



Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne

Michel Bouvier

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2013/4 N° 124 , PAGES 15 À 27
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.124.0015

Date de mise en ligne : 04/08/2025

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2013-4-page-15?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société post-moderne

Michel BOUVIER *

RÉSUMÉ

La notion de justice fiscale – et c'est toute la difficulté – ne peut être rapportée à un référent objectif. Il n'existe pas de « commune mesure » permettant d'être assuré sur sa définition. En réalité, il est différentes manières de se représenter la justice fiscale qui correspondent à l'idée que l'on se fait de l'impôt.

The notion of tax justice – and this is the difficulty – cannot be linked to an objective referent. There is no “common measure” we can use to define it. In fact, there are different ways of representing tax justice depending on how the tax itself is perceived.

Alors que l'impôt occupe une place centrale dans le fonctionnement des sociétés contemporaines, qu'il constitue un dispositif clé du système politique économique et social, le regard qui a été porté sur la fiscalité au cours des trente dernières années a essentiellement concerné ses aspects économiques. En aucun cas on ne s'est interrogé sur l'intérêt et même la nécessité de renouveler les différentes philosophies de l'impôt, et notamment l'idée de justice fiscale qui est l'un des fondements essentiels de sa légitimité. On peut s'étonner qu'un thème aussi important n'ait pas fait l'objet d'un grand débat dans la période récente, comme si la complexité économique et sociale semblait

* Président de FONDAFIP (www.fondafip.org).

interdire toute approche d'envergure et ramener la réflexion à des niveaux limités. Il n'est pas surprenant dans un tel contexte que la fiscalité semble être dépourvue de cadres directeurs ainsi que paraissent le suggérer les hésitations et les doutes qui se révèlent aussi bien du côté des acteurs politiques que du côté des économistes ou des juristes à propos du bien-fondé ou non de certains dispositifs. L'affaire est d'importance car c'est l'existence même de ce mode de prélèvement obligatoire ainsi que sa légitimité qui sont en jeu.

Il convient par ailleurs de souligner que la fiscalité n'a pas été sans subir l'influence des idéologies qui se sont développées au cours du XIX^e siècle, notamment des plus marquantes d'entre elles, à savoir le libéralisme, le socialisme, le solidarisme¹. L'observation vaut particulièrement pour les doctrines et théories de l'impôt qui, ayant largement emprunté à ces idéologies, ont forgé diverses représentations de la fiscalité qui demeurent encore bien présentes dans les débats contemporains. Mais les réflexions en la matière ne sont pas non plus restées imperméables à la critique dont ces mêmes idéologies ont été l'objet dans la période récente. Aussi est-on conduit à s'interroger aujourd'hui sur le sens nouveau qui devrait être donné à l'impôt et à la justice fiscale.

Il n'est pas en effet de société qui puisse être et se penser solidaire sans que ceux qui en sont membres ne soient convaincus que la justice constitue une réalité effective, et au premier chef la justice fiscale. Toutefois cette dernière représente un objectif particulièrement difficile à atteindre si on ne la relie pas à une philosophie et à une éthique. Gaston Jèze a parfaitement exprimé cette difficulté en soulignant que dès lors que « l'idée de justice n'a pas de valeur absolue, l'accord n'existe pas sur les conditions que doit remplir l'impôt pour être considéré comme juste »². D'un autre côté et en dépit de ces incertitudes, c'est bien souvent contre l'injustice fiscale que se dressent ou se sont dressés des individus ou des groupes. C'est encore au nom de la justice fiscale qu'ont été proclamés le principe de l'égalité devant l'impôt et celui de l'universalité du prélèvement fiscal. Il demeure cependant que si chacun s'accorde pour associer justice et égalité fiscale, le désaccord surgit immédiatement lorsqu'il s'agit d'en définir un sens partagé. Le problème de fond est que la notion de justice fiscale – et c'est toute la difficulté – ne peut être rapportée à un référent

1. Sur cette idéologie, cf. M. BOUVIER, *L'État sans politique*, LGDJ, 1986 ; sur les rapports entre les idéologies et l'impôt, cf. RFFP n° 84-2003 : « Doctrines et idéologies fiscales ».

2. G. JÈZE, *Cours de finances publiques*, Giard, 1931.

objectif. Il n'existe pas de « commune mesure » permettant d'être assuré sur sa définition. En réalité, il est différentes manières de se représenter la justice fiscale qui correspondent à l'idée que l'on se fait de l'impôt.

I. – LA NOTION DE JUSTICE FISCALE DANS LE CADRE D'UNE CONCEPTION SOLIDARISTE DE L'IMPÔT

A. L'impôt solidarité : un sens politique et social

C'est dans le prolongement des idéologies socialistes et solidaristes que s'est développée, à la fin du XIX^e siècle, la théorie de l'impôt-solidarité qui considère l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social.

Né du côté des courants socialistes réformistes mais particulièrement du courant solidariste, le thème de la solidarité n'a pas pour autant été absent des thèses prônées par certains auteurs libéraux³. Le principe s'appuie en effet sur l'idée posée comme objective qu'une société forme un tout dont les éléments sont en interrelations ; si l'un de ces éléments vient à montrer quelque faiblesse, il s'ensuit que c'est l'ensemble qui s'en trouve lui-même affaibli. En conclusion de quoi il convient de veiller à répartir correctement les richesses si l'on veut éviter des dysfonctionnements⁴. Rapportée à la fiscalité, cette approche conduit d'une part à souhaiter tenir compte de la capacité contributive des contribuables et instituer une progressivité de l'impôt, d'autre part à considérer ce dernier comme un instrument de redistribution et d'égalisation.

Prendre en considération la capacité contributive des contribuables c'est vouloir que le sacrifice demandé soit égal pour tous en rapport de leur « pouvoir économique »⁵ et de leur situation personnelle. L'image de la communauté familiale fonde cette conception que l'on retrouve avec cette affirmation de Gaston Jèze selon laquelle « chaque membre de la famille doit contribuer aux dépenses de la communauté

3. Sur ces points, cf. M. BOUVIER, *L'État sans politique*, op. cit.

4. Contrairement à l'idée répandue, l'idéologie solidariste ne met pas la morale en avant mais tire sa conception d'une approche qu'elle veut purement scientifique fondée sur les découvertes des sciences de la nature qui conçoivent les organismes vivants comme des ensembles solidaires.

5. Selon les termes de L. WEBER, *De l'intérêt d'un recours accru au prix public*, in RFFP n° 23.

non pas en raison des bénéfiques qu'il en retire... mais d'après ses forces pécuniaires »⁶.

Une telle approche communautariste de l'impôt relève directement du principe, posé par J.-J. Rousseau⁷ qui figure à l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, selon lequel « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés ». Cette approche politique et sociale de l'impôt va cependant se trouver considérablement renforcée lorsqu'à la seule proportionnalité consistant à affecter un taux fixe, le même pour tous, à la base d'imposition, il va être préféré un taux évoluant en fonction de la capacité contributive du contribuable⁸. C'est E. Edgeworth qui, apportera en 1897 « une justification scientifique » à l'impôt progressif et ce en excipant de la théorie économique de l'utilité marginale ; dans la mesure où chaque franc supplémentaire de revenu entraîne une utilité allant en décroissant, l'égalité du sacrifice fiscal suppose donc que la charge de l'impôt aille croissant en fonction de l'élévation du revenu⁹. On l'a compris, la conception solidariste de l'impôt est intimement liée à une conception redistributive de la justice fiscale.

B. La justice fiscale redistributive

La justice fiscale redistributive vise à réduire les inégalités de revenu au travers d'une redistribution des richesses par l'impôt. Selon cette optique, l'impôt doit être nécessairement progressif et par ailleurs il doit être personnalisé et tenir compte de la faculté contributive du contribuable¹⁰. Cette conception de la justice fiscale dont le fleuron

6. G. JÉZE, *Cours de Finances publiques*, Giard, 1931.

7. « L'imposition n'en doit pas être faite seulement en raison des biens des contribuables mais en raison composée de la différence de leurs conditions et du superflu de leurs biens », J.-J. ROUSSEAU, *Discours sur l'Économie politique*, Encyclopédie, 1755, in ROUSSEAU, *Œuvres politiques*, Bordas, 1989.

8. Avec la possibilité d'instituer l'exonération des revenus les plus bas.

9. Selon J. SPINDLER, EDGEWORTH eut l'idée de compenser les barèmes d'imposition, autrement dit « de sacrifice afférent à plusieurs principes d'équité – sacrifice marginal égal – et fit ressortir que le sacrifice marginal égal, qui suppose la progressivité de l'impôt, est le seul qui aboutisse « à l'objectif équitable » de minimisation de la valeur des sacrifices » (avec la possibilité d'instituer l'exonération des revenus les plus bas ou des produits de consommation courante), in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 1991.

10. Comme on l'a dit, la faculté contributive n'est pas représentée par le revenu mais par l'utilité du revenu. Ainsi, plus le revenu est élevé, moins son utilité est grande et plus la capacité contributive augmente

a été l'impôt sur le revenu des personnes physiques a suscité de vives critiques. C'est contre cette conception que se sont dressés, à la fin du XIX^e siècle, nombre de théoriciens de l'économie libérale classique. Paul Leroy-Beaulieu la considérait comme « une idée sournoise », source d'un nivellement des fortunes préjudiciable à l'économie et susceptible, de surcroît, d'ouvrir les portes à un régime socialiste collectiviste.

Nonobstant les critiques dont elle a été l'objet, cette expression de la justice et de l'égalité fiscale n'en a pas moins connu une légitimité quasiment sans faille au cours des « trente glorieuses ». Elle a constitué l'un des attributs essentiels de l'État-providence et a été loin d'avoir insidieusement conduit à un nivellement des richesses comme le craignaient les libéraux au XIX^e siècle. Il semble du reste que les effets égalisateurs et redistributeurs de la progressivité de l'impôt ne se soient pas révélés aussi efficaces que certains l'auraient souhaité ou que d'autres le craignaient.

Mieux, les difficultés suscitées par l'impôt sur le revenu à taux progressif, et notamment les inégalités qu'il n'est pas parvenu à réduire comme celles qu'il a pu créer – essentiellement à travers la démultiplication de mesures dérogatoires – en sont venues à justifier les critiques qui lui sont adressées. On doit ainsi relever que le débat autour de la justice fiscale en France se trouve implicitement relancé par les évolutions du système fiscal depuis quelques années. La réduction de la progressivité a abouti de facto à ce que se repose un vieux dilemme, celui du choix entre impôt proportionnel et impôt progressif. À la lumière des défauts du second, le problème est de savoir si la philosophie de la progressivité a encore des chances de pouvoir s'affirmer dans cette confrontation.

Outre le fait que les « niches fiscales » se sont démultipliées d'année en année, le constat peut également être dressé d'une réduction de l'espace occupé par les impôts progressifs. En effet, si l'on considère l'ensemble des prélèvements obligatoires en France, on peut constater que les prélèvements proportionnels sont désormais largement majoritaires dans le contexte contemporain (à travers les cotisations sociales, la TVA, les impôts locaux).

Ainsi c'est moins dans son principe que dans ses modalités que la progressivité a perdu du terrain, en particulier par la création et surtout la montée en puissance de la Contribution Sociale Généralisée¹¹ ou encore la limitation du nombre de tranches de l'Impôt sur le revenu (IR).

11. Un impôt sur le revenu à taux proportionnel créé en 1990 pour financer la sécurité sociale.

Le poids respectif des impôts proportionnels et progressifs fait plutôt pencher la balance vers les premiers. Il s'agit là d'un phénomène d'autant plus avéré que le principal impôt progressif, l'IR, qui représente aujourd'hui environ 7 % de l'ensemble des prélèvements obligatoires, n'est supporté que par la moitié des foyers fiscaux et fait l'objet, on l'a dit, de très nombreuses mesures permettant d'y échapper en partie.

II. – LA NOTION DE JUSTICE FISCALE DANS LE CADRE D'UNE CONCEPTION CONTRACTUALISTE DE L'IMPÔT

A. La conception de l'impôt-échange : un sens économique

La conception de l'impôt-échange, ou encore de l'impôt-assurance ou impôt-contrepartie, a prédominé pendant la seconde moitié du XVIII^e et au cours du XIX^e. Elle pose l'impôt comme le prix payé par le contribuable pour la sécurité et les services que lui apporte l'État. On doit la rattacher 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 et de leurs biens en échange d'une garantie de sécurité. D'un tel point de vue, il peut être déduit l'existence d'une sorte de « contrat fiscal ».

Présente dès le XVII^e siècle sous la plume de Thomas Hobbes ou encore de Vauban, puis au siècle suivant sous celle de John Locke ou encore de Jean-Jacques Rousseau¹², cette représentation contractuelle de la fiscalité a été parfaitement exprimée par Montesquieu pour qui les impôts sont « une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement »¹³. On la retrouve également chez les Physiocrates, avec Mirabeau, Dupont de Nemours ou Turgot qui soutiendront ce même point de vue qui sera repris ensuite par l'Assemblée constituante dans son « Adresse aux Français sur la contribution patriotique »¹⁴.

Mais c'est le courant libéral classique qui, tout au long du XIX^e et jusqu'à nos jours, va développer la thèse de l'impôt-échange en en

12. « Le maintien de l'État et du gouvernement exige des frais et de la dépense ; et, comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s'ensuit que les membres de la société doivent contribuer de leur bien à son entretien » J.-J. ROUSSEAU, *Discours sur l'Économie politique*, Encyclopédie, 1755, in ROUSSEAU, *Œuvres politiques*, Bordas, 1989.

13. MONTESQUIEU, *L'esprit des lois*, Livre XII, chap. I, Éd. GF, t. 1, 1979.

14. Ce document, rédigé par MIRABEAU en 1789, définit l'impôt comme « une dette commune des citoyens, une espèce de dédommagement et le prix des avantages que la société leur procure ».

faisant d'ailleurs, avec des nuances selon les auteurs, l'une de ses idées-forces en matière de fiscalité. Ainsi, E. de Girardin assimile l'impôt à une « prime d'assurance payée par ceux qui possèdent pour s'assurer contre tous les risques de nature à les troubler dans leur possession ou leur jouissance »¹⁵. P.-J. Proudhon lui-même, et malgré ses engagements idéologiques et politiques, estimait que la thèse de l'impôt-échange était une idée neuve à laquelle il adhérait.

Depuis quelques années, cette théorie de l'impôt-échange, encore dénommée théorie du bénéfice¹⁶ qui « assimile la prise de décision dans le cadre du secteur public à celle propre aux marchés »¹⁷ connaît un certain renouveau. Selon ce principe, dit « d'équivalence », « la répartition de l'impôt se fait en fonction de l'utilité que chacun retire de la consommation des services collectifs ainsi financés »¹⁸ ; le postulat est que le contribuable client ne paiera le prix demandé que s'il considère que celui-ci est inférieur à l'avantage qu'il peut retirer du service¹⁹.

Selon cette logique, le « phénomène financier fait partie intégrante du phénomène économique général »²⁰ ; il s'agit, comme l'a montré G. Dehove, d'une « interprétation entièrement économique de la science des finances »²¹ qui aligne les faits financiers et politiques sur les principes devant gouverner le marché selon une théorie particulièrement hégémonique.

Néanmoins, cette thèse de l'impôt-prix n'a cessé d'être discutée depuis la fin du XIX^e siècle, parfois même par ceux qui en furent les plus solides partisans. Ainsi par exemple, P. Leroy-Beaulieu qui, tout en développant cette théorie dans son *Traité de science des finances*, s'attache cependant à en faire ressortir les inconvénients ; nuancant son propos, l'auteur écrit : « Dire que l'impôt est le prix des services rendus par l'État, cela n'est pas toujours exact »²² puis, après

15. E. DE GIRARDIN, *Questions financières*, Paris, 1858.

16. La théorie du bénéfice, adoptée dès 1896 par H. HICKSELL, a été précisée en 1919 par E. LINDHAL.

17. L. WEBER, « De l'intérêt d'un recours accru aux prix publics », in RFFP n° 23-1988 ; l'auteur ajoute : « L'offre et la demande de biens et services publics se décident comme s'il y avait échange volontaire entre l'État et les citoyens ».

18. Cf. G. GILBERT, « Capacités contributives », in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, *op. cit.*

19. Cf. G. DEHOVE, « Science des finances, science économique et science politique », in *Deux siècles de fiscalité française*, Mouton, 1973 (sous la dir. J. BOUVIER et J. WOLFF).

20. A. DI VITI DE MARCO, cité par G. DEHOVE, *op. cit.*

21. G. DEHOVE, in *op. cit.*

22. P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de science des finances*, 2 vol., 6^e éd., Éd. Guillaumin et Cie, 1899.

l'exposition de ces inexactitudes, donne finalement une définition de l'impôt qui combine la notion de prix et celle de solidarité : « l'impôt est le prix des services que rend ou qu'a rendu l'État : il représente en outre la part que chaque citoyen, par l'application du principe de la solidarité nationale, doit supporter dans les charges de toute sorte et de toute origine qui pèsent sur l'État »²³. Plus tard, E. Allix fera valoir quant à lui l'absence de réelle liberté qui préside au paiement de l'impôt²⁴. G. Dehove, dans l'immédiat après-guerre, va montrer que les thèses des disciples de Pareto vont à l'encontre d'une interprétation aussi étroitement économique de l'impôt²⁵ en insistant sur sa caractéristique politique essentielle. Quant à P. Salin, tout en définissant l'impôt comme « le prix que doivent payer les citoyens en contrepartie des biens et services publics », il ajoute tout aussitôt « qu'il se différencie de ceux qui s'établissent sur un marché privé »²⁶ pour les raisons suivantes : dans nombre de cas, il est impossible de déterminer le coût du service rendu à chaque contribuable ; le citoyen n'a pas une réelle possibilité de choix tant en ce qui concerne la nature que la quantité de service ; le « prix » n'est pas librement déterminé, il l'est par le décideur public ; l'impôt constitue un paiement obligé ; de nombreux services ne sont pas traduisibles en termes monétaires (défense, culture, justice) ; la logique de la théorie de l'impôt-prix impliquerait, en ce qui concerne les dépenses de caractère social, que les plus démunis soient plus imposés que les plus riches ; une partie des impôts sert à financer des dépenses qui ne font l'objet d'aucun service en retour.

Néanmoins, malgré ces critiques, la théorie de l'impôt-échange a trouvé un nouveau souffle avec le développement d'une conception de la gestion publique qui l'identifie en grande partie à celle d'une entreprise. Dans ce cadre le secteur public est considéré comme un fournisseur de services dont les gestionnaires sont évalués sur la base d'une logique de la performance, d'une culture du mérite. Intégré dans un environnement marchand, l'impôt change ainsi de nature ; il apparaît de plus en plus comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie et de moins en moins comme l'expression d'un lien de solidarité voire même d'un devoir social. De fait, le contribuable est plus soucieux qu'autrefois de l'utilisation qui est faite de l'argent

23. *Op. cit.*

24. E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière*, Éd. Rousseau, 1931.

25. G. DEHOVE, *op. cit.*

26. P. SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Laffont, 1985.

public, il se considère beaucoup plus comme un client que comme l'utilisateur d'un bien collectif.

De son côté, l'administration fiscale s'efforce d'évoluer vers une administration de services plutôt que l'administration de contrôle qu'elle fut à ses origines²⁷. Il s'agit dans ce cadre d'une forme de civisme fiscal visant à mieux faire accepter l'impôt et à rendre le meilleur service au meilleur coût²⁸. Autrement dit, l'administration modifie sa philosophie et ses valeurs traditionnelles en épousant celles du secteur marchand.

B. Une justice fiscale distributive

La justice distributive relève d'une approche proportionnaliste²⁹. 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** et il en découle que ce même citoyen, en tant que contribuable, devra être plus ou moins taxé selon qu'il profite plus ou moins de la richesse produite. La justice ne s'identifie plus dans ce cas à une égalité directe entre individus, pas plus qu'à une justice commutative, mais 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.

Thomas Hobbes, dans son *Léviathan* (1651) en posait déjà les principes essentiels lorsqu'il écrivait : « L'égalité d'imposition repose davantage sur l'égalité de ce qui est consommé que sur l'égalité de fortune de ceux qui consomment ces choses. Pour quelle raison en effet celui qui travaille beaucoup et qui, épargnant les fruits de son travail, consomme peu, serait-il plus imposé que celui qui, vivant à ne rien faire, a de faibles revenus et les dépense intégralement alors que l'un ne reçoit pas de la République plus de protection que l'autre ? Quand les impôts sont assis sur ce que les gens consomment, chacun paie également pour ce dont il use, et la République n'est pas frustrée par le gaspillage de certains particuliers »³⁰. Pour l'auteur, il paraissait

27. Et notamment en France lors de sa création par un décret du 16 avril 1948 : cf. M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, *L'administration fiscale*, PUF, 1988, coll. Que sais-je ?

28. Cf. M. BOUVIER (sous la dir.), *La nouvelle administration financière et fiscale*, LGDJ-Lextenso éditions, 2011.

29. Cf. ARISTOTE, *L'éthique à Nicomaque*.

30. T. HOBBS, *Leviathan*, Sirey, 1972. Quelques pages auparavant, T. Hobbes écrivait également : « Si la République impose une taxe à l'ensemble du corps, celle-ci est réputée peser sur chaque membre en proportion de la mise qu'il a apporté à la Société, car

équitable que chacun contribue en fonction de ce qu'il retire de la société ; le moyen le plus adapté pour satisfaire à cet objectif est bien alors d'imposer la consommation ou plus exactement le revenu consommé :

L'idée sera reprise et étayée plusieurs siècles plus tard tantôt sous la forme d'un impôt unique sur la dépense globale, par deux prix Nobel d'économie, Nicholas Kaldor ³¹ dans les années 1950, puis James Meade ³² dans les années 1970.

Lord Nicholas Kaldor (1908-1986) économiste d'origine austro-hongroise, professeur à la London School of Economics et à Cambridge, est un disciple de Keynes. Conseiller des gouvernements travaillistes de 1964 à 1968 et de 1974 à 1976, il fut également conseiller de certains pays du tiers-monde. Soucieux de limiter l'inégalité des ressources et favorable à une augmentation de la consommation pour stimuler l'emploi, il a élaboré un projet d'impôt unique sur la dépense globale qu'il a publié en 1955 sous le titre *An expenditure Tax* ³³. L'impôt sur la dépense proposé par Kaldor n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaires supportée par le consommateur, mais un impôt annuel personnel et progressif sur les dépenses effectuées par les contribuables. Cet impôt devait se substituer à l'impôt sur le revenu que l'auteur jugeait tout à la fois inéquitable et inefficace.

Quant à James Meade (1907-1995), sa préoccupation était de parvenir à intégrer keynésianisme et libre-échange. Le contexte de l'époque, celui de la seconde moitié des années 1970, était marqué par les débuts de la crise économique et par le renouveau de la pensée libérale classique. D'autre part, la Grande-Bretagne avait pour particularité d'être dotée d'un impôt sur le revenu pesant très lourdement sur les contribuables ³⁴, ce qui avait pour effet de faire fuir les détenteurs de revenus importants. Par ailleurs, le système d'allocation-chômage était tel qu'il incitait les détenteurs de bas revenus à cesser de travailler lorsqu'ils constataient que leurs gains étaient inférieurs à l'allocation une fois l'impôt payé. Aussi fut-il demandé à Meade de réunir une

il n'existe en ce cas pas d'autres fonds communs que ceux qui résultent des mises individuelles ».

31. Cf. la présentation de cette théorie in M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ-Lextenso éditions, 2012, 11^e éd.

32. Cf. M. BOUVIER, *op. cit.*

33. N. KALDOR, *An expenditure Tax*, Allen and Unwin University Books, 1955.

34. Il représentait environ la moitié des recettes fiscales alors qu'il n'en constituait que 35 % en France.

commission d'experts³⁵ et d'établir un rapport sur l'état de l'impôt sur le revenu et les possibilités de le réformer. Ce rapport, publié en 1978³⁶ conclut à la suppression de l'impôt sur le revenu et à son remplacement par un impôt sur la dépense globale. La Commission définit le revenu par la consommation courante du contribuable. Cette définition opère un retournement de la notion, le revenu ne se caractérisant plus par des ressources mais par l'utilisation de celles-ci.

Depuis les années 1980, un courant de pensée a poursuivi dans ce même sens aux États-Unis. Ce courant est porté par des économistes adversaires de la progressivité de l'impôt qui, selon eux, aurait un effet désincitatif, provoquerait des distorsions des choix individuels et ne constituerait finalement qu'un mythe au regard de son objectif de justice sociale. Elle aggraverait les inégalités en constituant un frein à l'investissement, à la consommation et à l'activité économique en général. Ces auteurs préconisent de généraliser un impôt unique qualifié de « flat tax »³⁷. L'idée est de substituer un impôt proportionnel aux impôts existants. Cette proposition a été développée par deux professeurs de l'Université de Stanford, Robert E. Hall et Alvin Rabushka, dans un petit ouvrage, intitulé *The flat tax*. Favorables à un élargissement des bases imposables (suppression des abattements) ainsi qu'à l'application d'un taux unique de 19 %, les auteurs ont vu leur thèse se concrétiser dans certains pays qui ont mis en place des impôts sur le revenu à taux proportionnel souvent qualifiés un peu rapidement de « flat tax » coexistant à côté d'autres impôts. C'est le cas pour la Russie, la Slovaquie, l'Estonie, la Roumanie, la Lettonie, la Géorgie, etc. On peut estimer également que le succès rencontré dans le monde par la TVA (elle représente le quart du produit fiscal mondial), et notamment dans les pays en développement, est significatif de cette même évolution vers des impôts proportionnels occupant l'essentiel du champ fiscal.

C'est à cette thèse que s'est rallié J. Rawls pour qui un impôt proportionnel sur la dépense est juste car « il impose une charge en fonction de la quantité de biens qu'une personne a prélevé sur le stock commun »³⁸. Pour l'auteur de la « Théorie de la justice » la justice

35. Comportant des professeurs d'Université, des commissaires aux comptes, des économistes, le sous-directeur de l'*Internal Revenue*...

36. *Report of a Committee chaired by J.E. Meade: The Structure and reform of direct taxation*, Éd. IFS, 1978.

37. Cf. M. BOUVIER, *op. cit.*

38. J. RAWLS, *Théorie de la justice*, Le Seuil, 1987.

fiscale ne constitue pas une fin en soi ; elle procède d'une démarche institutionnelle globale se fondant sur une logique contractualiste très proche de celle de Rousseau. Dans ce cadre, la justice est le fruit d'une négociation quasiment permanente entre des individus suffisamment raisonnables pour faire abstraction de leurs préjugés et de leurs intérêts. La thèse de Rawls constitue d'un côté une réponse adéquate à un environnement général caractérisé par un changement rapide ainsi que par une sorte de « désenchantement » ; elle vise à instituer un processus de décision adapté à l'incertitude et à la complexité et à reconnaître la nécessité de définir constamment les moyens de réaliser une justice distributive.

La philosophie de Rawls a, de notre point de vue, le mérite de faire ressortir la préséance du politique et de l'institutionnel dans la recherche de la justice en général et de la justice fiscale en particulier. En effet, plus que des principes économiques, c'est une réflexion politique qui s'avère d'abord indispensable en vue d'une éthique générale de laquelle pourrait se dégager une éthique fiscale. Car sur le fond, « ce qu'il faut d'abord prendre en compte, c'est une situation où l'un exerce un pouvoir sur l'autre »³⁹ et c'est à partir de là qu'il faut s'essayer à expliciter la notion de justice, autrement dit se donner une éthique, définir ce qui peut être considéré comme souhaitable à un moment donné pour la réalisation du bien-être de chacun, puis transformer cette éthique en normes, en formes juridiques.

*
**

La fiscalité s'inscrit aujourd'hui dans un environnement qui se transforme très rapidement, qui se complexifie, qui est de plus en plus incertain sous l'effet d'un développement sans précédent du marché économique et de la culture qui lui est propre. Il en résulte une crise de lisibilité et de compréhension de l'impôt ainsi que des nouveaux enjeux qui sont les siens, ouvrant par là même à une remise en cause de ses fondements et par conséquent de ce qui constitue sa légitimité sociologique. En effet, les clefs de lecture habituelles – forgées pour l'essentiel sous l'influence du libéralisme politique au XVIII^e siècle, sous celle du libéralisme économique, du socialisme et du solidarisme au XIX^e, et enfin sous l'influence du keynésianisme dans l'immédiat après Seconde Guerre mondiale – ne suffisent plus.

39. P. Ricœur, *Lectures 1, Le Seuil*, 1991.

Débattre à nouveau de ce que pourrait être la justice fiscale dans la société post-moderne qui est celle d'aujourd'hui semble indispensable sinon vital pour l'avenir. C'est en effet l'alliance citoyen/contribuable qui risque d'être détruite ou entamée. Car, il importe de le souligner, la légitimité de l'impôt repose sur une représentation bien admise qui pose la fiscalité comme la concrétisation d'un lien social, d'une solidarité entre citoyens, d'une participation matérielle à une même communauté. C'est par conséquent une réflexion politique au sens fort qui s'avère nécessaire, et ce en vue de dégager les principes d'une stratégie et d'une éthique fiscale partagée donc légitime.