

Les théories libérales de légitimation de l'impôt : impôt-échange, impôt-prix, impôt-assurance

Liberal theories of tax legitimization: exchange tax, price tax, insurance tax



Audrey ROSA

Maître de conférences, IRDEIC, UT Capitole

L'analyse porte sur les théories libérales de légitimation de l'impôt. Elle expose d'abord les préceptes des auteurs classiques qui ont conditionné l'acceptabilité de l'impôt à l'existence d'une contrepartie. En dépit des faiblesses conceptuelles et des critiques qu'elle a pu essuyer, de nombreux principes établis par cette doctrine perdurent encore aujourd'hui mais au prix d'un net appauvrissement de la représentation de l'impôt, ce qui affaiblit sévèrement sa légitimité.

The analysis focuses on liberal theories of tax legitimization. It begins with the precepts of the classical authors, who made the acceptability of taxation conditional on the existence of a quid pro quo. Despite conceptual weaknesses and criticisms, many of the principles established by this doctrine persist today, but at the cost of a marked impoverishment of the representation of taxation, which severely weakens its legitimacy.

« Les périodes de grands changements ont conduit à discuter à la fois les finalités de l'impôt et celles de l'État lui-même, car si l'impôt n'est qu'un instrument au service de l'organisation collective, il est un élément déterminant et un révélateur de la puissance de l'État (...). Physiocrates, économistes libéraux anglais, socialistes ont défendu des thèses relatives à l'impôt qui étaient le prolongement de leurs analyses économiques et de leur vision de la place de l'État dans le système économique »¹. Si le lien étroit et unanimement admis s'établit entre les fondements et les finalités respectifs de l'impôt et de l'État, la légitimité du premier est toutefois davantage ébranlée et remise en question que celle du second. Pour autant, interroger l'entreprise de légitimation de l'impôt à travers l'histoire de la pensée économique, politique et fiscale, renseigne également sur la puissance publique, sa capacité à incarner et mobiliser l'intérêt général et à articuler le besoin d'égalité et le désir de liberté des « contribuables-citoyens ».

Les théories libérales de légitimation de l'impôt ont offert à la science fiscale ou la théorie de l'impôt², des représentations de l'obligation fiscale qui ont traversé plusieurs siècles depuis leurs conceptualisations. Avant de présenter les différents auteurs appartenant au libéralisme classique³, il convient de préciser certaines terminologies pour comprendre leur usage et ainsi préciser les liens étroits ou distendus entre l'utopie fiscale, l'idéologie et les « théories fiscales ».

La question des utopies fiscales dans la littérature contemporaine n'est pas nouvelle. De nombreux auteurs ont livré un examen critique de ces récits, à l'instar de Pierre Beltrame, qui a souligné la force cohérence interne des utopies fiscales et leurs visées performatives. Elles présentent en effet « certains caractères, communs à toutes les utopies, mais qui apparaissent de façon exemplaire, dans cette matière,

1. R. HERTZOG, « La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante », *Droit fiscal*, n° 24, 15 juin 2006, 27.

2. Entendue comme une sous-catégorie de la science fiscale, qui étudie « 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 techniques fiscales*, Paris, PUF, 1984, p. 32.

3. G. ORSONI, « Théories de l'économie des finances publiques », in G. ORSONI (dir.), *Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique*, Economica, 2^e éd., 2017, p. 895.

où prédomine le discours juridique (...) doté de sa nature normative d'une force exceptionnelle⁴. Qu'il s'agisse de l'impôt unique sur la dépense ou sur le capital, l'impôt de capitation, les utopies fiscales renvoient à un système dans lequel la perfection fiscale embrasse un idéal social, sociétal et réciproquement. La notion d'idéologie, aussi polysémique ou dévoyée soit-elle, désigne la science des idées, entretenant un rapport avec les croyances et les valeurs qui se rapportent à l'organisation sociale et politique⁵. Elle est entendue comme une notion « présente dans la fondation de la société au cœur des rapports sociaux qu'elle traverse de part en part, il y a une imbrication profonde du discours et du réel, un renvoi permanent de l'idéologie aux pratiques »⁶. Concernant la perception de l'obligation fiscale, de sa légitimité à ses représentations, les idéologies permettent d'appréhender d'une part, le rapport entre l'individu et le pouvoir fiscal, d'autre part, la légitimité de l'obligation fiscale. L'étude par la science fiscale, c'est-à-dire la manière dont la fiscalité articule les rapports politiques et sociaux, amène à s'interroger sur le « renvoi permanent de l'idéologie aux pratiques »⁷.

Dès lors, puisqu'il s'agit de présenter les théories de légitimation de l'impôt, l'exercice oblige à un travail de cohérence et de systématisation, avec toutes les limites qu'il comporte, les théories pouvant être comprises comme un ensemble d'idées articulées autour de grands principes, de concepts abstraits appliqués à un domaine particulier, celui de la théorie de l'impôt, veillant à véhiculer une vision rehaussée de la réalité qu'elles entendent corriger. Ainsi, « les doctrines et théories de l'impôt (...) ayant emprunté à ces idéologies, ont forgé diverses utopies et représentations de la fiscalité qui demeurent encore bien présentes dans les débats contemporains »⁸. Aussi, les théories libérales de légitimation de l'impôt élaborées au XIX^e siècle, idéologiquement situées, édictent-elles des préceptes, des principes et des choix de société qu'il appartiendra ici d'analyser et d'apprécier. Ce regard critique porté par la présente étude se comprend alors comme totalement doctrinal, puisqu'il s'agit de produire un discours sur le(s) discours.

Les auteurs appartenant à ce courant de réflexion soutenaient un État-gendarme, « pour financer ses dépenses, ils acceptaient de se soumettre à l'impôt, mais à une condition : que chacun paie sa part »⁹. Adam Smith paraît incontournable en raison de ses célèbres maximes (justice, certitude, commodité, économie de l'impôt), il estimait que l'impôt ne pouvait être qu'une prime d'assurance, le prix des avantages que l'État procure¹⁰. Si les apports de D. Ricardo sont essentiels, notamment sur l'incidence de l'impôt, ce sont principalement les travaux de Jean-Baptiste Say (1767-1832), Frédéric Bastiat (1801-1850), Joseph Garnier (1813-1881), Paul Leroy-Beaulieu (1843-1916) qui sont présentés ici pour leurs concours à la théorisation de l'impôt-échange.

Le XIX^e siècle fut identifié comme « la période de l'impôt léger pour un État minimal »¹¹. Sous l'influence des économistes, les auteurs s'attachèrent moins à théoriser le bon impôt qu'à rechercher le moins mauvais. Or, la formation d'une pensée précise et indiscutable sur l'impôt était nécessairement contrariée par le nombre de contributions et les modalités d'impositions hétérogènes rendant le système fiscal aussi complexe qu'injuste. Si les articles 13 et 14 de la DDHC donnèrent une assise philosophique et politique essentielle pour bâtir une nouvelle conception de l'obligation fiscale, entre le XVIII^e et le XX^e siècles, un décalage affleura entre la rupture opérée par l'inscription de ces normes au sein de la DDHC et un certain conservatisme du système fiscal. La fiscalité postrévolutionnaire était en effet archaïque, inefficace sur le plan de la productivité et injuste sur le plan social : « le système fiscal français du XIX^e siècle était l'expression presque parfaite des intérêts d'une classe (...); l'ensemble de ce système favorisait de façon évidente la fortune acquise, (...) les revenus élevés »¹². Les impôts directs étaient réels et non personnels, le plus souvent forfaitaires et de répartition pour les trois quarts de cette catégorie. Les impôts indirects, surtout ceux sur la consommation et sur les transactions, pesaient plus sur les classes populaires tandis que les impôts sur la

4. P. BELTRAME, « Utopies fiscales et idéologies politiques », *R.F.F.P.*, 1990, n° 29, p. 12.

5. M. LEROY, « Sociologie de l'impôt légitime : contre les poncifs économiques de l'incivisme fiscal », in L. AYRAULT et F. GARNIER (dir.), *Histoire du discours fiscal en Europe*, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 176-204.

6. J. CHEVALLIER, « Réflexions autour de l'idéologie de l'intérêt général », in *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général*, CURAPP, PUF, 1978, p. 11.

7. A. ROSA, *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Bibliothèque des thèses, 2015, p. 33.

8. M. BOUVIER, « Pour une autre culture fiscale », *R.F.F.P.*, 2003, n° 84, p. 3.

9. G. ORSONI, « Théories de l'économie des finances publiques », *op. cit.*, p. 884.

10. A. SMITH, *Recherche sur la nature et les causes de la richesse des Nations*, 1776, traduction Germain Garnier, éd. Daniel Diatkine, Flammarion, coll. « GF », t. II, p. 476.

11. L. LE VAN LEMESLE, « Les économistes et l'impôt en France au XIX^e siècle », in *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, colloque des 2, 3 et 4 mai 2001, sous la dir. de M. LEVY-LEBOYER, M. LESCURE, A. PLESSIS, comité pour l'histoire économique et financière de la France, ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Paris, 2006, p. 235.

12. G. ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, Sevpen, t. I, 1965, pp. 235-240.

fortune, visaient la fortune « acquise »¹³. Les auteurs du XIX^e siècle n'entreprirent pas de réflexion générale et critique sur le système fiscal. Ils se penchèrent sur le sens de l'obligation fiscale, ses justifications d'ordre essentiellement politique et économique, et non juridique et sociale. Ils s'essayèrent à une entreprise de légitimation de l'impôt, considéré comme un « mal nécessaire », systématiquement perçu comme « un désagrément, une privation »¹⁴. L'acquiescement de l'impôt, préalablement pensé comme une contrainte, était justifié par l'existence d'une contrepartie, même si cette dernière fut formulée de manière non univoque, ce qui n'a pas manqué de soulever quelques difficultés (I). Cette école de pensée a nécessairement suscité des réactions, des oppositions radicales, mais connaît depuis la fin du XX^e siècle une certaine résurgence vu l'inspiration qu'elle fait naître chez certains auteurs contemporains (II).

I. Théories libérales de légitimation de l'impôt : les fondateurs

Sur le plan des traductions normatives et sur celui de la légitimation du fait fiscal, les théories libérales présentaient une certaine cohérence (A). Elles différaient toutefois sur le plan de la représentation de l'impôt (B) et présentaient un certain nombre de faiblesses conceptuelles (C).

A. La contrepartie au fardeau fiscal, une apparente unité conceptuelle

La pensée libérale sur la question fiscale fut en réalité plurielle, mais les théories libérales de légitimation de l'impôt présentaient toutefois des aspirations communes gouvernées par l'impérieuse nécessité de limiter l'obligation fiscale à un rapport consenti et marchand entre l'assujetti et l'État limité à ses fonctions régaliennes¹⁵. En plus d'être modéré, il fallait que l'impôt soit *quasi* indolore pour l'assujetti et ne profite pas à l'État. La puissance publique ne devait pas exploiter la faiblesse de l'individu isolé, ni espérer tirer des bénéfices de sa supériorité. Cette hostilité envers l'État était un élément sinon identifiant du moins déterminant de cette pensée, car « si les libéraux partageaient avec les physiocrates et les propriétaires fonciers conservateurs qui leur avaient succédé, une certaine méfiance à l'égard de l'État, le souci de

la liberté individuelle et le respect de la propriété privée les conduisaient, les uns et les autres, à une stricte limitation du montant et du rôle de l'impôt »¹⁶. Ce rejet de principe ne pouvait qu'inspirer une vision très négative du fait fiscal, considéré comme un facteur d'appauvrissement, attentatoire aux libertés individuelles. L'impôt fut alors présenté comme une menace potentielle tant au niveau individuel qu'au niveau collectif.

S'appuyant sur une approche contractualiste¹⁷ de l'impôt, oscillant « sans cesse entre l'ordre et la liberté, entre l'acceptation et le rejet du fait fiscal »¹⁸, l'unité de cette école de pensée résidait dans trois grands principes : une philosophie générale de limitation du poids de l'impôt et concomitamment de celui de l'État, le rejet de la taxation du revenu et du patrimoine et une prédilection marquée pour le principe de proportionnalité¹⁹, même si certains auteurs ont pu amender leurs préceptes sur ce point²⁰.

Sur le plan de la matérialisation de leurs idées, on observe un relatif consensus. S'agissant de la méthode de calcul en effet, la proportionnalité fut naturellement préférée puisque jugée non attentatoire à la liberté individuelle et s'adaptait parfaitement avec les différentes théories de l'impôt-contrepartie (échange, assurance, prime). Si le montant de l'impôt était pensé comme corrélatif au service et à la sécurité assurés par l'État, alors le système fiscal pouvait afficher une certaine neutralité essentielle à son acceptabilité. D'une manière *quasi* unanime, les auteurs estimaient que la détermination de l'assiette devait altérer le moins possible la sphère privée et la liberté individuelle des contribuables, comme le faisaient les contributions indirectes. Selon ces théories libérales, la dimension contractuelle s'exprimait dans ce rapport entre l'individu et l'État, un rapport d'une unité (l'individu) à une autre (l'État). Dès lors, le meilleur impôt, ou le moins mauvais, devait impérativement être réel plutôt que personnel, indirect et proportionnel. Les impôts les moins mauvais étaient « les plus modérés quant à leur quotité, ceux qui entraînent le moins de ces charges qui pèsent sur le contribuable sans profiter au trésor public, ceux dont le fardeau se répartit équitablement, ceux qui nuisent le moins à la reproduction, ceux qui sont plutôt

13. J. BOUVIER, « Le système fiscal français du XIX^e siècle, Étude critique d'un immobilisme », in J. BOUVIER et J. WOLF (dir.), *Deux siècles de fiscalité française XIX^e-XX^e siècle*, Mouton éditeur, Paris, 1973, p. 227.

14. E. DE CROUY-CHANEL, *Le contribuable citoyen, histoire d'une représentation fiscale, 1750-1999*, thèse dactyl., Paris, 1999, p. 239.

15. Voy. A. ROSA, *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz. Bibliothèque des thèses, 2015, p. 70.

16. P. BELTRAME, « La pensée libérale et l'impôt au XIX^e siècle en France », *R.F.F.P.*, 2003, n° 84, p. 27.

17. G. ORSONI, « Théories de l'économie des finances publiques », *op. cit.*, p. 895.

18. P. BELTRAME, « La pensée libérale et l'impôt au XIX^e siècle en France », *op. cit.*, p. 24.

19. G. ORSONI, « Théories de l'économie des finances publiques », *op. cit.*

20. Voy. *infra*.

favorables que contraires à la morale, c'est-à-dire aux habitudes utiles à la société»²¹.

Puisque l'impôt demeurait un mal nécessaire, le processus de légitimation de l'obligation fiscale parut inévitable. Le fait fiscal était acceptable mais sous certaines conditions. Plusieurs auteurs incarnaient cette ambivalence. On pense à Jean-Baptiste Say, Frédéric Bastiat ou Paul Leroy-Beaulieu. Ils ne dissimulaient pas leur aversion pour l'État, mais se trouvaient partagés entre le refus de l'impôt et la conscience de sa nécessité afin de préserver les libertés et la propriété privée : «l'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social»²². L'obligation fiscale justifiée par les contreparties que le contribuable pouvait recevoir en échange, c'est-à-dire sa protection et sa sécurité garanties par la puissance publique. Paul Leroy-Beaulieu récusait ainsi l'intervention de l'État dans l'économie. Si l'État devait intervenir dans le marché, inéluctablement, il le perturbait. De même, l'État ne devait pas s'ingérer dans le social, n'ayant pas «charge d'âmes»²³.

Si les théories libérales semblaient s'accorder sur le caractère quasi contractuel, indolore et neutre de l'obligation fiscale, elles divergeaient sur la représentation qui devait pacifier et horizontaliser les rapports entre l'obligé et la puissance publique.

B. Le fardeau de la contrepartie, une représentation plurielle

Sur le plan de la représentation de l'impôt, on observe un certain embarras, ou *a minima* une hésitation des théories libérales sur le choix le plus pertinent pour rendre compte de ce rapport intéressé entre l'individu isolé et l'État. Pourquoi s'acquitter de sa dette fiscale ? Pour quelles raisons alimenter les caisses de l'État ? Pourquoi accepter d'aliéner une partie de sa liberté et abandonner une part de sa propriété au profit d'une personne morale ? Aussi, appartenait-il alors à ces auteurs d'avancer une représentation suffisamment seyante pour rendre acceptable cette violence exercée par l'État. Ainsi, l'obligation fiscale devint tour à tour un prix, une assurance, une avance sur la sécurité, un échange.

Sans grande considération pour l'assiette qu'il priviligiait, ce courant de pensée livra plusieurs justifications de l'impôt. Différentes expressions recouvraient

ces thèses, tel que l'impôt-tribut qui marquait l'obéissance à un pouvoir et la participation à ses charges. D'autres avancèrent la théorie de l'impôt-loyer, ou encore l'impôt-honoraire versé au prince, distinct de la Nation. Ces représentations furent inspirées de celles de Montesquieu, pour qui l'impôt n'était rien d'autre «qu'une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement»²⁴. De même, le marquis de Mirabeau écrivait que cette portion était une avance pour la protection de l'ordre social. Paul Leroy-Beaulieu exigeait alors que l'effort fiscal soit strictement limité à la couverture des dépenses publiques. L'impôt fut considéré par ce dernier comme «le prix des services rendus maintenant et dans le passé par l'État»²⁵.

Émile de Girardin, en défendant la thèse de l'impôt-assurance, s'opposait frontalement à Joseph Proudhon prônant sa théorie de «l'impôt-échange»²⁶. Le premier louait la représentation de l'impôt comme une prime d'assurance, proportionnée aux risques encourus par le contribuable : «l'impôt est et ne doit être qu'une prime d'assurance payée par tous les membres d'une société (...) à l'effet de s'assurer la pleine jouissance de leurs droits, l'efficace protection de leurs intérêts et le libre exercice de leurs facultés»²⁷. Cette idée était présente également chez l'économiste Joseph Garnier, lequel appréhendait l'impôt comme «le paiement de quelques autres services généraux (...), une prime d'assurance payée pour la garantie de la sécurité, ce mot de sécurité étant pris dans son sens général de garantie de la protection, du droit, (...) de l'exécution équitable des lois et des contrats»²⁸.

Joseph Proudhon réfutait ces interprétations, notamment la dernière qui consistait à ce que chacun paie une quote-part proportionnelle à la valeur des objets qu'il possède pour assurer sa protection individuelle et alimenter le trésor public. Sa pensée se distinguait de celle libérale, mais elle s'en rapprochait avec l'idée que l'impôt constituait une contrepartie. Pour les services proposés aux particuliers par l'initiative privée, Proudhon admettait la réalisation d'un profit, tandis que les services organisés par l'État devaient être acquittés au

21. J.-B. SAY, *Traité d'économie politique*, 6^e éd., Paris, Horace Say, 1841, pp. 507-508.

22. X. CABANNES, «La théorie de l'impôt de Mirabeau», *R.E.I.D.F.*, 2019/3, pp. 317-326.

23. M. BASLÉ, «Paul Leroy-Beaulieu : un économiste français de la III^e République commençante», in *L'économie politique en France au XIX^e siècle*, Paris, Economica, 1991, p. 217.

24. MONTESQUIEU, *Œuvres complètes*, vol. 2, Gallimard, coll. «La Pléiade», 2001, p. 458. Voy. T. LAMBERT, «La progressivité de l'impôt sur le revenu à refonder», in L. VAPAILLE (dir.), *Refonder l'impôt sur le revenu ?*, colloque du 20 janvier 2012, CERAP, L'Harmattan, 2013, p. 123.

25. P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances*, Vol. I, 7^e éd., Paris, 1906, p. 151.

26. T. LAMBERT, «Pierre-Joseph Proudhon : L'impôt-échange au service de la réforme de la société», *R.F.F.P.*, 2003, n° 84, pp. 79-90.

27. E. DE GIRARDIN, *L'impôt*, éd. Librairie nouvelle, 1853, p. 229.

28. J. GARNIER, *Traité de finances*, Garnier-frères-Guillaumin et Cie, 1872, p. 16. Cité par T. LAMBERT, *op. cit.*, p. 84.

prix de revient. Ainsi, « ces services constituent la spécificité de l'État et sont l'objet de l'impôt »²⁹. Adolphe Thiers réduisait l'État à deux fonctions principales : « le soldat » et « le magistrat »³⁰. Pour les services qu'il procure à ses sujets, une rémunération lui est due, elle prend la forme d'un impôt. D'un point de vue théorique, on peut situer Adolphe Thiers dans la doctrine de l'impôt-prix ou de l'impôt-assurance. La proportionnalité était fondée sur « la part des frais que la société est supposée avoir faits pour vous, au service que vous en avez reçu, comme en matière d'assurances la prime est proportionnée à la somme assurée »³¹.

C. Les faiblesses conceptuelles des théories libérales

Quelle que soit la représentation choisie, toujours située économiquement et débarrassée de dimension collective et politique, l'idée centrale défendue par ces thèses était que l'on payait en vue de ce que l'on retirait de la société. Or, l'individualisation et l'objectivation du rapport entre l'assujetti et la puissance publique ne résistaient pas à la singularité intrinsèque de l'obligation fiscale. Les auteurs durent alors réintroduire progressivement une dimension collective, voire civique à la sujétion fiscale puisque « l'effort pour définir l'impôt sur une base individuelle se traduisait donc par un échec théorique (...) les auteurs libéraux sont amenés à retenir les notions de contrepartie (...) dans un sens de plus en plus général voire collectif »³². De même, certains auteurs ont amendé leurs thèses en faisant progresser leur dogme, à l'instar de Jean-Baptiste Say qui finit par admettre que : « l'impôt est un sacrifice que l'on fait à la société, à l'ordre public ; l'ordre public ne peut exiger le sacrifice des familles. Or c'est les sacrifier que de leur ôter le nécessaire (...), un impôt qui serait simplement proportionnel serait loin d'être équitable (...), l'impôt progressif est le seul équitable »³³.

En dépit de ces correctifs, dans la mesure où l'assujetti était tour à tour un assuré, un client, un cocontractant, la question de la scientificité de leur postulat pouvait légitimement se poser. Par ailleurs, inévitablement, des obstacles matériels entravaient le raisonnement logique. Si le principe de l'échange

comme fondement de l'obligation fiscale était théoriquement admissible, comment l'évaluer ? Le service était-il le même pour tous les contribuables ? Dans l'affirmative, devaient-ils tous payer exactement le même montant d'impôts ? En outre, comment évaluer et quantifier précisément les services collectifs et non marchands rendus par la puissance publique ? Comment concilier ou faire coexister la représentation contractuelle de la fiscalité et le rapport de sujétion auquel renvoie l'obligation fiscale ?

En réalité, l'exercice consistant à relever les incohérences, les absurdités, voire les paradoxes des théories libérales de légitimation de l'impôt, n'est pas nécessairement une démarche vaine pour appréhender la rigueur des thèses observées, mais ce serait se méprendre sur la réalité du procès à tenter à cette école libérale. Ces théories chargées d'idéologies, si elles n'ont pas identifié le bon impôt ou le moins mauvais, ne s'inscrivaient pas moins dans une démarche utopique avec toutes les qualités et limites qu'une telle entreprise comporte. Aussi, en dépit des faiblesses conceptuelles qu'elles comprenaient, elles furent avant tout des « exutoires qui permettent de mieux supporter les rigueurs de la réalité (...) rendant « plus supportable le douloureux prélèvement »³⁴.

La vraie critique que l'on peut formuler à leur endroit porte sur l'appauvrissement de la conception de l'obligation fiscale. En faisant du paiement de l'impôt une opération neutre, la plus indolore possible et légitimée par un échange de volontés estimées à égalité entre l'État et les assujettis pris séparément, les conservateurs interdirent toute justification politique et sociale de l'obligation fiscale. Elle n'était et ne pouvait être qu'économique. Dès lors, l'individualisation de l'obligation a fortement concouru à sa dépolitisation, en totale rupture avec l'œuvre révolutionnaire, du moins sur le plan des idées. Pourtant, en dépit des critiques essentielles, la théorie de l'impôt-échange connaît depuis plusieurs années un regain d'intérêt certain.

II. Théories libérales de légitimation de l'impôt : les opposants et les supposés successeurs

La réponse sociale à la radicalité libérale fut incarnée sur le plan des idées mais non traduite en droit positif. Il aura fallu attendre le XX^e siècle pour voir les idées opposées aux théories libérales de légitimation de l'impôt pénétrer l'ordonnancement juridique (A). Aussi, l'État-providence et l'interventionnisme fiscal

29. J. PROUDHON, *Théorie de l'impôt*, 1860, réédité en 1995 par L'Harmattan, coll. « Logiques juridiques ».

30. J.-C. DUPONT, « De la paix sociale à l'état de droit : la proportionnalité de l'impôt », in *La philosophie de l'impôt*, actes d'un colloque international, Université libre de Bruxelles, 29 avril 2004, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 105, p. 111.

31. A. THIERS, *De la propriété*, Paris, Paulin, Lheureux et Cie éditeurs, 1848, cité par J.-C. DUPONT, *ibid.*, p. 112.

32. E. DE CROUY-CHANEL *op. cit.*, p. 244.

33. J.-B. SAY, *Traité d'économie politique*, 6^e éd., Paris, Horace Say, 1841, p. 513.

34. P. BELTRAME, *op. cit.*, p. 27.

ont-ils été sévèrement condamnés par un discours antifiscal reprenant à son compte ces théories libérales (B), ce qui n'est pas sans effet sur la réception de ce discours par ses destinataires (C).

A. La réplique sociale et solidariste

Le système fiscal en vigueur au XIX^e siècle essuya un certain nombre de critiques formulées d'abord par les Saint-simoniens, ensuite par les réformistes, enfin par les solidaristes. Il était reproché au système en vigueur, largement dominé par les impôts indirects, de « contredire les trois principes fondateurs (...) le principe du consentement à l'impôt, de son universalité et de sa proportionnalité »³⁵. Alors même que le principe de proportionnalité était approuvé par les libéraux, il était critiqué par leurs opposants. Ce principe n'était pas condamné en tant que tel, car dans une certaine mesure, il respectait une certaine égalité entre les contribuables. Les adversaires des libéraux condamnaient – à juste titre – « la proportionnalité inversée », en d'autres termes le caractère dégressif des contributions indirectes ; qui par leur importance, appauvrirent les classes les plus modestes, et par conséquent contrevenaient aux principes d'égalité et de liberté. En ce sens, « la réplique » sociale et solidariste se situait philosophiquement, socialement, économiquement à l'exact opposé du courant, ce qui ne fut pas sans incidence sur l'enrichissement de la conception de l'obligation fiscale et en particulier sa représentation. Si l'obligation fiscale a d'abord été pensée comme un strict devoir d'obéissance sous l'Ancien Régime³⁶, comme un devoir libérateur à la Révolution française³⁷, un prix à payer pour l'ordre et la sécurité au XIX^e siècle, la doctrine solidariste fit de l'obligation fiscale un devoir avant tout social. Légaliste et légitimiste, elle œuvra pour asseoir une représentation de l'impôt comme un objet et rapport de solidarité. 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. Si les contribuables pour les libéraux étaient considérés comme des co-contractants

de la puissance publique, avec lesquels ils s'assuraient de leur sécurité et liberté par le paiement de l'impôt accepté comme un « prix », ils appartenaient, pour les opposants, à une communauté d'être et d'avoirs, héritiers, et associés solidaires, reconnaissants par l'acquiescement de l'impôt l'étendue de la dette que chacun contracte envers tous³⁸.

Alors que les libéraux limitaient l'obligation fiscale à un mal nécessaire et toléraient la fiscalité sous réserve de sa neutralité, leurs opposants firent connaître à la fiscalité, dans sa conception, une double mutation³⁹. 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 devait être capable de la transformer. La pensée solidariste a rayonné sur le plan des idées mais a connu un succès très relatif sur le plan normatif. Ce n'est qu'à partir de la moitié du XX^e siècle, avec l'expansion de l'État fiscal et de l'État social⁴⁰ que les préceptes solidaristes se sont matérialisés. Cela a provoqué l'ire de nombreux auteurs contemporains qui peuvent être présentés comme des « héritiers » de l'école libérale.

B. Les supposés successeurs

Il n'est pas aisé d'établir une stricte et naturelle filiation entre l'école libérale classique du XIX^e siècle et les auteurs des siècles suivants. Ces derniers s'emploient à faire rayonner un discours antifiscal sans que l'on puisse observer une réelle unité ou *a minima* une cohérence équivalente à la pensée des fondateurs. Si ces derniers ont cherché à légitimer « malgré tout » l'obligation fiscale, les successeurs se sont consacrés à anéantir toute entreprise de justification. L'hétérogénéité de la pensée « néo-libérale » s'explique par une pluralité d'approches scientifiques, avec une prépondérance certaine de l'économie et de la philosophie et par une certaine confusion qui règne dans les ambitions affichées.

On observe en effet une certaine résurgence de la théorie de l'impôt-échange, une aversion pour une certaine forme de fiscalité et une entreprise de démantèlement de l'État.

35. J.-C. DUPONT, « De la paix sociale à l'état de droit : la proportionnalité de l'impôt », in *La philosophie de l'impôt*, op. cit., p. 113.

36. « 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). Voy. A. ROSA, « Solidarité de Léon Bourgeois, ou l'apport de la pensée solidariste en sciences fiscales », *R.E.I.D.F.*, 2019/3, p. 353.

37. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 62.

38. L. BOURGEOIS, *Solidarité*, 5^e éd., Armand Colin, Paris, 1906, p. 90.

39. L'école solidariste ne fut pas non plus exempte de critiques sur la conceptualisation de la représentation de l'impôt, notamment la théorie défendue par Léon Bourgeois du quasi-contrat, sur le quantum de la dette et sur le décalage affleurant entre les préceptes solidaristes et la fiscalité en vigueur au XIX^e siècle. Voy. pour un exposé plus complet A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit.

40. C. BEC, *De l'État social à l'État des droits de l'homme ?*, Presses universitaires de Rennes, coll. « Res Publica », 2007, p. 13.

Sur le premier point, certains auteurs ont pu observer une résurgence contemporaine de la théorie de l'impôt-échange mais dans une version plus moderne : la théorie du bénéfice ou celle de l'équivalence. Cette dernière, établie d'abord par des économistes, s'est vue réappropriée par des juristes en prenant comme source de légitimation la théorie de l'impôt-échange. On rencontre cette thèse lorsqu'il s'agit d'appréhender l'étendue de la souveraineté fiscale de la puissance publique en particulier lorsqu'il faut justifier, sur un plan théorique, la rupture du lien supposé étroit entre l'assujéti et le citoyen. Les contribuables non-citoyens, par conséquent, non nationaux, parce qu'ils sont géographiquement situés sur le territoire d'un autre État, sont imposables en raison de la théorie de l'équivalence. Ils bénéficient d'un certain niveau de service public rendu possible grâce à un certain niveau de recettes publiques, qu'ils doivent contribuer à alimenter. Leur effort fiscal demandé par l'État d'accueil s'analyse comme la contrepartie des avantages que ce dernier leur procure.

Du point de vue doctrinal, il est soutenu qu'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 »⁴¹. Cette doctrine modernisée est gouvernée par des considérations strictement économiques, tant au niveau de la méthode qui appréhende l'objet de la fiscalité, que matériellement, puisque « l'on est en présence d'une approche économique marginale »⁴² qui met sur un même plan l'économie, la fiscalité et la politique. L'impôt est un objet intégré au marché, il doit être pensé et organisé selon ses lois; l'acceptabilité de l'impôt par le contribuable devient celle d'un prix que le consommateur de prestations et de services, paie⁴³.

Sur le deuxième point, une partie de la doctrine conteste la progressivité du système fiscal, en faveur de ce qui pourrait s'interpréter comme l'emblème contemporain de la résurgence de la thèse de l'impôt-échange : « la « flat-tax ou impôt à taux unique ou proportionnel ». Il s'agit d'un système d'origine ancienne qui impose tous les membres d'un groupe (citoyens ou entreprises) au même taux, contrairement à l'impôt progressif »⁴⁴. Deux

économistes américains à l'origine de ce concept, Robert E. Hall et Alvin Rabushka, ont publié en 1985 un ouvrage dans lequel sont développés les arguments en faveur de l'instauration d'un tel impôt⁴⁵. La flat-tax est préférée car elle est jugée plus respectueuse des libertés individuelles, elle est plus neutre économiquement; alors que l'impôt progressif est accusé de permettre l'arbitraire de l'État. Le choix de la flat-tax implique que tous les revenus soient frappés par un taux proportionnel unique après, selon certains auteurs, un abattement représentant le seuil de pauvreté, dans un souci non pas d'égalité devant et par l'impôt mais de stricte équité.

Du point de vue des juristes, l'adoption de la flat-tax implique la suppression de toutes les exceptions, mesures dérogatoires et abattements, dont la progressivité est tenue coupable. Le système fiscal français devrait abandonner toute imposition progressive qui vise l'égalisation des conditions et embrasser ce type d'impôt en raison de sa simplicité, de son efficacité et de son équité. L'imposition progressive est sévèrement jugée, car elle est naturellement discriminatoire, étant « dirigée contre les entrepreneurs les plus prospères et leurs employés et les plus productifs (...), elle est utilisée en faveur des moins imaginatifs et des moins actifs »⁴⁶. Selon la thèse de l'impôt-échange, la réduction des inégalités doit s'obtenir en laissant le marché fonctionner sans entraves ni intervention étatique. Une partie de la jeune doctrine semble parfaitement épouser ces thèses, présentant notamment les intérêts de l'impôt de capitation, « d'un montant strictement forfaitaire, (qui) n'a aucune relation avec les caractéristiques ou le comportement économique du contribuable, et n'a donc aucun effet désincitatif »⁴⁷. Victor Fouquet adopte en outre une interprétation pour le moins singulière de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 permettant « de penser que l'impôt constitutionnel devrait être, non pas l'impôt progressif – considéré comme confiscatoire –, mais l'impôt proportionnel »⁴⁸.

Sur le troisième point, ce sont plutôt les philosophes contemporains et les libertariens⁴⁹ qui se sont

41. J.-M. MONNIER, « Fiscalité et redistribution. La politique fiscale : objectifs et contraintes », *Cahiers français*, n° 343, La Documentation française, mars-avril 2008, p. 4.

42. M. BOUVIER, cité par A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, op. cit., p. 422.

43. M. BOUVIER, *L'impôt sans citoyen*, Paris, LGDJ, coll. « Forum », 2019, 171 p.

44. C. LOPEZ, « Une alternative à la progressivité : la flat-tax ? », in L. VAPAILLE, *Refonder l'impôt sur le revenu ?*, colloque du 20 janvier 2012, CERAP, L'Harmattan, 2013, p. 171.

45. R. E. HALL, A. RABUSHKA, *The flat-tax*, Hoover Institution Press Publication, 1^{re} éd. 1985, 2^e éd. 1995.

46. V. CURZON-PRICE, in *Éthique et fiscalité*, actes du dix-septième colloque d'éthique économique, Aix-en-Provence, 24 et 25 juin 2010, Centre de recherche en éthique économique et des affaires et déontologie professionnelle, PUAM, 2011, pp. 171-172.

47. V. FOUQUET, *Contribution à la théorie générale de l'impôt sur le revenu*, thèse dactyl., Université Paris 1 Panthéon Sorbonne, juin 2023, p. 152.

48. V. FOUQUET, op. cit.

49. Voy. la contribution du Doyen G. ORSONI dans le présent numéro.

illustrés par leurs propos extrêmement hostiles envers une certaine orientation de l'État fiscal⁵⁰. Peter Sloterdijk, philosophe allemand, s'intéressant à la question de la légitimité de l'impôt, qualifie l'État fiscal de « monstre kleptocrate », qui ne fait qu'entretenir « des citoyens improductifs (qui) vivent aux dépens des citoyens productifs »⁵¹. Philippe Nemo a repris à son compte la thèse de l'impôt-échange puisque c'est l'existence d'une contrepartie qui assoit la légitimité de l'obligation fiscale, le reste n'étant que « pure spoliation et utopie révolutionnaire »⁵². L'auteur va même jusqu'à défendre les impôts indirects, pourtant largement régressifs, en empruntant un argumentaire peu convaincant qui contraste avec le ton péremptoire adopté par l'auteur : « il est parfaitement conforme à la justice que l'impôt soit régressif, même largement régressif, pour la bonne raison qu'il ne doit pas y avoir deux prix différents pour un même service. Si un cadre supérieur ou un entrepreneur reçoivent autant de services qu'un ouvrier ou un employé, pour quelle raison devraient-ils payer dix, vingt ou cent fois plus l'impôt »⁵³.

Pascal Salin, une autre figure contemporaine de l'antiétatisme et anti-fiscalisme en France regrette que l'impôt « soit imposé, il est confisqué par la force et non gagné par l'échange volontaire »⁵⁴. Pour ce même auteur, l'impôt est destructeur, antidémocratique, déstabilisant et injuste, dès lors, « il faudrait en particulier rechercher indéfiniment comment remplacer l'État par l'échange libre »⁵⁵.

Vers la fin du XX^e siècle, « l'allergie fiscale, l'arbitraire fiscal, le racket fiscal, l'injustice fiscale sont quelques-uns des titres d'ouvrages (...) qui expriment le sentiment que l'impôt est excessif, punitif, spoliateur et décourage toutes les bonnes volontés de travailler et d'entreprendre »⁵⁶. On observe dans la littérature,

plusieurs grands « poncifs » tirés de l'idéologie anti-fiscale néolibérale. D'abord il est soutenu que le contribuable a une aversion à l'impôt puisqu'il n'a pas, économiquement, d'intérêt à le payer. Ensuite, une forte pression fiscale nuirait à la croissance économique et encouragerait la fraude⁵⁷. Le contribuable serait naturellement irrationnel désireux d'être moins taxé avec une offre de services publics de meilleure qualité. Enfin, dans un monde globalisé, les États sont priés de diminuer le poids de l'impôt et sommés de réduire leurs dépenses, notamment sociales⁵⁸. Ce discours comporte des constantes et des variantes soulignées et critiquées par Marc Leroy tels que « l'antiétatisme, la dénonciation des gaspillages des budgétivores, l'apologie des contribuables taxés face aux turpitudes des bénéficiaires des dépenses publiques »⁵⁹, et parvient à pénétrer progressivement l'opinion publique. Or, la diffusion de ces poncifs n'est pas sans incidence sur le comportement des contribuables et sur la représentation du fait fiscal véhiculé par le pouvoir : « tout ceci n'est pas sans conséquence sur le personnel politique qui relaie, plus ou moins fidèlement, ce sentiment. Nous sommes dans la caricature car plus personne ne s'interroge sur le rôle de l'État, sauf à considérer qu'il est le problème et pas la solution »⁶⁰.

C. La réception des discours libéraux et néo-libéraux par leurs destinataires

L'étude des théories libérales et néolibérales de légitimation de l'impôt, ne saurait être « une marotte d'universitaire en mal d'exposé »⁶¹. D'abord, indispensable pour comprendre les fondements et représentations de l'obligation fiscale dans un processus de (dé)légitimation de l'obligation fiscale, l'analyse – bien que partielle – s'avère être précieuse pour éclairer deux éléments. Le premier a trait au comportement fuyant du contribuable à l'endroit de son obligation fiscale, le second concerne la curieuse assimilation du discours antifiscal par le législateur fiscal.

Au niveau des comportements des contribuables, la réception et la manifestation des théories libérales et

50. L'impôt en tant qu'objet de l'État social et prérogative de l'État fiscal apparaît comme un instrument efficace de l'interventionnisme étatique, moteur et miroir des rapports entre l'État, la société et l'individu. Ainsi, « l'impôt, est à la fois une institution politique, qui doit concrétiser les notions d'intérêt général et de bien commun dont l'État se fait le garant, un vecteur de citoyenneté, qui permet aux individus de faire la preuve de leur attachement à la collectivité, enfin un mécanisme producteur de lien social et de solidarité ». N. DELALANDE, « Le pacte fiscal est-il républicain ? », in M. FONTAINE, F. MONIER et C. PROCHASSON (dir.), *Une contre-histoire de la III^e République*, La Découverte, 2013, p. 273.

51. Voy. son manifeste traduit par *Courrier international* du 1^{er} août 2009. Voy. également P. SLOTERDIJK, *Repenser l'impôt, pour une éthique du don démocratique*, Paris, Libella-Maren Sell, 2012.

52. P. NEMO, « Contre le totalitarisme fiscal », *Le Figaro*, 4 février 2011. Voy. également, *Philosophie de l'impôt*, Paris, PUF, 2017.

53. *Ibid.*

54. P. SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Paris, R. Laffont, 1985, 277 p.

55. P. SALIN, « Contre l'impôt ou de quelques raisons de diminuer la fiscalité », *Pouvoirs*, 2014/4 (n° 151), pp. 47-56.

56. T. LAMBERT, « De l'impôt du contribuable à la contribution du citoyen », in V. BARBÉ et S. LE NORMAND-CAILLÈRE (dir.), *L'éthique*

fiscale, Legitech, 2023, p. 22.

57. Courbe de Laffer auquel on doit l'adage devenu populaire « trop d'impôt tue l'impôt ».

58. Voy. M. LEROY, « Sociologie de l'impôt légitime : contre les poncifs économiques de l'incivisme fiscal », *op. cit.*, pp. 176-204.

59. *Ibid.*

60. T. LAMBERT, « De l'impôt du contribuable à la contribution du citoyen », *op. cit.*

61. L'expression est ici empruntée à J.-L. Brehon s'exprimant sur l'impôt européen et cité par V. DUSSART, « L'impossible création d'un impôt européen ? », *Revue française d'administration publique*, 2012, n° 144, p. 1085.

néolibérales s'expriment par le processus de délégitimation du sacrifice fiscal, qui peut prendre la forme d'une banalisation de la déviance fiscale : « certes la déviance n'est pas la délinquance puisque la seconde désigne une violation du droit, alors que la première suppose un écart aux normes de la société, et aux valeurs qui les sous-tendent ; mais les deux processus ne peuvent ignorer la légitimité des droits et des devoirs qu'ils définissent »⁶². Lorsque l'impôt est (re) présenté comme un vol, une spoliation, l'incarnation de l'arbitraire du pouvoir ou l'obstacle majeur à la main invisible du marché, alors l'éviter n'est plus considéré comme une faute, ou comme le fait de ne pas accomplir son devoir mais comme un acte libérateur ou réparateur. Aussi, face à l'État spoliateur, arbitraire, les personnes les plus aisées sont-elles invitées à éviter naturellement l'illégitime impôt. Au-delà de la fraude fiscale, incontestablement illégale, les partisans de la thèse de l'impôt-échange normalisent ainsi l'évasion et l'optimisation fiscales. Or, rendre admissible voire acceptable la violation des règles de droit et le fait d'échapper légalement à l'impôt, consiste finalement à faire prévaloir les intérêts personnels sur l'intérêt général. Cela revient, à se faire justice soi-même « puisque le système défavorise certaines professions, certains types de revenus, la fuite devant l'impôt [n'était] qu'une correction de ce biais (...), une règle de justice privée supposée corriger une règle de justice publique (...), or le rôle de la démocratie est de réduire l'écart entre la perception privée de la justice et son organisation publique »⁶³.

Le second élément, moins anecdotique qu'il n'y paraît, concerne l'extrême prudence avec laquelle avance le législateur depuis quelques années sur la question fiscale. Cet embarras du pouvoir à peine voilé sur une possible augmentation ou création d'impôt est davantage manifeste depuis les crises successives. Ces crises n'ont pas induit un « réflexe fiscal » comme ce fut le cas à de nombreuses reprises dans l'histoire française⁶⁴. Au contraire, elles ont suscité

un « discours antifiscal » du pouvoir lui-même, martelant aux contribuables-électeurs l'absence d'augmentation de la pression fiscale, la prise de conscience du « ras-le-bol » fiscal supposé des Français, et l'évocation de « la paix fiscale »⁶⁵ comme promesse électorale, suggérant dès lors qu'une potentielle augmentation d'impôt serait perçue comme un acte belligérant contre les contribuables-citoyens.

En raison d'une supposée aversion des contribuables pour l'impôt et d'une prétendue méfiance des citoyens à son endroit, le refus du pouvoir de recourir à l'impôt depuis quelques années désormais pourrait se comprendre d'une part, par l'observation d'un rapport à l'impôt contrarié des contribuables-citoyens. Certains chercheurs⁶⁶ montrent en effet que le consentement à l'impôt paraît troublé par un sentiment partagé d'injustice fiscale, d'inégalité et une pression fiscale jugée trop forte en France. Comme l'observe le Conseil d'État, « l'injustice ressentie par nombre de citoyens du fait des comportements d'évasion ou d'éviction fiscale contribue à brouiller la perception de la contribution aux charges publiques comme composante de la citoyenneté. La crise du civisme contribue également à l'affadissement de la citoyenneté »⁶⁷.

D'autre part, cette obstination du législateur à ne pas recourir à l'outil fiscal pourrait s'analyser à la fois comme la cause et la conséquence de la pénétration du discours néolibéral sur l'obligation fiscale. L'entreprise de destruction de la légitimité du devoir fiscal a pour effet de représenter à nouveau l'impôt comme un mal nécessaire qu'il faudrait au mieux contenir, au pire dissimuler par des procédés d'anesthésie fiscale⁶⁸. Cela interroge non seulement la solidité du contrat social mais remet également en question le consentement à l'impôt et invite la communauté des chercheurs à rappeler une nouvelle fois que ce principe est consubstantiel à la démocratie et qu'il « existe une alchimie dont l'impôt est la pierre philosophale ou l'anathor, permettant de transformer l'individuel en collectif, l'homme en citoyen »⁶⁹.

62. M. LEROY, *L'impôt, l'État et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Paris, Économica, 2010, p. 279.

63. P. ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », in *Quelle fiscalité pour quels objectifs ? Regards croisés sur l'économie*, mars 2007, n° 1, p. 24.

64. A. ROSA, « La place des citoyens », *R.F.E.P.*, 2022, n° 159, pp. 57-64.

65. Ainsi, le député européen J. Bardella se voyait ministre de « la paix fiscale », *Le Monde*, 26 juin 2024.

66. M. FORSE et M. PARODI, « Les Français et la justice fiscale », *Revue de l'OCDE*, 2015, vol. 137, n° 1, pp. 97-132. Voy. également A. SPIRE, *Résistances à l'impôt. Attachement à l'État. Enquêtes sur les contribuables français*, Paris, Seuil, 2018.

67. Rapport CE, « La citoyenneté », Documentation Française, 2018 p. 47.

68. T. BERNIS, J.-C. DUPONT, « Les insensibilités de l'impôt », in *Philosophie de l'impôt, actes d'un colloque international*, Université libre de Bruxelles, 29 avril 2004, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 241.

69. A. BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, janvier 2007, n° 1, p. 30.