

Solidarité de Léon Bourgeois, ou l'apport de la pensée solidariste en sciences fiscales



Audrey ROSA

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

L'ouvrage *Solidarité* publié chez Armand Colin en 1896 écrit par Léon Bourgeois (1851-1925), grande figure politique de la République radicale, donna naissance au solidarisme, une doctrine originale et pluridisciplinaire. De la dépendance des hommes rendue visible par la solidarité, naissait la dette sociale rendant les membres d'une même communauté à la fois débiteurs, héritiers et associés. Une relecture de l'œuvre solidariste engage une réflexion sur les fondements de l'impôt et permet de comprendre le rapport étroit entre l'impôt et la solidarité. Le premier matérialisant la seconde, le sacrifice fiscal était représenté avant tout comme un devoir social qui pouvait être inégalement supporté en vue de réaliser la justice sociale.

Solidarism, an original and multidisciplinary doctrine, was born in the book Solidarity, written by the political figure of the French Radical Republic, Leon Bourgeois, and published by Armand Colin in 1896. From the dependence of men made visible by solidarity, the social debt was born, which made members of the same community debtors, heirs and partners. A re-reading of the solidarist work involves a reflection on the bases of taxes and allows us to understand the close relation between taxes and solidarity. The first one materializing the second, the fiscal sacrifice was represented above all like a social duty that could be unequally supported in order to achieve social justice.

«L'homme naît débiteur de l'association humaine»¹.

Singulièrement, le choix s'est porté sur l'ouvrage *Solidarité* publié chez Armand Colin en 1896 alors même qu'il ne s'agit ni d'un traité de sciences fiscales, ni d'un ouvrage dont l'objet principal est l'impôt. Cette œuvre, écrite par Léon Bourgeois (1851-1925), grande figure de la République radicale, «fit entrer l'idée de solidarité dans le droit public et dans la vie politique»². L'intérêt de cet ouvrage ne réside pas dans son caractère précurseur mais dans sa richesse conceptuelle. Pierre Leroux fut en effet l'un des premiers à avoir intégré la dimension de dépendance réciproque entre les membres constituant la société et à conceptualiser cette idée de solidarité en philosophie politique et sociale. Il instrumentalisa cette dépendance au profit d'un devoir général liant les individus dans la société. Cette problématique fut

saisie par la sociologie, sous la plume d'Auguste Comte, lequel estimait que «le devoir de solidarité constitue la base sur laquelle se développe l'esprit de continuité qui lie les générations entre elles»³; suivi peu de temps après par Emile Durkheim⁴. L'œuvre de Léon Bourgeois marqua l'histoire des idées – y compris fiscales — car elle offrit à l'idée de solidarité sa charge symbolique et son potentiel normatif⁵. Il «n'est donc pas un pionnier isolé, mais le porte-parole d'un vaste courant qui, (...) a entendu fonder l'organisation sociale sur la solidarité, considérée comme l'aboutissement du processus de civilisation de l'humanité»⁶.

3. A. COMTE, *Discours sur l'esprit positif*, 1842, cité par R. CHAPPUIS, *La solidarité, L'éthique des relations humaines*, Que sais-je, PUF, 1999, p. 12.

4. E. DURKHEIM, *De la division du travail social*, 2^e éd., PUF, 1991, p. 28.

5. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, 2015, p. 55.

6. S. BERSTEIN, «Léon Bourgeois et le solidarisme», in A. NIESS et M. VAISSE, *Léon Bourgeois. Du solidarisme à la société des Nations*, Langres, éditions Dominique Guéniot, 2006, p. 14. Cité par O. AMIEL, «La place actuelle du solidarisme de Léon Bourgeois»,

1. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, Paris, Armand Colin, 1896, p. 16.

2. M.-C. BLAIS, «Aux origines de la solidarité publique, l'œuvre de Léon Bourgeois», *Revue des affaires sociales*, 2014/1, pp. 12 à 31.

La richesse, l'originalité de cet ouvrage s'analysent également au regard du parcours exemplaire de son auteur : docteur en droit, avocat, préfet, puis préfet de police de Paris, Léon Bourgeois entra ensuite en politique pour devenir député. Plusieurs fois ministre (de la Justice, de l'Intérieur, de l'Instruction publique, des Affaires étrangères, du Travail et de la Prévoyance sociale), il fut président du Conseil, président du Sénat, président de la Chambre des députés ou encore président de la Société des Nations.

Écrite par un juriste, cette œuvre donna naissance au solidarisme, une doctrine originale et pluridisciplinaire se présentant comme « une troisième voie ». Léon Bourgeois élaborait un discours scientifique renseignant « l'étude exacte des causes, des conditions et des limites de cette solidarité qui seule pourra donner la mesure des droits et des devoirs de chacun envers tous et de tous envers chacun et qui assurera les conclusions scientifiques et morales du problème social »⁷. Le solidarisme partait du fait naturel de l'interdépendance pour construire une théorie des droits et des devoirs. La solidarité « est née en tant que discours construit, en tant qu'idéologie (...) elle implique alors une représentation nouvelle du lien social et politique, qui débouche sur une transformation en profondeur des modes de gestion du social et des formes d'intervention publique »⁸. L'idée même de solidarité n'était pas réduite à son degré le plus élémentaire, elle était sublimée. Sa valorisation ne procédait pas d'une mise en valeur de sa dimension morale, celle-ci n'était pas réfutée mais secondaire. Ce qui demeurait fondamental et fondateur, c'était de représenter cette solidarité de fait comme un véritable principe d'action, un principe de réalité émanant de la rationalité humaine. La solidarité présentée comme telle devenait une exigence, imposant à l'individu isolé de transcender sa condition. Elle englobait l'homme dans une existence collective, fondée sur des liens intangibles⁹.

La solidarité devint une force opérante, d'elle, devait découler un certain nombre d'obligations alléguées à l'État, mais également à l'individu. Cette doctrine dite interventionniste projetait un point d'équilibre entre ce que la société devait attendre de ses

composantes, et réciproquement. Par son orientation politique, le solidarisme, appelée aussi doctrine du juste milieu, empruntait aux courants libéraux son attachement à la liberté et à la gauche son intérêt pour l'égalité, mais se distinguait des socialistes puisque l'idée de lutte des classes était supplantée par l'appartenance commune à la Nation. Tous les membres qui constituaient la société furent liés par elle et à elle par des devoirs, qui s'incarnaient notamment par l'acquittement d'une dette.

Pourquoi insister sur ce courant, en particulier sur l'œuvre de Bourgeois alors qu'il s'agit ici de présenter des grandes œuvres portant sur l'impôt ? L'intérêt de mettre en lumière les apports de la doctrine solidariste est double. Une réappropriation de l'œuvre solidariste par la science fiscale autorise une réflexion sur les fondements de l'impôt et participe à asseoir une représentation de l'impôt comme un objet et rapport de solidarité. À l'instar de celui qui l'incarne, qui a, à la fois, conceptualisé un certain devoir fiscal et proposé, lorsqu'il était député, une réforme de l'impôt sur le revenu, le solidarisme a – sans conteste — enrichi la conception de l'obligation fiscale (I) et constitue une source essentielle en théorie de l'impôt (II).

I. Contribution de la pensée solidariste à la conception de l'obligation fiscale

Si l'obligation fiscale a d'abord été pensée comme un strict devoir d'obéissance sous l'Ancien Régime¹⁰, puis comme un devoir libérateur à la Révolution française¹¹, la doctrine solidariste a fait de l'obligation fiscale un devoir avant tout social (A). Aussi, en dépit de l'écart existant entre les préceptes solidaristes et le système fiscal alors en vigueur, cette doctrine se démarqua-t-elle par la pertinence de sa conception de l'impôt, particulièrement sur ses fondements et ses fonctions (B).

RRJ, Presses universitaires d'Aix Marseille, n° 2, 2008, pp. 1143-1152.

7. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., Armand Colin, Paris, 1906, p. 15.

8. J. CHEVALLIER, « Présentation », in *La solidarité un sentiment républicain?*, actes du colloque, Amiens, Direction régionale des affaires culturelles, 25 octobre 1991, Centre universitaire de recherches administratives et politiques de Picardie, CURAPP et l'Université de Paris 7, Paris, PUF, 1992, p. 5.

9. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 56.

10. « Il n'y a qu'eux (les rois) qui aient le pouvoir dans leurs Royaumes, de lever des impositions sur les peuples de leur obéissance » (C. LE BRET, *De la souveraineté du Roy, Œuvres, Toussaint du Bray*, 1643, livre III, chapitre IX, p. 126). Voir égal. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 57.

11. Les Cahiers de doléances s'attardèrent moins sur la conception théorique de la charge fiscale que sur la façon dont l'impôt devait être recouvré. Dès lors, la charge fiscale qui pesait sur l'assujéti fut davantage éprouvée du point de vue des anciennes modalités de perception de l'impôt, plutôt que celle de son poids effectif. C'était par conséquent la manière dont on obéissait au pouvoir et participait aux besoins collectifs qui occupaient la plus grande part de la représentation de l'obligation fiscale. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 62.

A. De la dette sociale à la dette fiscale

Léon Bourgeois établit que les hommes devaient se considérer comme des êtres sociaux, acceptant les liens et les obligations mutuelles émanant de leurs rapports puisqu'« il ne s'agit pas de définir les droits que la société pourrait avoir sur les hommes, mais les droits et les devoirs réciproques que le fait de l'association crée entre les hommes, seuls êtres réels, seuls sujets possibles d'un droit et d'un devoir »¹². La doctrine solidariste était légaliste et légitimiste. Le droit devait fonder l'accord entre les hommes et devait être instrumentalisé au profit d'intérêts supérieurs et collectivement admis. Le droit autorisait le passage de ce qui était, la solidarité comme fait immatériel et moral, à ce qui devait être, une solidarité entre associés, consentie, correctrice et juste. De la dépendance des hommes rendue visible par la solidarité, naissait la dette, les rendant ainsi débiteurs, héritiers et également associés. Léon Bourgeois expliqua que la dette obligeait les générations successives, mais aussi les contemporains, dans un rapport à la fois vertical et horizontal puisqu'« il s'agit pour les hommes, associés solidaires, de reconnaître l'étendue de la dette que chacun contracte envers tous »¹³. Dès lors, le droit était présenté comme un facteur d'objectivisation de la dette.

Pour les solidaristes, la dette sociale était supportée par tous. Chacun devait restituer à l'ensemble de la collectivité les bienfaits que cette même collectivité lui procurait : « dans une approche solidariste, ce sont tous les membres de la société qui sont tenus d'acquitter (...) les charges fiscales récoltées par l'État forme humaine de groupement. La doctrine solidariste retrouve donc et renouvelle le principe d'une dette fiscale en raison de l'appartenance à un corps politique, soit le principe d'un contribuable citoyen »¹⁴.

L'homme, écrit Léon Bourgeois, n'était pas un être indépendant mais un associé car « l'homme ne devient pas seulement, au cours de sa vie, le débiteur de ses contemporains ; dès le jour de sa naissance, il est un obligé »¹⁵. La dette présentait la particularité d'être à la fois morale, symbolique et également matérielle : « être prêt à consentir dans tous ses actes le paiement de l'obligation sociale, c'est être vraiment un associé de la société humaine, un être social »¹⁶.

Le paiement de l'obligation sociale se matérialisait par l'obligation fiscale, qui était la concrétisation d'un devoir solidairement partagé. Se posa alors avec acuité la question du consentement à la dette et partant à l'obligation fiscale.

C'est par la notion d'obligation que le conflit potentiel entre solidarité subie et acceptée pouvait s'épuiser. L'obligation ne renvoyait pas qu'à la contrainte, elle devait être étroitement liée à la volonté. La question du consentement est intégrée par les solidaristes, par la notion fonctionnelle et fictionnelle de quasi-contrat¹⁷. Rendant fictivement possible l'adhésion des membres débiteurs à cette association humaine, elle permettait « de passer de l'idée de dette (...) à une obligation stricte assortie de sanctions »¹⁸. Par ailleurs, une des fonctions du quasi-contrat consistait « à fournir la formule qui allait permettre à chacun d'acquitter sa dette sans pour autant faire courir le risque d'un empiétement excessif de l'État dans la sphère des libertés individuelles »¹⁹. La doctrine solidariste fut par conséquent, philosophiquement « contractualiste » et s'inscrivit dans l'individualisme juridique²⁰. Le solidarisme érigea la notion d'obligation dans ses deux acceptions. La première, au sens large, renvoie à une norme, « en tant qu'expression de la puissance de contrainte qui lui est attachée, traduction de sa force obligatoire »²¹ ; au sens étroit, la notion d'obligation s'appréhende comme un lien juridique, le *vinculum iuris*. Il s'agit d'une obligation juridique qui se rapporte aux engagements réciproques entre créanciers et débiteurs « ainsi les solidaristes se trouvaient amenés à distinguer radicalement entre la solidarité de fait et la solidarité de droit, entre la solidarité fatale et la solidarité voulue, entre l'objective et la subjective, la naturelle et la contractuelle »²².

12. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., *op. cit.*, p. 90.

13. *Ibid.*, p. 103.

14. E. DE CROUY-CHANEL, *Le contribuable citoyen, histoire d'une représentation fiscale, 1750-1999*, thèse dactyl., Paris, 1999, p. 269.

15. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., p. 116.

16. L. Bourgeois, *Solidarité*, 3^e éd., Paris, Armand Colin, 1902, p. 187.

17. « Là où la nécessité des choses met les hommes en rapport sans que leur volonté préalable ait pu discuter les conditions de l'arrangement à intervenir, la loi qui fixera entre ceux ces conditions ne devra être qu'une interprétation et une représentation de l'accord qui eût dû s'établir préalablement entre eux s'ils avaient pu être également et librement consultés : ce sera donc la présomption du consentement qu'auraient donné leurs volontés libres et égales qui sera le seul fondement du droit. Le quasi-contrat n'est autre chose que le contrat rétroactivement consenti » (L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 3^e éd., *op. cit.*, pp. 132-133).

18. M.-C. BLAIS, « Solidarité : une idée politique? », in *Solidarité(s), perspectives juridiques*, actes du colloque, IFR, TACIP, Presses de l'Université Toulouse sciences sociales, 2008, p. 42.

19. M. BORGETTO, *La notion de fraternité en droit public français : le passé, le présent, l'avenir de la solidarité*, thèse, LGDJ, 1993, p. 367.

20. M.-C. BLAIS, « Solidarité : une idée politique? », *op. cit.*, p. 43.

21. J. CHEVALLIER, « L'obligation en droit public », in *L'obligation, Archives de philosophie du droit*, t. 44, Paris, Dalloz, 2000, p. 179.

22. C. BOUGLÉ, *Solidarisme et libéralisme*, coll. Logiques sociales, L'Harmattan, 2009, p. 19.

La doctrine solidariste n'était pas exempte d'ambiguïtés. Elle fut confrontée à un certain nombre de critiques relativement virulentes qui pouvaient potentiellement mettre en échec ses fondements et sa mise en œuvre : l'analyse comptable nécessaire de ce que l'on doit à l'association humaine et de ce qui est dû, est irréalisable²³. En outre, le sentiment relevait du subjectif alors que la solidarité sociale était éminemment objective. L'acception juridique de la notion de dette renvoie à une obligation liée à une promesse. Un emprunt est explicitement assorti d'une clause de remboursement, et c'est le consentement qui institue un débiteur et un créancier. Comment le remboursement de la dette sociale pouvait-il être rendu obligatoire? Par ailleurs, si de la solidarité sociale découlait un sentiment de dette communément partagé, à qui la dette était-elle imputable? Les associés étaient-ils débiteurs les uns des autres ou envers l'État? Enfin, la distinction entre « dette » et « devoir » n'était pas clairement délimitée. Léon Bourgeois répondit aux interrogations et critiques mais de manière incomplète. Sur la détermination de la dette, Léon Bourgeois refusa de la fixer de manière exacte. Exposée comme sociale, comment pouvait-elle être individualisable? Était-elle la même pour tous? Les solidaristes défendaient la contribution de chacun à la société, mais à proportion des revenus perçus par chacun. Dès lors, pour Charles Gide, auteur que l'on rattache au courant solidariste, « l'impôt prend là un caractère quasi-sacré, puisqu'il apparaît comme l'acquittement de la dette sociale »²⁴.

B. De la justice sociale à la progressivité de l'impôt

Les solidaristes de la III^e République étaient dévoués à la justice sociale, laquelle « consiste dans l'organisation juridique et positive du paiement de la dette individuelle au prorata des prélèvements faits par chacun sur l'avoir social »²⁵. La dette – désormais — fiscale devait permettre la réalisation d'une société juste. Si l'idée n'était pas de supprimer toutes les inégalités inhérentes à l'organisation de la vie en société, les réduire constituait leur première exigence. Aussi, le solidarisme militait-il en faveur d'une politique fiscale redistributive et une politique de mutualisation des risques.

Cette doctrine plaçait pour l'instauration d'un impôt progressif, « ne faudrait-il pas, par une nouvelle organisation de l'impôt, obliger les propriétaires privilégiés à mettre à la disposition de la collectivité, pour qu'elle s'acquitte plus aisément et plus complètement de ses devoirs sociaux, une plus large part de leurs revenus? »²⁶. Théoricien, militant et homme d'action, Léon Bourgeois fut appelé par Félix Faure à la présidence du Conseil en novembre 1895. Le solidariste constitua un cabinet radical homogène en vue de réaliser ses réformes, au premier rang desquelles la création de l'impôt sur le revenu.

En effet, les solidaristes soutenaient l'idée de la progressivité de l'impôt : « la loi ne peut maintenir un système d'impôt pesant plus lourdement qu'il n'est juste sur une partie des citoyens et ne mesurant pas vraiment la charge de chacun au sacrifice qu'il faut faire pour la supporter »²⁷. Léon Bourgeois pensait pouvoir compter sur l'accueil favorable de ses thèmes de prédilection et opta ainsi pour : « Un gouvernement fidèle au vieil esprit républicain [...], sachant maintenir sans défaillance la paix et l'ordre dans la rue, mais sans cesse préoccupé de l'amélioration du sort des petits et des faibles et de la meilleure répartition des charges et des avantages de l'organisation sociale, convaincu, en un mot, que la République n'est pas seulement le nom d'une institution politique, mais l'instrument du progrès moral et social, le moyen continu de diminuer l'inégalité des conditions et d'accroître la solidarité entre les hommes »²⁸.

Le projet déposé par Doumer en février 1896 était la concrétisation de cette promesse²⁹. Il prévoyait la création d'un impôt général et progressif sur le revenu qui frappait la totalité des revenus des personnes physiques et des personnes morales quelle qu'en était la source³⁰. L'Assemblée l'adopta, mais la Chambre haute n'accepta même pas de l'examiner. Le 27 avril, Bourgeois se vit contraint de proposer sa démission.

Ainsi, le XIX^e siècle, celui de l'essor de la pensée solidariste, ne fut pas celui de la réforme fiscale sur le revenu, intervenue en 1914 et 1917 par les lois Caillaux³¹.

En dépit de la concrétisation infructueuse des aspirations solidaristes sur la réforme fiscale, cette

23. O. AMIEL, « La place actuelle du solidarisme de Léon Bourgeois », *op. cit.*, p. 1148.

24. C. GIDE, *Histoires des doctrines économiques*, 7^e éd., 1947, p. 634.

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

26. C. BOUGLÉ, *Le solidarisme*, Libraires éditeurs, 1907, p. 134.

27. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., p. 46.

28. M.-C. BLAIS, « Aux origines de la solidarité publique, l'œuvre de Léon Bourgeois », *op. cit.*, pp. 12-31.

29. X. CABANNES, « Les projets et propositions législatifs d'impôt sur le revenu antérieurs aux projets Caillaux », *RFFP*, n° 140, p. 85.

30. *Ibid.*

31. Voir dossier spécial, *RFFP*, n° 140 du 1^{er} novembre 2017.

doctrine a renouvelé la conception de l'obligation fiscale dans ses fondements et ses fonctions. D'abord, l'impôt est un devoir social dû par chacun des membres d'une communauté pour laquelle il est prélevé et redistribué. En outre, l'impôt devint autre chose que le moyen de subvenir aux dépenses d'intérêt commun d'une société; il est un moyen de sa transformation puisqu'il y participe (doit participer) à corriger les inégalités sociales en vue de tendre vers plus de justice sociale. En ce sens, les ambitions fiscales de Léon Bourgeois furent remarquables. Non seulement les solidaristes entendaient une transformation de la fiscalité en raison de la prise en considération des inégalités sociales, mais ces mêmes inégalités sociales étaient vouées à diminuer grâce à une fiscalité volontariste et orientée vers la solidarité. En d'autres termes, la fiscalité connaissait une double mutation. Au point de départ, elle devait s'imprégner et s'identifier à la société qu'elle frappait, au point d'arrivée, par ses effets, elle était capable de la transformer³². Si la pensée solidariste a indubitablement étoffé la conception de l'obligation fiscale, sa relecture permet d'alimenter les questions classiques en théorie de l'impôt, notamment celles de la justice et de la légitimité du sacrifice fiscal.

II. Contribution de la pensée solidariste à la théorie de l'impôt

La théorie générale de l'impôt, parfois présentée comme une sous-catégorie de la science fiscale³³, « implique de parvenir à se dégager d'habitudes intellectuelles consistant à adopter une attitude intégralement positiviste par rapport à la fiscalité »³⁴; elle nécessite de croiser les analyses et champs disciplinaires afin de comprendre et de situer l'impôt dans son contexte social et sociétal. La pensée solidariste, par sa méthode et ses prescriptions, englobait le fait fiscal dans un ensemble de considérations universelles : « La formule qui déterminera le lien social devra tenir compte de la nature et de la société humaine, des conditions dans lesquelles chaque membre y entre à son tour, des avantages communs dont le bénéfice lui est assuré et des charges communes auxquelles il se trouvera soumis (...) afin d'en dégager le règlement de son droit et de son devoir »³⁵. Les solidaristes se positionnèrent sur l'orientation à

donner à la justice fiscale (A) et donnèrent à l'impôt une légitimité aujourd'hui ébranlée (B).

A. La justice redistributive contre la justice commutative

La théorie solidariste scella l'alliance entre justice fiscale et justice sociale. Elle érigea l'obligation fiscale comme le mode de paiement de la dette sociale, et pour laquelle, le sacrifice fiscal s'il était universel devait être inégal et matérialiser l'appartenance du contribuable à une communauté politique et sociale. Dans cette perspective, la justice fut considérée comme une idée assez puissante pour concilier la liberté individuelle et la solidarité sociale ainsi « notre effort de solidarité s'attache à donner chaque jour sa conquête de justice sociale »³⁶. Proscrivant une justice fiscale commutative, les solidaristes défendaient une version redistributive de la justice : « il faut mutualiser ces créances et ces dettes. Il faut prendre sur la propriété de ceux qui ont au-delà de leurs besoins ce qui est indispensable pour faire vivre ceux qui n'ont pas le nécessaire, ce n'est pas aux tribunaux qu'il faut demander une telle répartition mais à la loi, et le paiement s'effectuera sous forme d'impôts »³⁷.

La justice commutative en matière fiscale renvoie à « une égalité de rapports entre ce qui est apporté et retiré par chacun du produit de l'effort de tous. Selon cette conception, le système fiscal le plus adapté est celui qui s'organise autour d'impôts sur la dépense »³⁸. Bien que contractualistes, les solidaristes ne pouvaient admettre ce type d'égalité. Favorables à la personnalisation de l'impôt et la correction des inégalités par ce dernier, la doctrine solidariste plaçait en faveur d'une justice fiscale redistributive qui vise au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt à réduire les inégalités de revenus³⁹. Léon Bourgeois se montrait assez péremptoire : « l'homme veut la Justice. Il ne s'agit pas (...) de rechercher la valeur en soi de l'idée de justice, ni son rapport avec quelque idéal absolu; il ne s'agit pas davantage d'examiner si la justice est pour la société humaine ce que

32. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 67.

33. « 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*, Paris, PUF, 1984, p. 32).

34. M. BOUVIER, *Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 13^e éd., Paris, LGDJ, 2016, pp. 16-17.

35. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., op. cit., pp. 94-95.

36. Déclaration de Maurice Sarraut au congrès de 1907 cité par Jean-Thomas Nordmann, in *La France radicale*, Paris, Gallimard, 1977.

37. L. BOURGEOIS, cité par C. GIDE, *Solidarité*, textes présentés et annotés par Patrice Devillers, L'Harmattan, 2010, p. 164.

38. M. BOUVIER, « Les cadres conceptuels de la justice fiscale », in L. VAPAILLE (dir.), *Refonder l'impôt sur le revenu? Colloque du 20 janvier 2012*, CERAP, L'Harmattan, 2013, p. 34.

39. Arnaud Alibert érige également la justice fiscale comme « la manifestation fiscale de la justice sociale ». Voir en ce sens, A. ALIBERT, *Justice fiscale et redistribution : fondements éthiques et éléments pour un diagnostic empirique*, thèse dactyl., Montpellier, 1999, p. 1.

les métaphysiciens appellent une fin. Nous constatons simplement un fait irréductible»⁴⁰.

L'originalité de cette pensée tient à ce que la justice fiscale, conçue comme la finalité de l'organisation du système fiscal, devait être réalisée par la solidarité. La mobilisation de la solidarité par l'impôt permettait de concilier deux impératifs : le besoin d'égalité et le désir de liberté. Aussi, la solidarité comme origine et instrument associé à l'impôt qui la concrétise, constitue-t-elle avec la justice, les deux éléments qui permettent la conciliation d'intérêts divergents et des devoirs concurrents : «la solidarité est à l'origine de la mutation de l'État de droit en État de droit social. De l'État de droit on a maintenu le respect du droit, le principe de légalité et des libertés publiques, de la solidarité on a retenu l'idée qu'il convient de corriger ce qu'il y a de plus choquant dans les disparités de fortune»⁴¹.

La justice fiscale redistributive, à la fois condition et résultat du rapport entre la solidarité et l'impôt, implique la réunion de deux principaux éléments. D'une part, la prise en compte par le législateur fiscal des facultés contributives de l'ensemble des contribuables, d'autre part, faire de la « redistribution », objectif communément admis de la politique fiscale, une priorité. Ainsi Léon Bourgeois affirmait : « nous sommes bien les héritiers des créanciers disparus, mais nous le sommes à des titres inégaux et qui nous séparent en deux catégories ; en sorte que parmi ces héritiers, les uns sont débiteurs, les autres sont créanciers »⁴².

B. La solidarité contre l'échange

C'est relativement connu, les grandes théories fiscales, celles de l'impôt-échange et de l'impôt-solidarité, ont été conceptualisées au XIX^e siècle⁴³ pour donner du sens et légitimer l'obligation fiscale. Brièvement, on peut rappeler que la théorie de l'impôt-échange est d'essence libérale, elle prône un État réduit strictement à ses fonctions régaliennes. On la rattache aux « courants contractualistes selon lesquels un pacte aurait été conclu de manière tacite entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté, de leurs biens, en échange d'une garantie de sécurité »⁴⁴. Elle s'exprime à travers la notion de l'impôt-prix, l'impôt-assurance ou

encore l'impôt-tribut⁴⁵. L'impôt est fondé sur un échange de biens et services entre l'individu et l'État, dans une relation strictement individuelle et consumériste. Pour ses défenseurs, l'impôt n'est pas pensé comme un outil de transformation sociale mais comme un prix ; elle promeut une égalité stricte ou une égalité formelle. Sur le plan du droit positif, la théorie de l'impôt-échange se matérialise par les techniques de proportionnalité de l'impôt, la préférence pour les impôts réels et indirects frappant la dépense.

À l'opposé, les solidaristes ont conceptualisé la théorie de l'impôt-solidarité et considèrent l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement du lien social. D'une part, l'impôt matérialisait les rapports de solidarité entre membres appartenant à une même communauté, d'autre part, la solidarité anoblissait le paiement de l'impôt. Si ces principales représentations de l'impôt intègrent ainsi l'idée de contrat, pour révéler le sens de l'acceptation de l'effort fiscal, elles diffèrent radicalement dans la conception de l'égalité des rapports et de la justice fiscale. Dans la conception solidariste de l'impôt, « il résulte du principe de solidarité que le sacrifice consenti par le contribuable peut être, suivant sa situation de fortune, supérieur ou inférieur à la valeur des services généraux que lui procure la société »⁴⁶.

Ces deux théories qui permettent de représenter l'impôt comme un fait fiscal mais aussi un fait social⁴⁷ trouvent leurs traductions dans le système fiscal. Elles paraissent cohabiter inégalement, tant les impôts personnalisés, progressifs et directs sont en déclin. En outre, on observe une résurgence certaine des idées néo-libérales dans l'économie de marché⁴⁸, au sein d'un discours qui consiste moins à faire de l'impôt un devoir social dû en raison de l'appartenance à une communauté politique, qu'un fardeau qu'il faudrait habilement ou illégalement éviter. Dès lors, il ne paraît pas inopportun de sonder à nouveau la thèse solidariste afin de redonner du sens au sacrifice fiscal.

40. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., *op. cit.*, p. 166.

41. A. STEICHEN, « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », in *L'impôt, Archives de philosophie du droit*, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, p. 268.

42. L. BOURGEOIS, cité par C. GIDE, *Solidarité*, *op. cit.*, p. 216.

43. G. ORSONI, « Théories fiscales », in G. ORSONI (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de Finances publiques*, 2^e éd., Economica, 2017, pp. 893-897.

44. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, *op. cit.*, p. 16.

45. Jean-Baptiste Say, Paul Leroy-Beaulieu, Joseph Proudhon ou encore Montesquieu ont construit cette notion de l'impôt-prix, en d'autres termes, la somme due en raison de la sûreté, de la protection, des services rendus par l'État. M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Economica, 2010, p. 251.

46. L. MEHL, P. BELTRAME, *Science et technique fiscale*, *op. cit.*, p. 58.

47. M. BOUVIER, *Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 13^e éd., *op. cit.*, p. 13.

48. Cette doctrine s'exprime aujourd'hui par la théorie du bénéfice ou principe d'équivalence « selon laquelle il doit y avoir équivalence entre l'utilité que retirent les citoyens des services publics qu'ils consomment et le prix fiscal qu'ils acquittent » (J.-M. MONNIER, « Fiscalité et redistribution. La politique fiscale : objectifs et contraintes », *Cahiers Français*, n° 343, mars-avril 2008, p. 4).