

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale

Audrey Rosa

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

L'INTERET RELATIF DES JURISTES POUR LA JUSTICE FISCALE

Audrey ROSA

Maître de conférences à l'Université de Lille, EA 4487. CRDP. Centre Droits et perspectives du droit.

Dans la littérature fiscale contemporaine, on observe un certain embarras, ou du moins une certaine prudence, lorsqu'il s'agit d'aborder la question de la justice fiscale. Il suffit pour s'en convaincre de constater d'une part, les qualificatifs qui lui sont associés par la doctrine universitaire et d'autres parts, les définitions retenues dans les encyclopédies spécialisées. Sur le premier point, et sans prétendre à l'exhaustivité, la notion de justice fiscale paraît difficile à appréhender tant les définitions, ou à défaut les caractérisations, sont diverses mais paradoxalement peu prolixes au sein de la doctrine. La notion de justice fiscale est éminemment relative, voire parfois qualifiée de « faux concept »¹, Le Professeur Bouvier concède que « la notion de justice fiscale ne peut être rapportée à un référent objectif »². Dans les ouvrages généraux, la justice fiscale n'est ni définie, ni caractérisée ; soit les auteurs affirment seulement que c'est « l'évolution considérable des conceptions philosophiques et politiques de la justice fiscale qui explique les caractéristiques du système actuel »³, soit on ne trouve aucune occurrence du terme dans la grande majorité des manuels de droit fiscal. Sur le deuxième point, dans le dictionnaire encyclopédique des finances publiques, le Professeur Philip reconnaît que « ce concept n'est pas facile à définir ». Selon l'auteur, la justice fiscale a été longtemps « une revendication de nature politique » et sur un plan juridique, « elle est liée à la notion d'égalité de traitement »⁴.

Les juristes ne la définissent pas ni ne s'en saisissent comme objet de travaux scientifiques. En témoigne une étude consacrée par le Professeur GROSCLAUDE portant sur la doctrine fiscale en France entre 1987-2002. Ce recueil ne compte pas moins de huit mille trois cent quarante-trois références bibliographiques commentées mais trois seulement sont consacrées à la justice fiscale.⁵ Entre 2002 et 2019, l'appétence des juristes pour la justice fiscale n'est pas manifeste. Dès lors, il paraît difficile de ne pas partager le constat du Professeur GUTMANN selon lequel : « Les fiscalistes, (qui) se flattent de pratiquer une science dure, n'ont souvent que peu d'attrait pour une spéculation réputée molle »⁶.

Cela contraste pourtant avec le positionnement de la doctrine du XIX^{ème} et XX^{ème} siècle à l'instar de Gaston Jèze, lequel considérait que si chaque peuple, chaque génération, chaque individu se fait de la justice un idéal particulier, cet idéal diffère entre les classes possédantes et non possédantes. Pour la pensée Jéziste, « la justice dans l'impôt n'a pas la même signification pour les riches et pour les pauvres »⁷. Derrière l'apparente simplicité de cette affirmation, se cache en réalité une pensée bien plus complexe. Si Gaston Jèze optait pour une vision de la justice fiscale quelque peu radicale à première vue, elle ne reflétait en rien la subtilité de ses réflexions sur le « partage équitable de l'effort fiscal dans une communauté politique ». Certes ce dernier affirmait qu'il « n'est pas plus énigmatique que l'idée de justice dans l'impôt, qu'elle n'a pas de valeur absolue »⁸ ; mais « en réalité, à propos des questions classiques de la problématique fiscale, que constituent les choix entre uniformité ou discrimination, proportionnalité ou progressivité, impôt personnel ou impôt réel (...) les préférences de l'auteur apparaissent »⁹. Désormais, comme l'observe le Professeur LAMBERT, « Chez les juristes, l'époque des grands débats doctrinaux semble révolue. Les écoles qui s'opposaient naguère ont disparu et n'ont pas été remplacées »¹⁰.

Aussi, le caractère lacunaire des travaux récents sur la justice fiscale invite-t-il à considérer l'intérêt relatif des juristes à son endroit, alors même que la répartition équitable de l'effort fiscal fait l'objet d'un débat certes actuel mais surtout permanent. Pourquoi ? On peut formuler deux hypothèses qui restent discutables. La première hypothèse a trait à la notion même de justice fiscale, la seconde hypothèse a trait au positionnement du chercheur en droit.

D'abord, la prudence des juristes pourrait se comprendre au regard de la relativité et de la complexité inhérentes à la notion de justice fiscale. L'observation de l'histoire nous renseigne sur cette relativité : le recours à la notion de justice

¹ L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, thèse, LGDJ, 2000, p.412.

² M. BOUVIER, « Justice fiscale, un enjeu éthique et philosophique », *RFFP* 2010, n° 112, édito.

³ M. COLLET, *Droit fiscal*, 7^{ème} éd., PUF, 2013, p.5.

⁴ L. PHILLIP « Justice fiscale » in *Finances Publiques, Dictionnaire encyclopédique*, 2^{ème} éd, sous la dir. de G. ORSONI, ECONOMICA, 2017, pp.570-571 ».

⁵ Dont une thèse d'A. STEICHEN, *La justice dans l'impôt*, publications du Centre universitaire du Luxembourg, 1993, 570 p. J. GROSCLAUDE, *La doctrine fiscale en France 1987-1999 et 1999-2002*, 2003, LITEC.

⁶ D. GUTMANN, « Du droit à la philosophie de l'impôt », in *L'impôt*, Archives de philosophie du droit, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p.7.

⁷ G. JEZE *Cours de Finances publiques*, Giard, 1924 à 1936, p. 86, cité par J. MOLINIER, « L'apport de Gaston Jèze à la théorie des finances publiques », *Revue d'Histoire des facultés de droit et de la science juridique*, 1991, n° 12, p.39.

⁸ *Ibid.* p.6.

⁹ *Ibidem.* Lucien MEHL admettait un certain caractère relatif à la notion de justice fiscale mais nuancait ce qui pourrait paraître comme une évidence, en qualifiant la justice fiscale d'idéal, de représentation collective, qui constitue toutefois une réalité. Elle requiert selon lui « la conformité des principes et des conditions d'application du système fiscal aux normes politico-sociales reconnues comme valables dans une société donnée ». Quelques années plus tard, ce même auteur, avec Pierre BELTRAME donna un certain contenu à cet idéal le rapprochant du devoir fiscal « qui a un contenu à la fois rationnel et affectif, comme la plupart des impératifs politiques »⁹. L. MEHL, P. BELTRAME, *Science et technique fiscale*, Paris, PUF, 1984, 786 p.

¹⁰ T. LAMBERT « Le fiscaliste, un juriste comme les autres », *Gestion et Finances publiques*, n°3/4 mars-avril 2014 p.12.

fiscale permet de justifier parfois des principes présentés comme opposés. Les révolutionnaires justifiaient la proportionnalité de l'impôt en arguant de la justice fiscale, tandis que Joseph Caillaux au début du XX^{ème} siècle défendit la progressivité de l'impôt avec la même intensité pour introduire de la justice dans le système fiscal. De même, c'est en son nom que certains défendent les impôts directs plutôt qu'indirects ou personnalisés plutôt que réels. C'est simplement admettre que le droit fiscal et les techniques fiscales traduisent des choix politiques et des visions différentes de la société mais cela ne semble pas constituer un obstacle majeur à ce que la doctrine fiscale appréhende la notion et pose un regard critique sur le système fiscal en vigueur. Ainsi comme s'étonne le Professeur BOUVIER « comme si la complexité économique et sociale semblait interdire toute approche d'envergure (...) il n'est pas surprenant que dans un tel contexte que la fiscalité semble être dépourvue de cadres directeurs ainsi que paraissent le suggérer les hésitations et doutes qui se révèlent aussi bien du côté des acteurs politiques et du côté des économistes ou des juristes à propos du bien-fondé ou non de certains dispositifs »¹¹.

La seconde supposition concerne la démarche scientifique du juriste. Ainsi, l'intérêt relatif de la doctrine contemporaine pour la justice fiscale pourrait-il se comprendre au regard de la position spécifique des fiscalistes au sein de la doctrine publiciste française. Les premiers semblent en quelque sorte résignés à se conformer à une position à laquelle la seconde l'aurait assignée. Les juristes qui s'intéressent aux questions fiscales sont perçus comme des chercheurs majoritairement positivistes, souvent techniciens et experts d'une matière réputée aride ; comme le regrette le Professeur LAMBERT « il se dit parfois au sein des facultés de droit, que le droit fiscal ne serait pas du droit tout au plus une technique, certes complexe, le fiscaliste ne maniant que la règle et non le concept et qu'en conséquence la doctrine serait positiviste et non conceptualiste »¹².

Cela est relativement connu, selon l'école Kelsennienne, le positivisme s'entend comme l'approche du droit caractérisé par la volonté d'isoler celui-ci de tout élément extérieur au droit positif, l'étude du droit ne peut se faire qu'à partir des données du droit positif. Tous les phénomènes qui débordent le cadre de celui-ci et qui requièrent des considérations extra-juridiques sont donc refoûlés¹³. Le chercheur est assigné à une neutralité axiologique, gage de la scientificité de sa démarche.

Une partie de la doctrine assume et plaide pour une conception positiviste de la justice fiscale qui la perçoit exclusivement en termes de validité. Seule une approche descriptive serait la démarche appropriée et la marche à suivre pour le juriste. Cette méthode conduirait ainsi à se défaire « des habitudes les plus tenaces et d'accepter l'idée qu'en tant qu'objet juridique, l'impôt ne pourrait être injuste en soi, mais que le prélèvement pourrait l'être s'il ne répond pas aux procédures et dispositions juridiques en vigueur »¹⁴. Si elle n'est pas contestable en soi, cette approche renvoie seulement à l'étude du respect du principe de légalité fiscale¹⁵ ce qui revient à réduire la justification de l'impôt et sa justice « à son assise légale, à la seule équation souveraineté-consentement »¹⁶. Non seulement ce raisonnement apparaît quelque peu tautologique mais il est insuffisant si l'on veut proposer une analyse critique du système fiscal.

En outre, si l'impôt, « est donc bien et par essence un objet de doctrine »¹⁷ c'est aussi un « fait social »¹⁸ qui invite à notre sens à adopter une autre démarche scientifique afin d'en saisir tous les enjeux, plus encore lorsqu'il s'agit d'appréhender la délicate question de la justice fiscale. Il apparaît plus opportun d'adopter une méthode critique et interdisciplinaire, laquelle accepte l'idée d'une certaine autonomie du droit par rapport aux faits sociaux et par rapport aux valeurs, mais rejette énergiquement l'intenable radicalisation de cette autonomie qui caractérise le positivisme¹⁹. Dès lors, si le juriste ne peut pas confondre le droit tel qu'il est et tel qu'il devrait être, il peut rendre compte de la manière la plus objective possible des valeurs qui sont privilégiées par le droit en les confrontant notamment aux philosophies morales et théories politiques²⁰.

Il y a donc deux temps à notre réflexion. D'abord il s'agit de proposer un discours sur le discours, un méta discours, en d'autres termes une analyse de la doctrine²¹, sans faire sa généalogie puisqu'il s'agit moins de s'intéresser au passé qu'à l'avenir de la justice fiscale saisie par les chercheurs. L'objet d'étude de cette première étape de la réflexion n'est

¹¹ M. BOUVIER « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne », *RFTF*, n°124, 2013.

¹² T. LAMBERT, « Le fiscaliste, un juriste comme les autres », *art. cit.* p.12.

¹³ H. DUMONT et A. BAILLEUX « Esquisse d'une théorie des ouvertures interdisciplinaires accessibles aux juristes », *Droit et Société* 75/2010 pp.275-293.

¹⁴ F. BONNEVILLE « Réflexions sur la notion de justice fiscale » *Gestion et Finances Publiques* n°3 Mai-Juin 2017, p.64.

¹⁵ L'auteur montre que frapper le revenu et/ou la dépense est la traduction de choix opérés par les représentants des citoyens-contribuables qui cherchent à atteindre le plus grand nombre. En outre, une telle approche permet seulement de conclure que les recettes publiques dépendent des variations économiques. *Ibid.*

¹⁶ J.-B. GEFROY, « Impôt », D. Alland et S. Rials (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Lamy-PUF, 2003, p. 806

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ M. BOUVIER, *Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 11^{ème} éd., LGDJ, Paris, 2012, p. 13.

¹⁹ H. DUMONT et A. BAILLEUX, « Esquisse d'une théorie des ouvertures interdisciplinaires accessibles aux juristes », *art. cit.*

²⁰ *Ibid.*

²¹ « Il est possible de caractériser ainsi un point de vue scientifique sur la doctrine (ou sur la dogmatique) c'est-à-dire une description critique de l'activité scientifique(...) ce point de vue peut être parfaitement utile et légitime, (...) cependant l'objet de cette science n'est pas le droit, cet objet sera un méta-discours juridique (le discours dogmatico-doctrinal) » E. MILLARD « Point de vue interne et science du droit : un point de vue empiriste » *Revue interdisciplinaire d'études juridiques*, 2007/2 Volume 59 pp.59-71.

pas par conséquent le droit, mais le discours sur l'analyse du droit. La seconde étape de cette réflexion a une visée plus prescriptive puis qu'elle invite à proposer une autre démarche scientifique pour aborder différemment la question de la justice fiscale.

Dresser les grandes orientations de la doctrine fiscale contemporaine, permet de renseigner les différentes conceptions de la justice fiscale (I). Par ailleurs, une conceptualisation de la justice fiscale est rendue possible par une valorisation de la théorie de l'impôt, laquelle implique nécessairement de croiser les regards disciplinaires (II).

I) Les conceptions de la justice fiscale par la doctrine contemporaine

Le terme « justice » revêt couramment deux sens : il désigne à la fois la légalité (Jus) « l'idée de droit est solidaire de l'idée de justice »²² et l'égalité. Est juste ce qui est conforme au droit et ce qui est conforme à l'égalité ou à la proportion. Par son approche positiviste, la doctrine contemporaine paraît davantage concentrer sa recherche sur la justice fiscale formelle au détriment de la justice fiscale substantielle (A) qui est assimilée au complexe principe d'égalité en matière fiscale (B).

A. Une approche procédurale de la justice fiscale

Sans prétendre réaliser un travail d'une envergure comparable à celui du Professeur GROSCLAUDE, le recensement des travaux récents montre que la doctrine contemporaine paraît focaliser son attention sur une approche formelle de la justice fiscale, c'est-à-dire sur les aspects procéduraux des rapports entre le contribuable et le fisc, puis une approche contentieuse laquelle renvoie à la réalité institutionnelle de la justice. Récemment par exemple, une thèse de doctorat a été soutenue en 2018 et porte sur « La prévention et le règlement non juridictionnel des litiges fiscaux »²³.

On trouve de nombreuses recherches consacrées aux différents mécanismes qui permettent de faciliter et par conséquent de pacifier les rapports entre l'administration fiscale et le contribuable afin d'améliorer le civisme fiscal, et de garantir une sécurité juridique à ce dernier. Ces deux dernières années par exemple, on dénombre une trentaine d'articles de la doctrine autour de ces thématiques que l'on peut classer en quatre principaux thèmes de recherche. Quantitativement, les articles les plus importants sont relatifs aux modalités de contrôle fiscal²⁴ et à la lutte contre la fraude fiscale²⁵. Il faut par ailleurs noter quelques articles consacrés au civisme fiscal²⁶ et d'autres qui prennent pour objet le respect des droits fondamentaux²⁷; mais ces derniers ne représentent qu'un sixième des articles recensés.

Sur les rapports entre le fisc et le contribuable, on observe le développement d'un mouvement qui n'est pas nouveau mais qui paraît s'intensifier, une forme de justice fiscale négociée. Les commentaires de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude se concentrent sur la suppression partielle du verrou de Bercy mais la doctrine insiste peu sur l'introduction de deux mécanismes qui incarnent parfaitement l'essor de cette justice négociée : la possibilité de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (art. 9), et l'introduction d'une convention judiciaire d'intérêt public (art. 9 bis) laquelle permet de régler rapidement un litige au moyen d'une transaction entre le procureur de la République et la personne mise en cause²⁸. La négociation s'observe également dans le mécanisme de la transaction fondé sur l'article 247 du LPF qui est assez peu étudié²⁹ alors que la Cour des

²² M. VILLEY, *Philosophie du droit. Définitions et fins du droit. Les moyens du droit*, Dalloz, 2001, p.45.

²³ I. KESSENTINI, *La prévention et le règlement non juridictionnel des litiges fiscaux*, soutenue le 14 janvier 2018, Paris II Panthéon-Assas, 1543 p.

²⁴ Voir par exemple : R. COIN, « Contrôle fiscal : vers un élargissement d'une relation de confiance modernisée », *Revue de droit fiscal*, 2018, comm. 137 ; T. PONS « Le contrôle fiscal et le contentieux dans les groupes intégrés », *Revue de droit fiscal*, 2018, comm. 216 ; T. EHRKE- RABEL, « Les vérifications conjointes », *REIDF*, n° 2018/1, p. 69 ; T. LAMBERT, « Contribution à la définition de nouvelles problématiques du contrôle fiscal », *REIDF*, n° 2018/1, p.7 ; O. SIVIEUDE, « Difficultés et enjeux de la requalification juridique à l'occasion d'un contrôle fiscal », *REIDF*, n° 2018/1, p. 83 ; F. BIN, « La politique fiscale en France : quels contrôles ? Quelles évaluations ? », *Fiscalité : l'affaire du citoyen*, Les cahiers français, n° 405, juillet-août 2018, p. 80.

²⁵ M. COLLET, « Le cumul des sanctions pénale et fiscale », *RDP*, 2018, n° 1, p. 49 ; D. LECOMTE « Les deux réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel à propos des poursuites pour fraude fiscale: une avancée dans le brouillard », *REIDF*, n° 2018/1, p. 95 ; J-P ASTOREL, « La subordination de la mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale à une plainte de l'administration », *Gouvernance et réforme administrative*. Mélanges en l'honneur de Marc DEBENE, PUAM, (février) 2018, p. 273. N. GUILLAND, « Cumul de sanctions de la fraude fiscale : pas de requiem pour non bis in idem » (note sous CJUE, Gr.ch., 20 mars 2018), *Revue de droit fiscal*, 2018, comm. 285 ; A. BARILARI, « La fraude fiscale: les mots et les chiffres », *Gestion & Finances publiques*, mai-juin 2018, p. 50. A. BAUDU, « Contribution à un éclairage historique et juridique sur le verrou de Bercy », *Gestion & Finances publiques*, mai-juin 2018, p. 94 ; C. DE LA MARDIERE, « Abus de droit : vers une plus grande répression ? Comment analyser l'état du droit depuis l'arrêt Verdannet ? », *Revue de droit fiscal*, 2018, comm. 297 ; O. DUFOUR, « Ne bis in idem: le fiscal ne passera pas! », *LPF*, 22 janvier 2019, n° 16, p. 4.

²⁶ A-G HAMONIC-GAUX, « Les sources européennes du nouveau civisme fiscal : l'adoption d'un Code européen du contribuable », *RFFP*, n° 141, février 2018, p. 271 ; G. DEDEURWAERDER, « Existe-t-il un droit à l'erreur du contribuable? Réflexions à partir du projet de loi pour un Etat au service d'une société de confiance », *REIDF*, n° 2018/1, p. 31 ; T. CLAY, « Les modes alternatifs de règlement des conflits fiscaux », in *Études à la mémoire de P. NEAU-LEDUC. Le juriste dans la Cité*, LGDJ, (juillet) 2018 ; J-R. PELLAS « La société de confiance, creuset d'une gouvernance fiscale revisitée ? » *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 239.

²⁷ C. SACCHETTO, « Du respect des droits fondamentaux en matière de contrôle fiscal en Italie », *REIDF*, n° 2018/1, p. 77 ; A. FOURNIER, « Charte des droits fondamentaux et Convention européenne des droits de l'homme : redondance ou renforcement de la protection des contribuables », *Revue de droit fiscal*, 2018, comm. 281.

²⁸ Une transaction homologuée ensuite par un juge. S-M CABON « Entre pragmatisme et idéalisme, quelle place pour la négociation en droit pénal fiscal ? » *Revue de droit fiscal*, n° 11, 14 Mars 2019, 199.

²⁹ Voir cependant C. DE LA MARDIERE « La transaction, regard fiscal », in *La transaction dans toutes ses dimensions*, sous la dir. de B. MALLET-BRICOUT, C. NOURISSAT, Dalloz, 2006, p. 169 ; H. RABAULT « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du Livre des procédures fiscales », *LPF*, 28 avr. 2014, n° 84, p. 7 ; A. ROSA « La contractualisation et le contribuable » *RFDA*, 2018 p.236.

comptes souligne dans son rapport de février 2018 que ce pouvoir discrétionnaire entre les mains de l'administration « s'écarte parfois du cadre légal »³⁰, ne permet pas d'assurer l'égalité de traitement des contribuables et manque de transparence³¹. Analyser l'ensemble de ces éléments permettrait non seulement de porter un regard plus critique sur les aspects procéduraux de la justice fiscale et d'utiliser les résultats de ces analyses pour apprécier la justice substantielle. D'ailleurs la doctrine avait bien montré « qu'un régime fiscal de faveur n'est pas un régime spontanément accordé. Trop d'avantages fiscaux constituent une présomption d'interventions ou de négociations »³². Il n'est pas douteux en effet que la capacité du contribuable à négocier des avantages fiscaux ou des remises d'impôt et de pénalités varie en fonction de sa capacité contributive ce qui n'est pas sans effet sur la répartition équitable de l'effort fiscal !

A titre de comparaison, sur les dix dernières années, on recense seulement une dizaine d'articles comprenant l'expression de justice fiscale³³ dans le titre qui prennent pour objet le versant substantiel de la justice fiscale, appréhendée « par d'un double prisme, celui des fins : les objectifs poursuivis par le prélèvement, celui des moyens : les modalités gouvernant la répartition et le prélèvement³⁴. Ainsi, ces travaux s'intéressent à la justice fiscale par l'analyse des assiettes et des techniques choisies par le législateur pour frapper les contribuables selon leur faculté contributive, ou afin de mesurer le taux de pression fiscale et le poids des différents prélèvements obligatoires, ou évoquent encore la question de la ou des légitimités de l'impôt selon une approche positiviste à une écrasante majorité³⁵.

L'embarras des juristes sur l'évocation de la justice fiscale est partiellement surmonté par leurs travaux portant sur le principe de l'égalité.

B. La justice fiscale assimilée au principe d'égalité

La justice, en tant que principe directeur du droit « concerne les relations des hommes entre eux du point de vue de leurs intérêts, exigences et devoirs concurrents (...) la justice a pour tâche fondamentale de trouver un équilibre entre les intérêts en conflit »³⁶. Par conséquent, lorsque la doctrine contemporaine s'intéresse aux aspects substantiels, matériels de la justice fiscale, elle concentre sa recherche sur les différentes acceptions du principe d'égalité en matière fiscale, or ce dernier ne peut pas être réduit au concept de justice fiscale, il est à notre sens qu'une composante.

L'égalité devant la loi fiscale, fondée sur l'article 6 de la DDHC est présentée comme « la conséquence du principe de la légalité fiscale et de la généralité de la loi »³⁷, tandis que l'égalité devant l'impôt est présentée comme une variante de l'égalité devant la loi mais spécifique à la matière fiscale et suppose selon la formule consacrée que le législateur est autorisé à traiter différemment des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes mais qu'il est aussi habilité à déroger à l'égalité pour des raisons d'intérêt général s'il passe le contrôle de cohérence qu'opère le juge constitutionnel. Enfin, l'égalité par l'impôt est souvent associée à l'égalité devant les charges publiques fondée sur l'article 13 de la DDHC considérée « plus subjective » car le législateur discrimine les contribuables en raison de leurs facultés contributives dans la limite d'une rupture caractérisée devant les charges publiques. La notion de capacité contributive, définie comme une limite³⁸ ou comme un fondement au prélèvement fiscal, renvoie au principe d'égalité devant l'impôt et à son mode de répartition, en d'autres termes, au juste partage de l'effort fiscal. La notion de capacité contributive est souvent confondue avec l'assiette de l'impôt qui frappe le contribuable. Or, cette expression recouvre une signification plus large, elle ne se résume pas à l'assiette de l'impôt, c'est une notion matériellement composite et fonctionnellement plurielle³⁹.

L'acception du principe d'égalité en droit fiscal est différente de sa prescription en droit public général. Si ce dernier diffère, sa signification ne lève pas toutes les difficultés puisque « le principe d'égalité devant l'impôt constitue une véritable éthique mais la perception que l'on en a, varie selon les croyances et les orientations politiques de chaque époque »⁴⁰. La réception de ce principe en droit fiscal, fait que ce dernier change, non pas de nature, mais de degré. Le législateur français, dans la mesure où la simple égalité de droits ne permet pas de réaliser l'égalité des chances, tend

³⁰ Cour des Comptes, Rapport public annuel février 2018, p.64.

³¹ *Ibidem*.

³² J-C MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, thèse dactyl., t. 3, p.362.

³³ M-C ESCLASSAN « Justice fiscale et abus de droit : Réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français », *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 85 ; A. LAREAU « Justice fiscale et fiscalité comportementale au Canada » *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 73 ; M. BOUVIER « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne » *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 15 ; M. BOUVIER « Justice fiscale : un enjeu éthique et philosophique », *RFFP* nov. 2010, n° 112, p. 5 ; L. GODBOUT, S. ST-CERNY « Déchiffrer la justice fiscale » *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 51 ; A. DUMONT « Impositions affectées et justice fiscale » *RFFP* sept. 2013, n° 123, p. 151 ; G. N LARIN, LATULIPPE, « Les canons de la justice fiscale : évolution et influences » *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 5 ; J. MICHEL « L'expérience française de la justice fiscale » *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 123 ; J-R PELLAS « L'imposition du patrimoine en France et la notion de justice fiscale » *RFFP* nov. 2013, n° 124, p. 61. F. BONNEVILLE « **Réflexions** sur la notion de justice fiscale » *art. cit.*, p.64. B. JEAN-ANTOINE « La justice selon John Rawls : une traduction institutionnelle ? » *RFFP* mai 2019, n° 146, p. 143.

³⁴ D. GUTMANN. « Du droit à la philosophie de l'impôt » *art.cit.* p.7.

³⁵ Il faut également signaler la thèse d'A. DUMONT « La justice fiscale en France » 2016, Paris 1.

³⁶ P. RAYNAUD et S. RIALS, *Dictionnaire de philosophie politique*, PUF, coll. « Quadrige », 2003, p. 365.

³⁷ E. OLIVA « Egalité (principe d') », in *Finances Publiques, Dictionnaire encyclopédique, op.cit.*, pp.388-390 ».

³⁸ J.-C. MARTINEZ, *Le statut du contribuable, op.cit.* p.99.

³⁹ A. ROSA, *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne, op.cit.*

⁴⁰ M. BOUBAY-PAGES, « Pierre Lalumière et les cadres sociaux de la science fiscale », in S. RAIMBAULT DE FONTAINE (dir.), *Doctrines fiscales : à la découverte de grands classiques*, L'Harmattan, 2007, p. 112.

par son intervention vers une certaine égalité, par l'entremise des « discriminations justifiées », à l'intérieur desquelles on trouve en droit fiscal les « discriminations positives ». Laurent Fonbaustier corrobore cette approche, il estime qu'« en raison d'un paradoxe, apparent seulement, tenant aux conditions historiques de la naissance du principe d'égalité devant l'impôt (...) le principe d'égalité fiscale réelle implique une politique d'égalité par l'impôt qui elle-même engendre l'inégalité devant l'impôt »⁴¹. Le droit fiscal renouvelle la problématique traditionnelle entre l'égalité formelle et l'égalité réelle. Dès lors, « en autorisant (l'article 13) une répartition des impôts adaptée aux possibilités individuelles, il condamne aussi l'égalité numérique et introduit une égalité dans les rapports »⁴².

On l'observe, la justice fiscale au sens matériel du terme est assimilée aux possibilités dont dispose le législateur de discriminer les contribuables pour des raisons d'intérêt général, plus précisément la réduction des inégalités par l'outil fiscal. Or, comme le rappelle très justement les observateurs de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, « le principe d'égalité devant l'impôt exerce ses effets, (...) impôt par impôt : c'est au regard des règles applicables à un seul et même impôt qu'il y a lieu normalement d'apprécier les exigences du principe d'égalité, indépendamment des autres impôts auxquels le contribuable est également assujéti »⁴³. Dès lors, réduire la justice fiscale à l'analyse du respect du principe d'égalité par un prisme strictement positiviste ne permet pas d'adopter une approche systémique à laquelle pourtant se prête l'étude de la justice fiscale dans un lieu donné et à une époque donnée.

La doctrine préfère parfois le terme d'équité⁴⁴ fiscale à celui de justice fiscale. Thierry LAMBERT estime que « l'équité est une façon convenue, politiquement correcte, de justifier des inégalités fiscales qui peuvent être légitimes mais que le pouvoir politique n'assume pas pleinement »⁴⁵. Une autre partie de la doctrine rapproche l'équité de la notion d'égalité, mais considère l'équité « en dehors du droit positif, du droit objectif, car elle est une notion éminemment subjective »⁴⁶. Pour autant, l'équité peut-elle nous renseigner sur la notion de justice fiscale ? Certains rattachent clairement la notion d'équité à l'idée de juste répartition des contributions et reprennent la catégorisation opérée par le Conseil des prélèvements obligatoires, « un impôt juste ou équitable doit, selon l'analyse traditionnelle, satisfaire à deux principes d'équité : l'équité verticale et l'équité horizontale »⁴⁷. En d'autres termes, tel qu'utilisé par la doctrine et les institutions, le terme équité désigne simplement une conception complexe de l'égalité et non la justice. Ainsi, le principe d'égalité, s'il apparaît comme un élément constitutif de la justice fiscale, n'est pas l'équité ; de même, l'équité fiscale ne se confond pas avec la notion de justice fiscale. Ces trois notions se conjuguent mais conservent leurs définitions propres, ou à défaut, leurs fonctions propres.

Certains principes ou objectifs fiscaux tels que la personnalisation ou la progressivité peuvent entrer en conflit avec d'autres de même valeur comme par exemple le rendement de l'impôt. Les objectifs de la politique fiscale potentiellement rivaux, n'impliquent pas, pour chacun d'entre eux, les mêmes instruments juridiques pour leur concrétisation et ne doivent pas être étudiés isolément si l'on souhaite connaître et apprécier la justice fiscale d'un système fiscal, aussi relative qu'elle soit. Son étude exige non seulement une approche systémique mais également une approche pluridisciplinaire.

II. La conceptualisation nécessaire de la justice fiscale par une approche de théorie générale de l'impôt

Dans la mesure où les juristes adoptent majoritairement une approche positiviste de la justice, ils laissent le soin aux autres disciplines de traiter ces questions fondamentales, à l'instar de la sociologie fiscale qui peut utilement nous renseigner sur le « sentiment » de justice fiscale ou de la philosophie puisque « la justice appelle, pour ceux qui la cherchent la philosophie »⁴⁸.

L'avenir de la doctrine sur ces questions pourrait être paradoxalement de renouer avec les pratiques de ses prédécesseurs, c'est-à-dire de croiser les approches disciplinaires pour adopter un regard pertinent sur la justice fiscale (A) ce qui permettrait de considérer l'ensemble du système fiscal et de poser un regard critique sur ce dernier (B).

A. La théorie générale de l'impôt, ou regards croisés sur la justice fiscale

La proposition que l'on peut formuler à l'endroit de la doctrine française pour une appréhension plus globale de la justice fiscale, c'est que cette dernière s'écarte quelque peu du positivisme tel qu'il a été présenté. Aussi, « une meilleure compréhension du phénomène fiscal passe-t-elle par une prise en compte plus généreuse de ses multiples dimensions,

⁴¹ L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », in *L'impôt, Archives de philosophie du droit*, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p.79.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ X. PRETOT, « Proportionnalité et progressivité des prélèvements obligatoires. À propos de l'article 13 de la DDHC », in R. PELLET (dir.), *Finances publiques et redistribution sociale, XX^{ème} anniversaire de la Société française de finances publiques, ECONOMICA*, 2006, p.96.

⁴⁴ La notion d'équité dérive du latin *aequitas*, et signifie « égalité » et « esprit de justice. L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal, op.cit.*, p. 416.

⁴⁵ T. LAMBERT, « Éthique et fiscalité », *LPA* déc. 2011, n° 239, p. 6.

⁴⁶ C. SCHAEGIS, « La fonction rhétorique de l'équité », T. LAMBERT et G. VEDEL (dir.), *Égalité et équité. Antagonisme ou complémentarité ?*, actes du colloque du 13 nov. 1997, CERAP, Economica, 1997, p. 13.

⁴⁷ G. GILBERT, « Équité fiscale », in L. Philip (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, t. I, 1991, p. 749.

⁴⁸ D. GUTMANN, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *op.cit.*, 2002, p.7.

juridiques, techniques, économiques, administratives et sociologiques »⁴⁹. Naturellement il ne s'agit pas ici d'exhorter les juristes à s'improviser sociologues ou philosophes pour affiner leurs points de vue sur la justice fiscale, il n'est pas non plus question que le juriste érige « sa connaissance intuitive ou personnelle de la réalité en argument sociologique »⁵⁰. Il s'agit simplement d'inviter la doctrine à emprunter les apports des autres sciences sociales pour nourrir sa réflexion sur l'obligation fiscale et ses fondements. Cette approche est possible et a été formalisée par le passé par certains auteurs qui ont défendu la théorie générale de l'impôt. La théorie générale de l'impôt, parfois présentée comme une sous-catégorie de la science fiscale⁵¹, est principalement requise dans le cadre d'une étude consacrée à la justice fiscale car elle « implique de parvenir à se dégager d'habitudes intellectuelles consistant à adopter une attitude intégralement positiviste par rapport à la fiscalité »⁵². Ainsi comme le préconisait Gaston JEZE « une théorie générale de l'impôt comprend nécessairement l'appréciation critique de chacun des impôts et de l'ensemble du système fiscal d'un pays donné à un moment donné »⁵³.

Enrichir la réflexion du juriste des résultats issus d'autres champs disciplinaires, permet d'analyser le phénomène juridique en rendant compte de sa spécificité et en expliquant, sans esprit partisan, les enjeux politiques et éthiques qui lui sont liés. Il ne s'agit alors ni de réduire le droit à un modèle purement scientifique indifférent aux valeurs morales, politiques et sociales, ni de se borner à n'y voir que des jugements de valeurs qui se substitueraient à toute autre forme d'explication⁵⁴. Il s'agit ici de souscrire pleinement à l'idée selon laquelle : « Évaluer la justice de l'impôt ce n'est pas évaluer une règle de droit ordinaire »⁵⁵. Comme le recommande le Professeur BOURGET « le temps est en effet venu de se consacrer à l'élaboration proprement juridique de l'ordre fiscal sous la lumière et l'angle de la théorie du droit (...) cette réflexion ne devra pas s'isoler d'une recherche fondamentale globale et plurielle, qui ancrée dans la réalité économique et sociale, permettra de dépasser la préoccupation de la seule légalité formelle de l'imposition pour matérialiser ou informer les règles du rapport fiscal par l'exigence de justice fiscale »⁵⁶.

Ainsi par exemple, la sociologie de l'impôt permet d'expliquer, les rapports entre l'impôt, l'État et la société⁵⁷. En ce qui concerne la conceptualisation de la justice fiscale, un des intérêts majeurs de la sociologie c'est de renseigner sur le sentiment de justice ou d'injustice fiscale. Michel FORSE et Maxime PARODI ont publié une étude en 2014 intitulée « Les Français et la justice fiscale » qui montre que même si les français jugent la pression fiscale trop forte, le consentement à l'impôt n'est pourtant pas ébranlé. Les citoyens jugent le système fiscal insuffisamment redistributif et regrettent que le principe d'égalité soit rompu par les trop nombreux contribuables qui échappent à l'impôt. Selon Marc LEROY, le sentiment de justice sociale dépend, de la justification des différences (visibles) entre les classes de revenus, mais aussi, depuis la fin du XX^{ème} siècle, de la reconnaissance de situations sociales participant légitimement à la société »⁵⁸. L'auteur a proposé une typologie des rationalités du contribuable (utilitariste, axiologique et cognitive) et montre que la part de subjectivité de l'individu dans ses différentes représentations révèle des paradoxes ou contradictions entre, ce qu'il estime juste de payer, et ce qu'il attend des services publics et plus largement de l'État⁵⁹. Cet apport permet au juriste d'analyser les contradictions souvent soulignées entre le contribuable, l'usager et le citoyen. Ensuite, la contribution des historiens est primordiale à la théorie générale de l'impôt notamment lorsque ces derniers s'intéressent aux mouvements de révoltes fiscales qu'elles soient collectives ou individuelles et rappellent à quel point « la question fiscale est consubstantielle à l'histoire de la démocratie »⁶⁰.

Sur d'autres aspects, une collaboration entre une historienne du droit et un sociologue a permis de faire comprendre aux juristes -en particulier ceux qui s'intéressent aux aspects procéduraux de la justice fiscale- que la priorité de l'administration était moins de sanctionner les coupables ou complices de fraude que de recouvrer l'impôt. Or, comme le soulignent très justement les auteurs « on ne peut affirmer la centralité de l'impôt dans le contrat social et maintenir dans l'impunité ceux qui s'en exonèrent volontairement »⁶¹. Par ailleurs, les économistes et les politistes nourrissent utilement les analyses de la théorie générale de l'impôt, de même que les philosophes qui enseignent aux juristes que la justice fiscale n'est pas qu'un enjeu d'égalité, elle est aussi une condition et le but de la liberté : « parce que la justice bien comprise consiste à maximiser durablement la liberté réelle de ceux qui en ont le moins et exige dès lors une

⁴⁹ J.-B. GEFROY, « Impôt », *art. cit.*, p. 12.

⁵⁰ Ce qui conduirait inévitablement « à une profonde erreur méthodologique et déontologique ». D. GUTMANN « L'argument sociologique en matière fiscale » in *L'argument sociologique en droit, pluriel et singulier*, ss la dir de D. FENOUILLET, Dalloz, 2015, p.279.

⁵¹ « Elle étudie, tout d'abord, le fait fiscal en lui-même, dans ses manifestations propres. Elle définit le concept d'impôt, (...) débouche sur une approche systémique de la fiscalité », L. MEHL, P. BELTRAME, *Science et technique fiscale, op.cit.* p.32.

⁵² M. BOUVIER, *Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, op. cit.*, p. 16-17.

⁵³ G. JEZE, « Esquisse d'une théorie générale de l'impôt », *art. cit.*, p.497

⁵⁴ J.-L. BERGEL, *Méthode du droit. Théorie générale du droit*, Dalloz, 1985.

⁵⁵ *Ibidem.*

⁵⁶ R. BOURGET, *La science juridique et le droit financier et fiscal. Etude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX et XX siècles)*, Dalloz, 2012, p.1202.

⁵⁷ M. LEROY, *La sociologie de l'impôt*, PUF, coll. « Que sais-je ? », 2002, p. 5.

⁵⁸ M. LEROY, Justice sociale et impôt sur le revenu, une perspective sociologique », in L. VAPAILLE (dir.), *Refonder l'impôt sur le revenu ?*, colloque du 20 janvier 2012, CERAP, L'Harmattan, 2013, p.40.

⁵⁹ M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op.cit.*, p. 251.

⁶⁰ N. DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Paris, Seuil, 2011, p.11.

⁶¹ A. SPIRE, K. WEIDENFELD, *L'impunité fiscale. Quand l'Etat brade sa souveraineté*, La Découverte, 2015, p.18.

divergence majeure par rapport à la répartition que le marché tend spontanément à effectuer en fonction des contributions productives de chacun »⁶².

Enfin, la conceptualisation de la justice fiscale par une approche de théorie générale de l'impôt permet l'alliance de la justice fiscale et de la justice sociale.

B. L'alliance entre justice fiscale et justice sociale

L'approche de la justice fiscale par la théorie de l'impôt implique cette alliance de la justice fiscale et de la justice sociale. Conjuguer justice fiscale et justice sociale s'avère plus que nécessaire dans un contexte globalisé dans lequel la problématique semble désormais inversée. En effet, « au lieu que le marché opère dans les limites d'un État qui l'encadre de ses contraintes, ce sont désormais les États qui fonctionnent immergés dans un marché aux contraintes duquel ils doivent se soumettre »⁶³.

Selon Nancy Fraser, la justice sociale nécessite la réunion de deux impératifs : la reconnaissance et la redistribution. Or, la réalisation de ces deux exigences est difficilement simultanée. Sur le plan du droit fiscal, pour être reconnus comme tels, les contribuables-citoyens doivent tous contribuer à la satisfaction de l'intérêt général, mais leur participation fiscale peut ne pas être égale si l'on assigne à l'État, une mission de redistribution.

La théorie générale de l'impôt autorise l'analyse du rapport entre justice fiscale et justice sociale sous le prisme solidariste. La théorie de « l'impôt-solidarité », formulée au XIX^{ème} siècle érige l'obligation fiscale comme le mode de paiement de la dette sociale, et pour laquelle, le sacrifice fiscal s'il est universel doit être inégal et matérialiser l'appartenance du contribuable à une communauté politique et sociale⁶⁴. Dans cette perspective, la justice est considérée comme une idée assez puissante pour concilier la liberté individuelle et la solidarité sociale. Cette théorie est progressiste puisqu'elle intègre la justice sociale dans les rapports entre les individus et prescrit que « la justice sociale consiste dans l'organisation juridique et positive du paiement de la dette individuelle au prorata des prélèvements faits par chacun sur l'avoir social »⁶⁵. Dès lors, lorsque que le droit fiscal investit à la fois le champ de la justice fiscale et de la justice sociale, « il ne se limite pas à refléter passivement l'ordre social dans lequel il agit, mais est en mesure de jouer un rôle dans la transformation de celui-ci. Dans cet esprit, le système fiscal devient un instrument dynamique de transformation sociale »⁶⁶.

L'approche par la théorie de l'impôt propose une autre conceptualisation de la justice fiscale par une théorie radicalement opposée qui a préexisté la théorie de l'impôt-solidarité, il s'agit de la théorie de l'impôt-échange. Pour ses défenseurs, l'impôt n'est pas pensé comme un outil de transformation sociale mais comme un prix, il est l'objet d'une relation marchande entre l'État et le contribuable qui se pense et se comporte comme un client⁶⁷. L'impôt est fondé sur un échange de biens et services entre l'individu et l'État, le client paie pour ce qu'il reçoit. La relation à l'impôt et au pouvoir fiscal est strictement individuelle et consumériste. Cette théorie ne fait pas abstraction de la justice fiscale, laquelle réside dans la promotion d'une égalité stricte ou d'une égalité formelle. Elle se matérialise par les techniques de proportionnalité de l'impôt, la préférence pour les impôts réels et indirects frappant la dépense. La justice fiscale est *a minima* commutative⁶⁸, c'est-à-dire qu'est exigée une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous »⁶⁹, elle est au maximum distributive car elle « relève d'une approche proportionnaliste. Elle pose en principe que les richesses doivent être réparties proportionnellement aux mérites de chacun. Cela signifie que le citoyen doit recevoir de la société en proportion de ce qu'il y amène »⁷⁰.

Si l'on cherche à analyser les réformes récentes du législateur par une approche de théorie de l'impôt, on ne peut qu'observer l'essor ou le regain d'intérêt pour cette approche (néo) libérale de l'impôt et distributive de la justice fiscale au détriment de la justice redistributive, ce qui n'est pas sans effet sur l'alliance entre justice fiscale et justice sociale. Il suffit de citer pour s'en convaincre et (sans être exhaustif) l'introduction du prélèvement forfaitaire unique assimilé à une véritable flat-tax⁷¹, l'abandon de l'impôt de solidarité sur la fortune au profit de l'impôt sur la fortune immobilière⁷².

En conclusion, si à l'avenir, les juristes se saisissent de cette approche, on pourrait alors assister à l'émergence d'une autre théorie de l'impôt engageant un dialogue entre disciplines et permettant d'asseoir l'alliance entre justice fiscale et justice sociale sur d'autres socles théoriques que les théories contractualistes, ce qui permettrait de renouveler le débat entre chercheurs mais aussi entre le contribuable et le citoyen sur le sens et les finalités de l'obligation fiscale.

⁶² P. VAN PARIJS « Philosophe de la fiscalité pour une économie mondialisée » *Archive et philosophie du droit. droit* 46, 2002, pp.329-348.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ A. ROSA, *Impôt et solidarité. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, *op.cit.*

⁶⁵ G. MAURANGES, *Sur l'histoire de l'idée de solidarité*, Paris, A. Michalon, 1909, p. 158.

⁶⁶ J. LASARTE, « Fonctionnalité du système fiscal et exigences de changement », *RFFP* 1983, n° 1, p.65 s.

⁶⁷ A. ROSA *op.cit.*

⁶⁸ M. BOUVIER « L'impôt sur le revenu : entre échange et solidarité ? » *RFFP*, n°140, p. 235.

⁶⁹ M. BOUVIER, « Les cadres conceptuels de la justice fiscale », in *Refonder l'impôt sur le revenu ?*, *op. cit.*, p.34.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (article 28).

⁷² Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (article 31).

