brière, 1902, p. 634.

³⁸ F. QUEROL (« Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal » in S. DE FONTAINE (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques*, L'Harmattan, 2007, p. 27), qui relativise fortement la précédente critique de la progressivité, cite son *Cours élémentaire* de 1912 (bien que les p. 917 et s. soient plus pertinentes) et une chronique (« Les projets financiers du gouvernement ») à la *RSLF*, 1913, pp. 314-315 où il soutient ouvertement le projet radical d'impôt sur le revenu.

³⁹ *Cours*, op. cit. de 1934-1935, p. 87.

⁴⁰ V. O. NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP* 2008, p. 139.

⁴¹ G. JÈZE, *Cours* op. cit. de 1931-1932, p. 169. Comparez : « *Jèze a donné une définition analytique de l'impôt qu'avec des retouches l'on adoptera, et qui est la suivante : "L'impôt est une prestation pécuniaire requise des*

se trouve dans son analyse du financement de la 1^{ère} Guerre mondiale. À propos des différentes conceptions fiscales avancées, Jèze souligne que « *ce ne sont pas là des questions d'école, des chicanes de théoriciens, comme certains se plaisent à le dire. C'est le problème fondamental de la justice dans l'impôt, celui sur lequel il faut nécessairement prendre parti. C'est un problème politique et social autant qu'un problème financier*⁴². » Son approche reste ainsi plus riche que simplement positiviste et il maintient l'utilisation politique de la justice fiscale dans ses analyses financières.

Derrière ce paradoxe (qui n'est pas qu'apparent), il y a donc chez Jèze une certaine ambiguïté, relevée par R. Bourget dans sa thèse monumentale. Si sa méthode se veut strictement positiviste, ses analyses financières conservent donc une approche pluridisciplinaire du droit fiscal. En matière de justice fiscale, comme le souligne Audrey Rosa dans sa contribution au présent colloque, son approche – malgré sa méthode – est donc plus riche que celle de ses successeurs. Et « en même temps » il est le responsable de la simplification de son apport puisque sa conception riche de la justice fiscale correspond difficilement à sa démarche positiviste distinguant droit et politique. Dès lors, la doctrine contemporaine a basculé du côté strictement positiviste en réservant une place plus que congrue à la justice fiscale au-delà des seules considérations procédurales, semble-t-il. En quelque sorte, Jèze a subi, en tant que financier, de la part de ses continuateurs, ce qu'il a fait subir en tant qu'administrativiste à Duguit⁴³ : une *reductio ad positivum* d'une théorie juridique particulièrement riche⁴⁴.

Cette formalisation positiviste de la justice fiscale est d'autant plus spécifique aux juristes que d'autres auteurs ne la partagent pas. Ainsi, le successeur de Jèze à la direction de la *Revue de science et de législation financières*, Henry Laufenburger, par contraste, montre comment le maintien de l'approche économiste de l'impôt ménage une grande place à la justice fiscale. Dans son *Précis d'économie et de législation financières. Revenu et impôt* (Sirey, 1941), il consacre une deuxième partie à « *L'attitude de l'impôt par rapport au revenu* » à propos de laquelle se succède une section I « *Relativisme de la théorie en matière fiscale* » (pp. 73-81), une section II « *la justice fiscale en théorie* » (pp. 82-102, examinant le principe d'universalité et le principe de personnalité de l'impôt) ; une section III « *La justice fiscale dans la pratique de la législation française* » (pp. 103-131, examinant la question du choix entre impôt réel et impôt personnel pour les personnes physiques puis les personnes morales) ; enfin une section IV « *La justice fiscale à l'épreuve du réformisme : les impôts à but non fiscal* » (pp. 132-148). Bref, près d'une centaine de page sur un manuel qui en compte 226 ! La justice fiscale reste donc au cœur de son analyse.

particuliers par voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques" » G. VEDEL, Cours de législation financière 1954-1955, Les Cours de droit, 1955, p. 408.

⁴² G. JÈZE, « les Impôts de guerre », *RSLF* 1918, p. 431.

⁴³ O. BEAUD, « L'œuvre de Gaston Jèze signifie-t-elle un repli de la doctrine publiciste française sur la technique juridique ? », *Juspoliticum*, n°11, 2013 [<http://juspoliticum.com/article/L-oeuvre-de-Gaston-Jeze-signifie-t-elle-un-repli-de-la-doctrine-publiciste-francaise-sur-la-technique-juridique-825.html>]

⁴⁴ Cette approche financière complète est aujourd'hui réactivée et défendue notamment et inlassablement par le professeur M. Bouvier. C. Husson ayant très légitimement posé la question des raisons de cette simplification des travaux de Jèze au milieu du XX^e siècle, trois raisons au moins peuvent être avancées : 1° comme pour Duguit, les éléments les plus simples d'une doctrine sont plus faciles à transmettre ; 2° il existait à partir de cette période une certaine systématisation des leçons de droit, notamment dans la perspective pratique de préparer les étudiants aux concours administratifs (v. les autres aspects de ce contexte exposés par M. LEMIEUX, « La récente popularité du plan en deux parties », *RRJ*, 1987-3, not. p. 836 s.) ; 3° il ne faut pas non plus négliger la nécessité « organique » pour les fiscalistes de défendre l'autonomie de leur discipline naissante en insistant sur la dimension strictement juridique de leurs travaux par opposition aux analyses des économistes. Cette troisième dimension du problème est à relier à la théorie de l'autonomie défendue par Trobas.

Mais chez les publicistes, les auteurs contemporains comme postérieurs à Jèze, suivent largement l'approche positiviste réduisant la substance de la justice fiscale. R. Bourget a mis en lumière la place des montpelliérains Moye et Delbez dans la diffusion de l'approche strictement juridique des finances publiques⁴⁵. Le doyen Moye, dans son *Précis de législation financière* (1^e éd. 1909) reste ainsi purement juriste. Le positivisme en matière de justice fiscale tend à réduire la question à celle, de technique juridique identifiée par Jèze portant sur l'égalité. Chez Joseph Barthélemy on trouve ainsi la formule lapidaire suivante : « *pour être juste l'impôt doit être égal pour tous*⁴⁶ ». Dans cette première partie du XX^e siècle, il faut aussi citer la théorie de l'autonomie du droit fiscal du doyen Trotabas. Elle a techniquement servi de justification-légitimation à l'impôt décidé par le législateur. Dans une lettre adressée par le doyen à M. Cozian en 1983, est exposé comment la théorie naquit pour appuyer la position du ministère des finances dans les dossiers de contentieux de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les bénéficiaires de guerre qui lui avaient été confiés en tant qu'avocat⁴⁷. La logique de cette théorie consistait à défendre l'autonomie de la loi fiscale par rapport aux traditionnelles analyses de droit civil, on l'a vu défendues par les privatistes depuis le XIX^e siècle en s'appuyant sur une justice fiscale protégeant le droit de propriété.

Sur ce plan, la théorie de Trotabas a d'ailleurs été largement citée par les commissaires du gouvernement dont l'influence, dans la deuxième partie du XX^e siècle notamment, est venue semble-t-il renforcer chez les publicistes une conception de la justice fiscale assimilée au droit fiscal positif.

II - L'INFLUENCE DE LA « DOCTRINE ORGANIQUE » SUR LA CONCEPTION DE LA JUSTICE FISCALE DES UNIVERSITAIRES

La mutation juridiciste techniciste opérée au début du XX^e siècle a été accentuée au XX^e siècle (B) spécialement sous l'influence centrale de la doctrine « organique » de la justice fiscale (A).

A - La « justice fiscale » formelle développée par les doctrines « organiques »

L'expression de doctrine « organique » est attribuée à J.-J. Bienvenu⁴⁸. Elle désigne la « doctrine » juridique développée par les juges. Nous l'élargirons à la « doctrine » diffusée par les membres de l'administration fiscale, ce qui ne se réduit pas à la pseudo « doctrine » administrative, c'est-à-dire l'ensemble des instructions fiscales.

Chez les commissaires du gouvernement (désormais rapporteurs publics), existe-t-il un filtre de l'intérêt financier de l'État ? Sans doute pas. Mais d'abord, est-ce une véritable doctrine demandait Bienvenu citant l'avis positif de M. Waline mais considérant l'assimilation comme « *difficilement admissible*⁴⁹ ». Cependant, dans l'optique qui est présentement la nôtre, ce n'est pas le problème théorique de qualification qui importe mais le constat d'une réalité observable : la doctrine organique occupe une place fondamentale dans les publications fiscales et les références intellectuelles de la

⁴⁵ V sa thèse cit. , p. 534 sq. Sur DELBEZ, v. *infra*.

⁴⁶ J. BARTHÉLEMY, *Répétitions écrites de législation financière. 1940-1941*, Les cours de droit, 1941, p. 127.

⁴⁷ V. *RFFP*, n°48, 1994, pp. 259-261 avec une présentation de M. COZIAN p. 257.

⁴⁸ J.-J. BIENVENU, « Remarques sur quelques tendances de la doctrine contemporaine en droit administratif », *Droits*, n°1, 1985, p. 153.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 155.

doctrine universitaire. J. Grosclaude soulignait l'importance quantitative des analyses des commissaires du gouvernement (conclusions et chroniques) dans les publications fiscales⁵⁰.

Cette doctrine organique a-t-elle développé une doctrine propre de la justice fiscale ? La question est d'autant plus délicate à poser que cette doctrine organique est composée d'autant de juges publiant. Alors des doctrines de la justice fiscale ? À notre connaissance, il n'existe pas de commissaire du gouvernement ayant revendiqué une conception propre de la justice fiscale et ayant invité ses collègues jugeant à l'adopter. C'est parfaitement compréhensible car ce n'est pas son rôle. Bien qu'ayant relevé ponctuellement des critiques adressées à la loi fiscale, S. de Fontaine souligne un certain conformisme des commissaires du gouvernement promouvant « *la cohérence globale du système normatif* »⁵¹. Remarquons à ce sujet que le terme même de « justice fiscale » n'apparaît que de façon accidentelle même si des considérations juridiques techniques – questions de l'égalité surtout, de sécurité et surtout de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale – pourraient y être rattachées.

Il arrive cependant qu'en dehors des publications « organiques » un membre de la magistrature formule quelques vues personnelles sur la justice fiscale. C'est le cas de Jean-François Verny, commissaire du gouvernement au début des années 1980, dans un article à la revue *Projet* de 1984. Commentant les débats politiques de l'époque, il souligne l'existence de conceptions différentes de la justice fiscale – « *devant ou par l'impôt* » – et de leurs conséquences juridiques, relativise la pertinence des critiques classiques dont fait l'objet l'impôt direct, en l'espèce la TVA ; enfin, il insiste sur l'importance de « *résorber la fraude et l'évasion fiscale* ». Bref, comme il le souligne dans son résumé introductif « *en matière d'impôt, appliquer exactement la loi existante – en particulier sur la fraude – est plus urgent que d'innover* »⁵². C'est une conception de la justice fiscale, que l'on retrouve chez d'autres auteurs, par exemple M. Lauré ou actuellement dans plusieurs publications de la Cour des comptes (v. *infra*). Il y a comme une « coloration doctrinale » de la haute fonction publique.

Il faut ajouter aux commissaires du gouvernement les magistrats administratifs s'étant illustrés dans l'enseignement et/ou la publication d'ouvrages. Par exemple à Aix, André Heurté, président du TA de Marseille, enseigna le droit fiscal de 1966 à 1969 entre L. Trotabas et P. Beltrame⁵³. Mais c'est surtout Lucien Mehl qui a laissé un manuel de *Science et Technique fiscale* (Puf, 1958). À propos des aspects socio-psychologiques de l'impôt, il traite de la justice fiscale, bien évidemment « *relative comme toute justice* » (t. I, p. 312) et comme elle « *requiert la conformité des principes et des conditions d'application du système fiscale aux normes politico-sociales reconnues comme valables dans une société donnée* » (*ibid.*), elle est assimilée à l'égalité, « *norme dominante dans nos sociétés modernes* » (p. 313). Cette approche juridique pragmatique et directement utilitaire se retrouve chez les administrateurs du Fisc.

Chez les administrateurs du Fisc, la justice renvoie à des questions de « logistique » fiscale. Il faut en effet ajouter aux juges une autre production « de l'administration d'État », autre doctrine « organique » : la « doctrine fiscale » qui n'est pas non plus à proprement parler une véritable doctrine scientifique mais qui irrigue continuellement les sources positives auxquelles les auteurs fiscalistes non seulement trempent leur plume mais surtout s'immergent et boivent. Ce qui est couramment désigné sous le nom de « doctrine administrative », ensemble des instructions fiscales désormais

⁵⁰ J. GROSCLAUDE, « Libre propos sur la doctrine fiscale », *Dr. fisc.*, n°24, 2006, p. 1195.

⁵¹ S. DE FONTAINE, « Entre réformisme et conformisme : la doctrine des commissaires du gouvernement (1960-1970) », in S. DE FONTAINE (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte des grands classiques*, L'Harmattan, 2007, p. 247.

⁵² J.-F. VERNY, « De la difficulté d'une justice fiscale », *Projet*, n°183, fév. 1984, p. 273.

⁵³ V. L. PHILIP, « L'enseignement et la recherche en finances publiques à la Faculté de Droit d'Aix », in *Six siècles de droit à Aix. 1409-2009*, Aix, PUAM, 2009, p. 104.

disponible sur la base BOFIP, ne développe aucune conception particulière de la « justice fiscale » si ce n'est l'application de la loi existante – que la direction de la législation fiscale cherchera discrètement à faire compléter en cas de besoin – pas forcément d'ailleurs au détriment systématique du contribuable.

Cette approche très pragmatique est aussi diffusée en dehors par quelques auteurs membres de l'administration. Observons à ce sujet le rôle théorique majeur d'un grand nom comme Maurice Lauré, inventeur (par systématisation des travaux de Carl S. Shoup) et promoteur de la TVA. Il a publié plusieurs ouvrages de fiscalité : *Traité de politique fiscale* (Puf, 1956) et *Science fiscale* (Puf, 1993) notamment. A très grand traits, soulignons que Maurice Lauré prend à contre-pied les conceptions traditionnelles de la justice fiscale stigmatisant l'impôt sur la consommation en soulignant combien « *les apparences sont trompeuses* » et défendant le traitement plus favorable de l'épargne (*Traité*, p. 156). Cette approche n'est pas étonnante dans la mesure où il a fait adopter et a défendu toute sa vie l'impôt moderne sur la consommation. Dans son ouvrage de 1993, il condamne l'interventionnisme fiscal (« *un interdit* », p. 37), non pas au nom de la justice fiscale mais au nom de l'efficacité économique et de la dégradation des recettes budgétaires et surtout distingue le « *concept noble* » – malheureusement exploité par la démagogie politique (p. 18) – de « *justice sociale* » de l'impôt pour le rattacher aux politiques de dépenses budgétaires (sous forme de concours financiers ou de prestations de service), seul véritable « *champ de validité de la notion* », ignoré par les hommes politiques (p. 19). La justice fiscale est ainsi élégamment exfiltrée de la « *Science fiscale* » dès les premières pages.

Une dernière remarque à propos de cette doctrine « organique » de la justice fiscale : les approches relevées ici résonnent particulièrement avec le discours martelé par la Cour des comptes, notamment la condamnation de l'évasion fiscale et des niches fiscales. Nous avons avec l'institution de la rue Cambon, désormais constitutionnalisée (2008), le troisième pilier de cette « doctrine organique » qui occupe le cœur des débats contemporains sur la justice fiscale. La doctrine universitaire en est ainsi « à la remorque ».

B – L'influence des conceptions de la doctrine organique sur la doctrine universitaire

À propos des raisons structurelles favorisant la diffusion de ces conceptions plus étroitement positivistes, il faut observer que la doctrine « organique » occupe actuellement une place centrale dans le domaine juridique, notamment éditorial⁵⁴. Parmi les œuvres des universitaires publicistes du XX^e siècle, on peut faire trois constats.

Premièrement, un abandon d'une théorie de la justice fiscale. La plupart des auteurs réduisent la question à une assimilation pure et simple à quelques concepts fiscaux plus « opérationnels », spécialement – alors qu'il n'est pas si opérationnel que cela – l'égalité en matière fiscale. Par exemple, L. Trotabas que ce soit son précis *Science et technique fiscales*, Dalloz, 2^e éd., 1960 ou la dernière édition (8^e, 1997), par J.-M. Cotteret, du précis de *Droit fiscal*, à l'index, le verbe « Justice fiscale » renvoie à « égalité ». M. Duverger Dans ses *Éléments de fiscalité*, Puf, 1976, pas de verbe « justice fiscale ». Quand il souligne à propos de l'IR que « *son application pratique en France est telle qu'il est sans doute le plus injuste de tous les impôts* » (p. 62) c'est à l'occasion d'un paragraphe consacré à *l'inégalité fiscale*. Georges Vedel, dans sa présentation du 1^{er} numéro de la *RFFP* en 1983 (p. 1 sq.), consacré à l'impôt, comme dans son article « Les aspects de droit public de la fiscalité⁵⁵ », traite respectivement de la légitimité de l'impôt et de son apport spécifique aux règles juridiques de droit

⁵⁴ V. les analyses de R. HERTZOG aux Mélanges Grosclaude (Actes du colloque en son honneur « *La doctrine fiscale* »), « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », *Dr. fisc.* n°24, 2006, p. 1117 et p. 1119.

⁵⁵ *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, n°2, École supérieure des sciences fiscales, Bruxelles, 1961, p. 80 s.

public mais sans faire de lien avec une théorie de la justice fiscale. De même dans son *Cours de Législation financière*⁵⁶, il traite de l'interventionnisme fiscal (pp. 442-449) sous des angles purement descriptifs et économiquement pratiques mais sans rapport avec une quelconque théorie de la justice fiscale. Quand, à propos des « options de la fiscalité », G. Vedel affirme que « d'abord, l'impôt doit être juste » (p. 454), c'est pour faire référence aux maximes d'Adam Smith et pour l'interpréter au regard de l'égalité devant la loi fiscale et la personnalisation par la progressivité (pp. 456-457) : autant de constats positivistes des formes contemporaines. C'est aussi le cas de Georges Berlia qui enseigna quelques années les Science et technique fiscales à Paris. Dans son cours de, sa définition de l'impôt est proche de celle de Vedel mais il y ajoute notamment « équitablement⁵⁷ ». Page suivante, il mentionne la justice fiscale et précise qu'elle « n'est pas une notion statique, elle a un caractère essentiellement évolutif et deux notions traduisent l'évolution des conceptions générales en matière de justice fiscale dans ce qu'elle a d'essentiel : c'est d'une part la substitution de l'impôt progressif à l'impôt proportionnel, et, d'autre part, la substitution de l'impôt personnel à l'impôt réel. » Berlia, qui n'était pas fiscaliste de spécialité, conserva ainsi une sorte d'entre-deux avec d'un côté une assimilation équité – justice fiscale et de l'autre une approche historiciste – et donc malgré tout substantielle et non strictement procédurale – de la justice fiscale. Ceci dit, le passage reste trop succinct pour y voir une réflexion approfondie sur la justice fiscale. Enfin, comme le souligne R. Bourget⁵⁸, c'est chez L. Delbez que l'on observe une « radicalisation » de l'approche formaliste. La question de la justice fiscale est bien évidemment absente. Ainsi, il professe une approche restrictive des finalités de l'impôt : « L'impôt dans cette conception a donc un rôle neutre, purement fiscal. [...] Telle est la conception classique de l'impôt considéré comme un instrument purement fiscal. C'est la conception dominante de la science française : Jèze, Laufenburger, Trotabas⁵⁹. » L'usage de l'impôt au service d'une justice fiscale politique est donc exclu.

Deuxièmement, il subsiste quelques conceptions particulières de la justice fiscale mais dont l'influence doctrinale reste marginale. En effet, certains auteurs ont discrètement développé des analyses approfondies et une conception personnelle en termes de justice fiscale. C'est ainsi le cas, paradoxalement, du doyen Trotabas. Dans son petit ouvrage *Les finances publiques et les impôts en France*, il ne se gêne pas pour critiquer l'IR : « On ne peut pas terminer la présentation générale du système fiscal français en concluant sur un mode optimiste que tout est pour le mieux dans le meilleur des mondes possibles. Notre système fiscal est mauvais. [...] Dans cet ensemble touffu, une zone d'imposition se présente pourtant comme un véritable système fiscal : c'est l'impôt sur le revenu. Mais qui prétendrait trouver en lui « le juste » dont l'existence suffit à sauver la ville maudite ? [...] il pêche par la justice, car après trente-cinq ans d'application il n'est pas arrivé à atteindre également les facultés contributives qu'il prétend saisir⁶⁰. » Plus largement, le professeur J.-B. Geffroy a analysé les travaux du doyen de Nice pour y trouver « Entre légalité et équité : la doctrine isolée du doyen Trotabas⁶¹ ». Parmi plusieurs aspects, le professeur Geffroy rejoint le doyen Trotabas dans une défense

⁵⁶ Les Cours du Droit, 1956-1957.

⁵⁷ « L'impôt est une prestation pécuniaire directe requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, afin d'assurer équitablement la couverture des charges publiques », *Science et technique fiscale*, Les Cours du droit, 1958-1959, p. 8.

⁵⁸ Thèse cit. p. 557.

⁵⁹ L. DELBEZ, *Éléments de finances publiques*, Pédone, 1955, p. 117. C'est faux : Laufenburger était un spécialiste de l'interventionnisme fiscal !

⁶⁰ Armand Colin, 1953, pp. 186-187.

⁶¹ in S. DE FONTAINE (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte des grands classiques*, op. cit., pp. 197-229.

de la famille⁶² au nom de la justice fiscale⁶³. Il y a lui-même consacré plusieurs travaux très substantiels à la défense de la politique fiscale familiale⁶⁴.

Troisièmement, existe le « paradoxe » d'une approche positiviste contemporaine qui développe parfois⁶⁵ des analyses de la justice fiscale. C'était le cas de P.-M. Gaudemet. Certes, comme le souligne R. Bourget⁶⁶, il a conservé une approche en termes de fiscalité, non de droit fiscal, favorisant la dimension « *carrefour* » de la matière. Dès lors, dans son précis Domat, la justice fiscale est présente à plusieurs reprises soit pour reprendre les analyses traditionnelles assimilant les impôts directs et progressifs à la conception moderne de la justice fiscale⁶⁷. Surtout, car cela nous semble particulièrement significatif, il est un fiscaliste, qui a particulièrement attaché son nom à l'étude formaliste du droit fiscal, spécialement constitutionnel et qui pourtant a conservé, certes de façon distincte dans ses travaux, une place à la justice fiscale. C'est le professeur L. Philip. Dans son manuel de *finances publiques* (t. 2, Cujas, 2000), après avoir analysé l'impôt sous l'angle juridique de l'égalité fiscale (p.111) – principe central – il consacre un chapitre (p. 253 sq.) au « *problème de la justice fiscale* » sous différents aspects (*structure du système fiscal, niches fiscales, complexité de la législation, fraudes et évasions*). Plus encore : dans son analyse de la jurisprudence du Conseil constitutionnel consacrée à l'égalité fiscale, il ne se contente pas d'une approche strictement formaliste mais conclut par une dimension de stratégie jurisprudentielle qui pourrait être analysée comme une dimension politique du rôle du juge : « *En réalité, le droit fiscal est très discriminatoire car les régimes applicables sont très diversifiés. Le contrôle du respect de l'égalité est surtout un contrôle de la justification des régimes dérogatoires* » (p. 113).

CONCLUSIONS

On ne peut reprocher à la science juridique fiscale de s'être détachée des débats autour de la justice fiscale dans la mesure où les différentes conceptions de cette justice fiscale vont au-delà d'un aspect strictement juridique. Pour se fonder la science fiscale s'est repliée sur une étude positiviste, strictement juridique de son objet.

Toutefois, il est tout de même permis de regretter qu'en abandonnant quasi totalement le débat de la justice fiscale, les juristes délaissent ce qui reste – même quand on en constate périodiquement l'exsangue – le moteur (à explosions) des politiques fiscales.

Ainsi, tout en conservant une démarche scientifique purement juridique pour traiter des questions purement juridiques, les fiscalistes peuvent enrichir leurs travaux d'une relation réciproque avec les doctrines de la justice fiscale : 1°) basiquement, l'interprétation des lois fiscales – qui constitue le cœur de l'approche positiviste de la matière – nécessite de maîtriser les conceptions de la justice

⁶² V. les travaux précoces du doyen : « L'aménagement familial des impôts », *Rec. Dalloz*, 1927, chron. p. 41 sq. ; « La famille et l'égalité fiscale dans les impôts français sur le revenu », *RSLF*, 1927, p. 444 sq.

⁶³ D'inspiration vraisemblablement chrétienne. V. aussi D. DELOT, « L'impôt juste dans la pensée du Doyen Trotabas », *RFFP* n°84, 2003, pp. 187-201.

⁶⁴ J.-B. GEFFROY, *Les métamorphoses de la politique fiscale familiale. Du chaos fiscal à la fiscalité du chaos*, In *Mélanges offerts à Benoît Jeanneau*, Dalloz 2002, p. 661-690 et « La politique fiscale familiale à la croisée des chemins », in J.-B. GEFFROY (dir.), *Finances publiques et politique familiale. État des lieux et éléments de prospective*, L'Harmattan, 2009, pp. 15-101.

⁶⁵ Certes logiquement quand cela est parallèle en distinguant politique et droit comme le faisait Kelsen.

⁶⁶ Thèse cit., p. 31.

⁶⁷ V. t. 2, 6^e éd., 1997, p. 145 et p. 179.

fiscale ayant fondé (ou pas) les choix du législateur 2°) ensuite, les juristes ont à apporter aux débats autour de la justice fiscale, notamment pour nuancer certaines approches trop simplistes⁶⁸.

⁶⁸ Par exemple, les propositions d'économistes du CAE de soumettre à imposition le loyer fictif des propriétaire habitant chez eux – projet soi-disant juste mais ignorant en pratique l'effet du droit à déduction des charges... et son expérimentation vite abandonnée dans le passé.