

la vérité¹. Ferdinand Larnaude prétendait ainsi que les études publiées sous forme de fascicules par le Comité étaient « les commentaires par anticipation de ce que sera la loi » de 1919².

La liste des membres d'honneur de ce comité est particulièrement impressionnante. Son président était Ferdinand Larnaude. Il comprenait Joseph Barthélémy³, Bartin, Henry Berthélemy, Blondel⁴, Adrien Carpentier, Ambroise Colin, Léon Duguit, Fernand Faure, Maurice Hauriou, Hitier, Charles Massigli, Piedelièvre, Georges Renard⁵, Souchon, Tissier, Truchy et André Weiss⁶. A l'exception de Hauriou, Renard et Duguit, tous appartenaient à la Faculté de droit de Paris⁷. Les grands noms de professeurs de province ne manquaient pas vraiment à l'appel car s'ils n'avaient pas adhérer au Comité, Raymond Carré de Malberg⁸, Louis Rolland⁹, Léon Michoud¹⁰ et Félix Moreau¹¹ participèrent à ses travaux¹².

Dans cette longue liste, un nom célèbre dès cette époque brille par son absence : Gaston Jèze. Il ne fit pas partie du comité ni comme membre d'honneur ni même comme membre ordinaire, et ne participa pas à ses travaux. Jamais son nom n'apparaît dans le fonctionnement de ce comité. Certes, il fut mobilisé dès avril 1915 jusqu'à novembre 1918. Mais sa mobilisation ne l'empêcha nullement de continuer à diriger la *Revue de droit public* et il ne se contenta pas de cette direction puisqu'il y publia dans « sa » revue des articles substantiels, et qu'il tint toujours la chronique jurisprudentielle¹³. Son absence des travaux du Comité surprend d'autant plus qu'en 1915, il avait commenté la loi du 26 décembre 1914 dans un article substantiel et détaillé, justement publié dans la *RDP*. Son analyse se révéla particulièrement pertinente puisque, dans son commentaire de la loi du 17 avril 1919, il ne cessa d'y renvoyer¹⁴. Pour Louis Rolland, Gaston Jèze avait, dès 1915, tout dit de la loi de 1919.

¹ Assemblée générale du 27 juillet 1916.

² Assemblée générale du 27 juillet 1916.

³ Celui-ci consacra de nombreux travaux au droit public de la guerre. Certains sont directement inspirés ou ont été d'abord écrits pour le Comité, par exemple « Le Droit à la réparation intégrale des dommages de guerre », *Revue politique et parlementaire*, mai 1915

⁴ Qui après avoir été professeur des facultés de droit, était devenu à l'époque professeur à l'Ecole des Sciences politiques.

⁵ Qui était déjà à cette époque membre du Collège de France.

⁶ F. Larnaude, *La guerre et la réparation des dommages*, CNAPRDCG, 1916 – *La Réparation des dommages causés par la guerre. Principes et applications*, CNAPRDCG, 1915 – Ch. Massigli, *Du droit à l'indemnité pour dommages de guerre vis-à-vis des titulaires de droits réels, de créanciers et des héritiers*, CNAPRDCG, 1917 – MM. Nano et Truchy, *Du paiement immédiat aux sinistrés*, Impr. commerciale du "Petit journal" – A. Wahl, G. Gavet et E.H. Perreau, *La réparation des dommages de guerre. La réparation du préjudice indirect en droit civil et dans son application aux dommages de guerre. Réparation du dommage moral aux personnes par fait de guerre : les explications théoriques*, Impr. Ch. Cousin, 1915 – H. Berthélemy et Truchy, *Procédure des actions en réparation, rapport sur les résolutions adoptées par le Comité. Détermination du montant des indemnités et les modalités de leur paiement, rapport sur les résolutions adoptées par le Comité*, Impr. Cousin, juin 1915 – Gaston Griolet, *Les dommages de guerre et les chemins de fer*, CNAPRDCG, 1917 (14.097-26) – M. Hauriou, *Note sur le principe et l'étendue du droit à indemnité pour les victimes des dommages de guerre*, CNAPRDCG, 1915. – J. Barthélémy, *Le Principe de la réparation intégrale des dommages causés par la guerre*, CNAPRDCG, 1915 – du même, *Le Droit à la réparation des dommages causés par la guerre, ses conditions et ses modalités, rapport sur les résolutions adoptées par le Comité*, Impr. Ch. Cousin, janvier 1916 – F. Faure, *La guerre et les ressources de la France*, CNAPRDCG, 1916. – A. Weiss, *La Réparation des dommages causés par la guerre de 1914-1918 au point de vue du droit international*, CNAPRDCG, 1916 – Ch. De Boeck et M. Weber, *La Réparation des dommages de guerre au point de vue de la nationalité des victimes et du lieu où ces dommages ont été subis La réparation des dommages causés par la guerre aux colonies*, CNAPRDCG, 1916 juin 1916 – A. Henri, *La Révolution et réparation des dommages de guerre*, CNAPRDCG, 1916.

⁷ Il faut y ajouter Charles Gide qui faisait partie des membres bienfaiteurs du Comité. Même René Jacquelin qui, pourtant n'avait rien publié depuis longtemps, contribua à la réflexion, mais en dehors du Comité.

⁸ R. Carré de Malberg, *Du fondement du droit à la réparation intégrale pour les victimes des dommages de guerre*, Impr. du Petit journal, 1915.

⁹ L. Rolland, *Dommages causés aux personnes par les faits de guerre. Notion juridique de l'invasion. Note sur le Principe et l'étendue du droit à indemnité pour les victimes des dommages de guerre*, CNAPRDCG, 1915.

¹⁰ L. Michoud, *La jurisprudence administrative sur le dommage direct et matériel et la question des dommages de guerre*, Paris, CNAPRDCG, 1916.

¹¹ F. Moreau, *Le décret du 4 février 1915*, CNAPRDCG, 1915.

¹² Il faut y ajouter les travaux G. Gavet, professeur à Nancy, de E.H. Perreau, professeur à Toulouse, de Léon Lacour, professeur à Lille, de de Boeck, professeur à Bordeaux, de Jules Valéry, professeur à Montpellier et d'Emile Bouvier, professeur à Lyon.

¹³ G. Jèze, « Le régime de la presse en Angleterre pendant la guerre », *Revue du Droit Public* [ci-après *RDP*], 1916, p. 5 et 337 – Du même, « L'Exécutif en temps de guerre : les pleins pouvoirs », *RDP*, 1917, p. 5.

¹⁴ L. Rolland, « La loi du 17 avril 1919 sur la réparation des dommages causés par les faits de guerre », *RDP*, 1919, p. 367.

On a du mal à croire que la conviction de Jèze d'avoir épuisé le sujet eut suffi à le convaincre de ne pas s'associer aux travaux du Comité... qui au demeurant ne firent, sauf erreur, jamais référence à son article de 1915. Un autre fait laisse supposer que l'absence de Gaston Jèze s'explique autrement : lorsqu'il fit paraître son article de 1915 sous la forme d'un livret aux éditions Giard & Brière, ce fut non sous le patronage du Comité, mais de celui de la Société d'assistance aux réfugiés, évacués & sinistrés du département de Meurthe-et-Moselle et avec une dédicace au député Louis Marin que l'on peut lire autant comme un hommage à ce député auquel la loi du 17 avril 1919 devra tant, que comme une pique envers ses collègues¹. Ainsi, cette absence de Jèze du Comité était très certainement voulue et illustre une nouvelle fois la situation atypique de ce professeur au sein de la Faculté : il y occupait des postes institutionnels forts comme la direction de la *Revue du Droit Public* et de la *Revue de Science et de Législation financières*, mais il refusait de se fondre dans la corporation de ses collègues.

Malgré l'absence de Gaston Jèze, le comité national pour la réparation intégrale des dommages causés par la guerre apparaissait comme une action collective quasi officielle de la Faculté de droit. La qualité de ses membres laissait supposer un franc succès. En réalité, celui-ci fut mitigé au point que l'on peut y voir la cause de la fin de toute prétention collective des professeurs de droit à peser, en tant que tels, sur la vie politique nationale. Pourtant, les choses avaient bien commencé. Les travaux de ce comité furent l'occasion pour les professeurs de droit, et notamment pour les publicistes, d'affirmer de façon unanime la légitimité d'un droit administratif individualiste et libéral. Mais le succès du droit administratif (I.) fut en effet contrebalancé par l'échec des professeurs de droit (II.).

I. Le succès du droit administratif

Pour tout juriste, l'analyse d'un droit passe par l'identification de son fondement. Les professeurs de droit du Comité n'y dérogeaient pas. Pour eux, malgré le silence du législateur, le droit à réparation des victimes de guerre annoncé par la loi du 26 décembre 1914 reposait sur le principe d'égalité devant les charges publiques. Faire admettre ce principe, c'était non seulement renforcer l'évidence du droit administratif comme un vrai droit à l'égal du droit civil, ce qui devait conforter l'idéal de l'Etat de droit. C'était aussi militer pour un droit administratif français libéral qui impliquait que le droit à réparation des victimes de guerre devait se comprendre comme un droit individuel et non comme un « droit social ».

A. L'affirmation du principe d'égalité devant les charges publiques

Dès son propos introductif lors de l'installation du comité, Ferdinand Larnaude insista sur le fait que la loi du 26 décembre 1914 devait être lue comme la consécration, implicite mais certaine, du principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques que la doctrine administrativiste et le Conseil d'Etat² mettaient en avant depuis le début du XX^e siècle. Selon le Président du Comité, par cette

¹ « A M. le Député L. Marin

Cher Monsieur,

Permettez-moi de placer votre nom à la première page de cette étude juridique. C'est à vous que revient le mérite d'avoir, le premier, posé nettement la question des dommages de guerre, sur son véritable terrain : celui du *droit à la réparation intégrale*.

Alors que les juristes hésitaient ou plutôt déniaient le droit à la réparation intégrale, alors que les hommes graves hochaient la tête, vous avez hardiment préconisé, voilà de longues années, la véritable solution, celle qu'exige la justice, l'équité, le droit public moderne, et l'intérêt bien entendu de la France. Et si, aujourd'hui, l'immense majorité des juristes et des citoyens se prononcent en ce sens, si le revirement des idées est complet, c'est très certainement parce que vous avez consacré votre temps, votre intelligence, votre activité au triomphe d'une cause magnifique, celle d'assurer entre tous les Français sans distinction la péréquation des charges entraînées par la guerre. Bientôt, grâce à vous, le Parlement proclamera, comme l'avaient fait nos grands ancêtres de 1793, les principes républicains de la fraternité et de l'égalité des Français devant les charges de la guerre. Et ce sera la loi *Marin*.

15 mars 1915.

Gaston Jèze

² Par exemple, invoquant l'égalité devant la loi, Helbronner, concl. CE, 10 mai 1912, *Abbé Bouteyre*, Rec. CE, p. 553 ; consacrant l'égalité de tous les citoyens devant les règlements administratifs : CE, 9 mai 1913, *Roubeau*, Rec. CE, p. 520. Le contentieux de la promotion dans la fonction publique ou du service national avait été dès avant cette date le terreau du principe d'égalité devant la loi. Voir par exemple, CE, 28 juin 1901, *Ministre de la Guerre*, p. 575. Il en allait de même en matière fiscale : CE, 29 mai 1903, *Sieur Rignet*, p. 428 (même si le principe n'apparaît que dans le résumé des prétentions des parties) ; CE, 27 juin 1913, *Esmard*, p. 762.

loi, le législateur avait rompu avec la tradition du XIX^e siècle en vertu de laquelle les victimes de guerre pouvaient légitimement espérer un secours de la nation mais elles n'étaient pas titulaires d'un droit à réparation.

Même si, à force d'insister sur cette rupture, les débats du Comité finirent par donner l'impression que celle-ci n'était pas si acquise que cela et que ses membres avaient besoin de se convaincre des nouveaux rapports entre le principe d'égalité devant les charges publiques et l'appel à la solidarité nationale, pour les publicistes du Comité le droit à réparation consacré par le législateur en 1914 concourait certes de la solidarité nationale, mais juridiquement, il s'agissait de la conséquence du principe d'égalité devant les charges publiques que les membres du Comité prétendaient consubstantiel au droit administratif depuis plusieurs décennies. Il y avait là une part d'audace : si on le retrouvait dans le *Traité* d'Edouard Laferrière¹, et que Tessier l'invoquait dans son *Etude sur la responsabilité de la puissance publique*², ils paraissaient plus l'utiliser comme une explication des solutions jurisprudentielles que comme un principe juridique invocable par les justiciables. Pour les membres du Comité, la question ne se posait plus, elle ne devait plus être posée : ce principe d'égalité devant les charges publiques était juridique et fondait le droit à réparation des victimes de la guerre.

Ce faisant, parce que ce principe encadrait et orientait l'exercice par l'Etat de sa puissance et qu'il légitimait l'extension de la compétence du juge administratif, les travaux du Comité contribuèrent probablement à l'acculturation de l'idéal de l'Etat de droit. Et ce avec d'autant plus d'efficacité que ce Comité n'eut de cesse de diffuser les conclusions de ses travaux au-delà des murs de la Faculté et du Palais, en rééditant à plusieurs reprises ses brochures, grâce à la richesse de Léon Francq. Ainsi, le compte rendu de l'assemblée générale du 17 février 1915 contenant la défense programmatique du droit à réparation prononcée par Ferdinand Larnaude fut rééditée trois fois ; l'étude de Joseph Barthélemy sur *Le Principe de la réparation intégrale des dommages causés par la guerre*, deux fois. Il en alla de même de la *Note*, de Maurice Hauriou, *sur le principe de l'étendue du droit à indemnité pour les victimes des dommages de guerre*, pour l'étude sur *Le décret du 4 février 1915* de Félix Moreau, et pour celle sur *Les dommages de guerre devant le Parlement* de Paul Delombre.

B. L'évidence du droit administratif

Défendre l'idée que le droit à réparation consacré par la loi du 26 décembre 1914 se fondait sur le principe d'égalité devant les charges publiques, et que celui-ci était un vrai principe juridique, avait un impact qui dépassait largement la question des dommages de guerre : cela légitimait le droit administratif, à l'égal du droit civil.

Sur ce point, les travaux du Comité révélèrent et renforcèrent la légitimité du droit administratif. Aucun de ses membres ne remit en cause que seul ce dernier offrait le cadre de la solution recherchée, tous se rencontraient pour considérer que le droit civil n'était pas adapté à la situation. Par exemple, lorsque Charles Massigli se prononçait sur le droit à indemnité des titulaires de droits réels et des fonds de commerce, il admettait comme évidence de se fondre dans un cadre administratif³. Cette évidence se manifestait par la mobilisation par les membres du Comité des catégories traditionnelles du droit administratif pour construire leurs solutions. Ainsi, Léon Michoud consacra sa dernière étude à « la jurisprudence administrative sur le dommage direct et matériel et la question des dommages de guerre »⁴.

Le droit de l'Etat ne pouvait être qu'administratif ; il était le seul à même de juridiciser les obligations de solidarité nationale, et ce même dans le contexte de la guerre. En effet, pour les professeurs du Comité, même si la guerre était un acte de pure souveraineté, elle ne plaçait pas l'Etat hors du droit et de ses responsabilités. C'était là la force du droit administratif. La guerre n'était pas non plus un cas de force majeure. Sur ce point, ils s'écartaient délibérément du Conseil d'Etat qui avait jugé

¹ E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 2^e éd., tome 2, p. 151.

² G. Tessier, *Etude sur la responsabilité de la puissance publique*, n° 147 et n° 177. Voir aussi M. Hauriou, « Les actions en indemnités contre l'Etat », RDP, 1896.

³ C. Massigli, *Du droit à l'indemnité pour dommages de guerre vis-à-vis des titulaires de droits réels, de créanciers et des héritiers*, CNAPRDCG, 1917.

⁴ L. Michoud, *La jurisprudence administrative sur le dommage direct et matériel et la question des dommages de guerre*, préc.

le contraire en 1912 dans l'affaire *Ambrosini*¹. Loin de se contenter de la loi du 26 décembre 1914 pour écarter cette jurisprudence, ces professeurs estimaient que celle-ci était fautive dans son principe même. Les internationalistes et les administrativistes du Comité convergeaient. Certes, la France avait été agressée, elle avait été acculée à la guerre. L'Etat s'était apparemment retrouvé dans un état de nécessité. La guerre semblait irrésistible. Mais pour les juristes du Comité, cette analyse devait être écartée : la guerre n'avait rien d'une catastrophe naturelle². Il s'agissait de « l'une des manifestations les plus lourdes de l'Etat »³ et tout comportement de l'Etat, même, comme en l'espèce, celui de se défendre contre un « ennemi presque naturel », impliquait un acte de volonté. La France aurait pu faire le choix de céder à la violence. Réagir, se défendre contre les barbares n'était pas une nécessité d'ordre naturel ; il s'agissait d'un choix qui devait faire la fierté de la France.

Le droit administratif et son principe de l'égalité devant les charges publiques étaient ainsi à la hauteur de la dignité de la France qui refusait de céder face à la barbarie tout en ne sacrifiant pas, à cause des contraintes de la guerre, les principes du Droit.

C. Un droit individuel à la réparation

La dimension libérale du droit administratif français devait enfin déterminer la nature du droit à réparation des victimes de guerre. Pour les membres du Comité, il ne pouvait s'agir que d'un droit individuel et non d'un droit social, c'est-à-dire d'une prérogative que son titulaire devait impérativement utiliser dans un but d'intérêt général défini par les autorités. Il s'agissait d'un droit subjectif et non d'un droit-fonction, pour reprendre la terminologie de l'époque. Sinon, affirmaient les membres du Comité, l'ordre juridique français n'eût plus été libéral ; c'eût été se rabaisser à leurs yeux à copier le système allemand. L'argument était peut-être fallacieux, parce qu'il n'était pas étayé par une analyse du droit allemand, mais il faisait mouche.

Notons enfin que la conviction des professeurs membres du Comité que le droit à réparation annoncé par la loi du 26 décembre 1914 constituait un droit subjectif était telle qu'aucun d'entre eux ne fit jamais allusion aux catégories de Léon Duguit. Au demeurant, celui-ci faisait seulement partie des membres d'honneur du Comité : il ne participa jamais à ses travaux. On peut supposer que c'est pour éviter de provoquer des controverses qui auraient affaibli l'autorité des professeurs au sein du Comité et auprès des destinataires des travaux de celui-ci.

Les membres du comité avaient parfaitement conscience des conséquences attachées à la qualification de droit subjectif donnée au droit à réparation des victimes de guerre et ils les recherchaient. Il s'agissait pour eux de protéger au mieux ces victimes. Certes, ils devaient compter avec la loi du 26 décembre 1914 qui n'envisageait la réparation que des dommages aux biens matériels. Larnaude en prit acte dès le début des travaux du Comité. Mais à la lecture des comptes rendus de ses réunions, il apparaît que tous les professeurs se satisfaisaient de cette restriction qui excluait du droit à réparation les massacres de population et notamment les violences faites aux femmes. Probablement était-ce là un réflexe des juristes qui considéraient à l'époque que le préjudice moral n'était pas réparable car non évaluable.

En revanche, pour le Comité, il ne fallait faire aucune distinction entre les biens matériels, ni quant à leur nature, ni quant à l'auteur de leur endommagement. Pour les professeurs de droit tant publicistes que privatistes, peu importait que le préjudice fût commis par les Allemands ou les troupes françaises, que ce fût, pour ces dernières, lors des opérations de défense ou d'attaque. Dès lors que le droit individuel à la réparation était fondé sur le principe d'égalité devant les charges publiques, ces distinctions cessaient d'être pertinentes et comme il s'agissait de protéger la propriété privée, la réparation était due, que les biens abîmés ou détruits fussent industriels, commerciaux ou de confort, immobiliers ou mobiliers. Pour les professeurs de droit, comme y insistaient les débats du 11 janvier 1915, en ne distinguant pas, le législateur avait, par sa position de principe du 26 décembre 1914, rendu un semblable hommage au droit de propriété privée, reconnu à tous les Français, riches ou pauvres, tous unis face à l'ennemi dans une égale solidarité au sein de la Nation.

¹ CE, 10 mai 1912, *Ambrosini* : Rec. CE, p. 549.

² J. Barthélemy, *Le droit à réparation, ses conditions...*, préc., p. 2.

³ J. Barthélemy, *op. cit.*, p. 3.

Dès lors que la propriété était qualifiée de droit individuel, aucune obligation de emploi ne pouvait plus s'imposer au bénéficiaire du droit à la réparation des dommages matériels causés par la guerre¹. Une telle obligation serait entrée en totale contradiction avec le droit individuel de propriété qui impliquait de laisser à son titulaire une pleine liberté d'exercice : transformer le droit à réparation des victimes en une obligation d'utiliser leurs indemnités pour reconstituer à l'identique leur patrimoine là où il se trouvait avant-guerre, c'était contredire totalement les idées selon lesquelles le titulaire d'un droit est le mieux à même d'en déterminer la meilleure utilisation, et que son droit est affecté à son épanouissement personnel et non pas la satisfaction de l'intérêt général².

Certes, les opposants à l'obligation de emploi espéraient que les indemnités versées par l'Etat seraient investies dans les zones les plus dévastées par la guerre. Ils y voyaient une réponse à la barbarie ennemie. Surtout, ils avaient confiance dans le bon sens et l'esprit d'entreprise des personnes indemnisées : les régions du Nord et de l'Est restaient les plus riches de France. Ces zones conservaient leurs atouts : elles étaient géographiquement les mieux situées pour le commerce européen, et, malgré les destructions et les pillages, il y subsistait des industries qui allaient, une fois la paix restaurée, reprendre leurs activités. Mais quoiqu'ils fissent appel au patriotisme des indemnisés, les opposants à l'obligation de emploi, en tant que libéraux et individualistes, étaient convaincus que la théorie du droit individuel convergerait avec -et se trouvait renforcée par- la rationalité économique des propriétaires qui, in fine, ne pouvait que profiter à l'intérêt national.

Les travaux du Comité se caractérisaient par une grande homogénéité quant au rejet de l'obligation de emploi, quel que fût le type de biens endommagés, industriels, logements ou œuvres artistiques.

II. L'échec des professeurs de droit

De la lecture de l'ensemble des travaux du Comité, il ressort que tous les professeurs de droit qui en firent partie proposèrent une conception cohérente et en tous points convergente quant à la nature, la portée, le champ et le régime du droit à la réparation intégrale des dommages causés par la guerre. Ils apportaient au Parlement et au Gouvernement ainsi qu'aux juges une proposition « clés en main » conforme à l'idéologie dominante, opérationnelle et qui n'exigeait pas la mise en place d'une administration nombreuse et coûteuse. A priori, les travaux du Comité eussent dû rencontrer un accueil excellent.

Pourtant, il n'en fut rien : l'entreprise du Comité se solda par un échec, certes partiel, car les conseils des professeurs du comité, quoiqu'experts du droit, de la vie sociale, de l'économie et au-delà des valeurs morales et de la politique, ne furent pas tous suivis. Loin de là pour certains ! Leur impuissance à convaincre le législateur de la pertinence de leurs conceptions du droit à réparation se doubla d'un revers institutionnel, probablement le plus certain et le plus grave des deux.

A. Un échec conceptuel

Les travaux des professeurs de droit au sein du Comité ne firent pas autorité auprès des auteurs de la loi du 17 avril 1919. Certes, cette loi consacrait un droit à la réparation des dommages de guerre, en disposant en son article 2 que : « Les dommages certains, matériels et directs, causés en France et en Algérie, aux biens immobiliers ou mobiliers par les faits de la guerre, ouvrent droit à la réparation intégrale instituée par l'article 12 de la loi du 26 décembre 1914 ». Certes, comme l'avait défendu le Comité, la réparation était intégrale, ce que ne précisait pas la loi de 1914. Certes, ce droit se voyait doté de tout un régime de protection, sous le contrôle du juge, conformément au mouvement d'institutionnalisation de l'Etat de droit soutenu par la doctrine universitaire. Certes, encore, le droit à réparation était fondé sur le principe d'égalité.

Mais il l'était également sur la solidarité puisque l'article 1 de la loi du 17 avril 1919 disposait que « La République proclame l'égalité et la solidarité de tous les Français devant les charges publiques ». Or

¹ CNAPRDCG : Dommages causés par la guerre. La question du emploi. Observation présentées en Assemblée plénière du Conseil directeur et des commissions juridiques et techniques du 9 Juin 1916.

² Cette position n'était pas propre à la Faculté de droit. On la retrouve dans un rapport de la section de la Somme du Comité : T. Cornu, *Rapport présenté à la réunion d'Amiens du 17 août 1916 intitulé « Examen sommaire de quelques articles du projet de loi de la Commission des 44 sur la réparation des dommages de guerre »*, Amiens, Imprimerie du Progrès de la Somme, 1916.

non seulement l'existence même de la solidarité en tant que principe juridique faisait plus que débat, mais c'était déjà en soi s'écarter des enseignements des professeurs du Comité qui s'étaient évertués à distinguer le principe juridique de l'égalité devant les charges publiques et le principe politique de solidarité¹. Et la formule retenue par le Parlement n'était pas anodine : elle faisait du droit à réparation des victimes de guerre un « droit social ». Ce n'était plus exclusivement un droit individuel conforme aux analyses des professeurs de droit.

Cet adossement du droit à réparation à la solidarité n'était pas une coquetterie de style. Le législateur en déduisait tout un régime de la réparation que le Comité avait condamné d'avance. Ainsi, la loi du 17 avril 1919 prévoyait une indemnisation moins libérale et surtout moins rapide pour les biens mobiliers que pour les biens immobiliers. La loi établissait une hiérarchie de légitimité entre les propriétés. Le législateur faisait sien l'adage *res mobilis res vilis*, qui perdurait alors qu'il datait d'une époque pré industrielle et privilégiait la propriété immobilière, celle qui a ses yeux était la plus propice à la reconstruction du pays, et qui empruntait le plus à la notion de territoire pour lequel on s'était battu. Dans cette veine, il était donc logique que l'article 5 de la loi du 17 avril 1919 favorise les victimes s'engageant à remployer formellement leurs indemnités dans un périmètre propre de la localisation de leurs biens détruits. Certes, il ne s'agissait pas d'une obligation de emploi, mais on s'en approchait dans les faits puisque, grâce à des avances, le versement des indemnités était accéléré pour ceux qui reconstituaient leur patrimoine dans leur lieu originel. On était loin de la foi spontanée en l'initiative et en la liberté individuelles qui formait le socle des travaux du Comité. L'encadrement de la liberté des propriétaires immobiliers indemnisés était même renforcé par cet article 5, puisqu'il précisait que les « immeubles bâtis [devaient] être reconstruits conformément aux dispositions prescrites par les lois et règlements en matière d'hygiène publique ». Il excluait donc le droit à la reconstruction à l'identique et sommait les indemnisés de se plier aux nouvelles prescriptions d'hygiène qui allaient réduire la liberté de construire des propriétaires. Peut-être même était-ce la prescription de se plier aux futurs plans d'aménagement, d'embellissement et d'extension prévus par la loi Cornudet tout juste adoptée le 14 mars 1919.

Ces dispositions révélaient l'échec du Comité et de ses professeurs pour imposer leur conception et leur interprétation de la loi du 26 décembre 1914. Ce ne fut pas le seul aspect de leur échec.

B. Un échec institutionnel

Malgré tous les relais que constituaient les hommes politiques, les fonctionnaires et les industriels de premier rang en son sein, les travaux du Comité, pourtant largement diffusés, furent accueillis par un silence assourdissant. La voix des professeurs de droit ne porta apparemment pas. Ils ne réussirent pas à influencer les travaux parlementaires. Ceux-ci débutèrent en 1914 et furent particulièrement nourris jusqu'en 1919 ; ils s'évalaient sur des pages et des pages du *Journal officiel*, sans compter les rapports rédigés par les commissions du Sénat et de la Chambre des députés. Et une chose est sûre, même si nous n'avons pas tout lu : les références aux travaux du Comité y furent très rares, voire inexistantes. Les parlementaires les ignoraient au point que lorsqu'il leur arrivait d'invoquer l'opinion de professeurs de droit, ils se référaient non pas aux travaux du Comité Léon Francq, mais à ceux de la Commission d'évaluation des dommages du ministère de l'Intérieur. Probablement, les parlementaires préférèrent-ils un comité plus officiel, moins ouvertement dépendant des industriels. A elle seule, la présence des professeurs de droit ne suffisait pas à le rendre légitime. Et surtout lorsque le député Louis Marin faisait référence aux travaux des professeurs participants à cette commission, s'il rendait hommage à la qualité de leurs analyses, c'était in fine pour les écarter².

Le Conseil d'Etat ne manqua pas d'aggraver leur désillusion. En effet, dans ses conclusions sur l'arrêt *Regnault-Desrozères* du 28 mars 1919, pourtant prononcées alors que s'achevaient les travaux parlementaires sur la loi du 17 avril 1919, le commissaire du gouvernement Corneille ne dit pas un mot des travaux des professeurs de droit au sein du Comité. Il l'eût pu même si, à la différence du Conseil, il se fondait sur la faute de l'Etat pour engager sa responsabilité : la rupture d'égalité devant les charges publiques eût pu être invoquée comme principe commun à la responsabilité sans faute et à la

¹ Sur ce principe, cf. M. Borgetto, *La notion de fraternité en droit public français*, LGDJ, BDP, tome 170, 1993.

² L. Marin, *Débats parlementaires à la Chambre des députés*, 24 déc. 1918, p. 3520.

responsabilité pour faute. Ou, moyen rhétorique classique, Corneille eût pu tout au moins invoquer la loi du 26 décembre 1914 pour affirmer qu'elle ne s'appliquait pas et ainsi justifier la mobilisation du droit commun de la responsabilité administrative. Non ! Pas un mot sur cette loi et a fortiori sur les travaux du Comité. Le commentateur de cet arrêt et de ces conclusions dans la *Revue de droit public* fit d'ailleurs de même. Il passa sous silence toutes les conclusions des professeurs de droit de ce Comité. Ce commentateur n'était autre que Gaston Jèze.

Ce silence sur les travaux du Comité qui s'apparente donc à un échec collectif de la Faculté de droit appelle deux remarques en guise de conclusion.

Tout d'abord, pour cacher cette déconvenue, la doctrine universitaire a répondu au dédain pour ses travaux par son propre silence sur la loi du 17 avril 1919. Moins cette loi était étudiée, plus était tu le fait que son adoption devait peu à la Faculté. Ainsi s'expliquerait qu'elle n'ait fait l'objet que d'un seul commentaire. Certes, il s'agit de celui de Louis Rolland dans la plus prestigieuse revue de droit public de l'époque ; il faut y ajouter l'article de Georges Renard de 1920¹. Malgré tout, on ne peut être que surpris qu'à part dans la *Revue trimestrielle de droit civil*², aucun autre professeur n'ait commenté ce texte dans une autre revue, que ce fût le *Sirey*, le *Dalloz* ou encore la *RGA*.

Comment ne pas aussi s'interroger et ne pas y voir une stratégie – probablement inconsciente – lorsque l'on constate que seules deux thèses portèrent précisément sur cette loi entre les deux guerres³. En elle-même, elle aurait mérité un autre traitement. Certes, la jurisprudence relative à son application fut très peu nourrie. Ce fut surtout pour les dommages causés par les travaux de déminage qu'elle fit l'objet d'arrêts et ce jusqu'en 1938. Même si le Conseil d'Etat n'eut pas l'occasion de se prononcer sur l'obligation de emploi, pour l'essentiel, sa jurisprudence a porté sur des points de procédure, notamment sur sa compétence en cassation et l'impossibilité de le saisir directement. Certes, encore, le silence des universitaires sur la loi du 17 avril 1919 peut aussi s'analyser comme la conséquence de la nouvelle focalisation des administrativistes sur les arrêts du Conseil. Mais, en réalité, les deux explications ne sont pas exclusives l'une de l'autre ; la seconde se nourrit même de la première. Il valait mieux dorénavant se concentrer sur la jurisprudence du Conseil puisque, comme l'avait mis en évidence l'adoption de la loi du 17 avril 1919, la Faculté ne faisait plus le droit.

Le désaveu de la Faculté de droit comprit une exception : Gaston Jèze, non pas parce qu'il n'avait pas participé aux travaux du Comité, mais parce que tant les travaux de ce dernier que la loi du 17 avril 1919 confirmait la thèse qu'il défendait depuis plusieurs années selon laquelle le principe de l'égalité devant les charges publiques fondait le droit pour les administrés à une indemnisation. Ce principe était au cœur de la responsabilité sans faute de l'administration et renfermait même une nouvelle conception de cette responsabilité totalement étrangère à toute forme de culpabilité et traduisant l'idéal politique de solidarité. Dès avant la guerre, il avait défendu cette idée, en érigeant même ce principe au rang de norme constitutionnelle, par une interprétation audacieuse de la jurisprudence du Conseil d'Etat⁴. Il reproduisit ce coup de force interprétatif lorsqu'il publia en 1924 son commentaire de l'arrêt *Couitéas*⁵. Comme le montra Camille Broyelle⁶, cet arrêt ne contient pas ce principe et Rivet se fondait bien plus sur la confiance des justiciables pour justifier leur droit à réparation⁷. Mais Gaston Jèze parvint à

¹ G. Renard, « De la nature juridique de l'indemnité des dommages de guerre », *RDP*, 1920, p. 199.

² L. Milliot, « Les Principes directeurs de la loi sur la réparation des dommages causés par les faits de la guerre », *RTD Civ.*, 1919.

³ P. Gouin, *La liberté du emploi dans la réparation des dommages de guerre : contribution à l'histoire de l'élaboration de la loi sur la réparation des dommages de guerre*, th. Paris, M. Giard et E. Brière, 1917 - Y. Le Tourneur d'Ison, *Le principe de la réparation des dommages de guerre*, th. Paris, 1919. – G. Hennion, *De l'application de la loi du 17 avril 1919 sur la réparation des dommages causés par les faits de la guerre. Interprétation administrative et jurisprudence*, th. Paris, Ed. Jouve, 1928 - R. Alhéinc, *De la réparation des dommages de guerre en matière mobilière (Loi du 18 avril 1919)*, th. Paris, 1919 - L. Greninger, *Loi du 17 avril 1919, sur la réparation des dommages de guerre, Payement et Avances*, th. Paris, Troyes, Grande Imprimerie, 1921. En revanche, il y eut plusieurs thèses sur les dommages de guerre : P. de Solere, *Droit public et réparation des dommages de guerre dans le Haut-Rhin*, th. Paris, 1922 – P. Christiaens, *La théorie des actes de gouvernement et le droit à la réparation des dommages de guerre* th. Paris, 1917.

⁴ G. Jèze, note sous CE, 9 mai 1913, *Roubeau*, *RDP*, 1913, p. 685.

⁵ G. Jèze, note sous CE, 30 nov. 1923, *Couitéas*, *RDP*, 1924, p. 208.

⁶ C. Broyelle, « Confiance légitime et responsabilité », *RDP*, 2009, p. 321.

⁷ Rivet, concl. CE, 30 nov. 1923, *RDP*, 1924, p. 75.

imposer son interprétation de cet arrêt, jusqu'à aujourd'hui encore, et s'il réussit aussi facilement, c'est peut-être parce que, tout au long de ses travaux, le Comité national d'action pour la réparation intégrale des dommages causés par la guerre, et les professeurs de droit qui en faisaient partie, avaient défendu comme un fait acquis l'existence du principe d'égalité devant les charges publiques en tant que principe juridique. Si cette hypothèse est juste, alors les travaux du Comité eurent une indéniable portée, qui ne fut probablement pas celle qu'il espérait, et les professeurs de droit détiennent une autorité qu'ils ont eux-mêmes sous-estimée.

Norbert FOULQUIER,
Professeur de droit public,
Ecole de droit de la Sorbonne - Université Paris 1,
Co-directeur du SERDEAUT

Les conséquences de la Grande Guerre sur le dialogue doctrinal franco-allemand : l'exemple du droit fiscal

Il y aurait beaucoup de manières de traiter du sujet liant les facultés de droit à la Grande Guerre. L'une des premières questions concerne assurément le choix ici fait de l'aborder par le point de vue du droit fiscal. Après tout, n'existe-t-il pas d'autres disciplines juridiques, considérées comme scientifiquement plus nobles ou davantage élaborées, qui devraient éclipser sur ce terrain cette matière assez aride, techniciste voire confidentielle qu'est le droit fiscal ? De même, n'aurait-il pas été préférable de s'intéresser à ces universitaires qui, mobilisés, ont dû cesser leur enseignements de finances publiques et de fiscalité dans les facultés de droit ?

L'on pense ici d'abord à Gaston Jèze, professeur adjoint à Paris au moment où éclatait la Première Guerre mondiale, qui fut mobilisé d'abord comme sergent au 1^{er} Régiment d'infanterie territoriale, puis comme commissaire rapporteur devant un conseil de guerre du front. Il fut ensuite rattaché au Ministère de la Guerre à Paris où il put reprendre son enseignement, tout en participant au *Front du droit* qui réunissait des juristes français désireux de contester les doctrines allemandes légitimant le conflit. L'on pense aussi à Bertrand Nogaro, mobilisé en tant qu'officier d'état-major dans les 84^e puis 130^e Divisions d'infanterie au début de la Première Guerre mondiale, qui devait créer puis diriger le service de la main-d'œuvre étrangère au ministère de l'Armement (1916-18). L'on pense encore à Louis Delbez qui, avant même de commencer ses études de droit, fut appelé en 1915 sous les drapeaux pour combattre dans l'artillerie sur les champs de Bataille de Verdun, de Champagne, de la Somme, du Mont Kemmel et de l'Argonne, et obtint, à ce titre, la croix de guerre avec une élogieuse citation.

Pourtant, notre sujet est autre. Il porte sur le droit fiscal, à savoir sur l'une des disciplines dont le développement, à la fois sur les plans doctrinal et positif, a été le plus marqué par les conséquences de la Grande Guerre, et cela non seulement en France, mais aussi à l'étranger, dans les pays partageant, de l'Europe à l'Amérique latine, une même tradition juridique, la tradition romano-germanique.

En effet, au début du XX^e siècle, les juristes allemands, reproduisant le geste gerbero-labandien qui consiste à appliquer la méthode de la pureté juridique à l'étude du droit public commencèrent à s'intéresser à l'étude des finances publiques, qui jusqu'alors avait été principalement étudiées par la caméralistique puis par la science économique. Ce faisant, les juristes, à l'instar de Franz von Myrbach-Rheinfeld qui appliqua au droit fiscal le geste que Paul Laband avait appliqué au droit budgétaire, ont « arraché » les finances publiques de la sphère de la traditionnelle science financière dont les membres négligeaient souvent l'aspect juridique, pour l'ériger en discipline proprement juridique.

Il convient-il de revenir brièvement sur le geste labandien que nous venons d'évoquer. Pour ce faire, il faut revenir quelques temps avant la Première Guerre mondiale, et même avant la Guerre de 1870, au conflit constitutionnel relatif au vote du budget qui vit s'opposer de 1862 à 1866 les députés libéraux de la Chambre basse du Parlement au gouvernement monarchique. Préparant les conditions militaires nécessaires à la réalisation de la *Grande Allemagne*, le Prince-régent Guillaume décida en 1860 de procéder à une vaste réforme militaire suscitant ainsi l'hostilité des députés libéraux. Le gouvernement, malgré le refus parlementaire, mit à exécution les réformes militaires projetées, puis Bismarck n'hésita pas, dès 1862, à passer outre le vote du budget par le « *Landtag* » et, conforté par le soutien de la Chambre des Seigneurs, à publier le règlement financier sous forme d'ordonnance royale. Voilà donc qu'à partir de 1862 le budget était mis à exécution en violation des dispositions financières de la Constitution de 1850 prévoyant qu'il devait être voté par le Parlement. Après avoir observé que si le texte constitutionnel prévoyait bien de soumettre le budget au vote du *Landtag*, il ne prévoyait pas comment régler l'hypothèse où les députés refuseraient de le voter, Bismarck invoqua dès lors l'existence d'une lacune constitutionnelle, justifiant de la sorte la mise en œuvre par voie réglementaire du budget par un impérieux droit de nécessité.

Toutefois, Paul Laband, l'un de ses admirateurs, devait réfuter en 1871 cette explication dans le premier ouvrage qu'il consacra au droit public, et plus précisément au droit budgétaire. Cet ouvrage – le *Budgetrecht* – est d'autant plus important qu'il expliqua dans son introduction la méthode juridique qui allait guider l'élaboration de son œuvre doctrinale. Pour traiter convenablement, c'est-à-dire *scientifiquement*, le droit public, Laband fit de la « dogmatique juridique » en enserrant les institutions

politiques, administratives et financières dans « les mailles serrées du raisonnement juridique »¹. Les résultats du *Budgetrecht*, livre de pure technique juridique, ont été obtenus par son auteur, ainsi qu'il l'expliquera ultérieurement dans son *Staastrrecht*, par des « déductions logiques », par un « travail d'esprit purement logique ». Conformément à la méthode qu'il avait héritée des pandectistes, Laband prétendait s'évertuer à rechercher la « nature juridique des règles du droit » et « les notions plus générales » auxquelles elles se subordonnent².

Partant de l'analyse minutieuse de la notion de loi fondée sur la distinction entre ses aspects formel et matériel, le juriste utilisa ainsi la méthode de la « dogmatique juridique » pour expliquer que le gouvernement était juridiquement fondé à publier, sous forme d'ordonnance royale, le budget, sans qu'une telle pratique ne fût donc constitutive d'une violation de la norme constitutionnelle. La distinction entre l'aspect matériel et l'aspect formel des lois revenait finalement à opposer les « règles de droit » produisant leurs effets dans la sphère de capacité juridique des individus aux « actes administratifs » par lesquels l'Etat fixe à ses agents une certaine ligne de conduite mais qui ont néanmoins la forme d'une loi. L'intérêt pratique d'une telle discussion théorique était que si l'on envisageait, en matière de finances publiques, la loi de finances comme un acte administratif dissimulé, c'est-à-dire en tant qu'une loi formelle et non matérielle, le gouvernement monarchique était fondé, au cas où le *Landtag* refuserait de voter le budget, à publier sous forme d'ordonnance royale le règlement financier³.

Opérant sur la matière du droit budgétaire par « construction » et « systématisation », Laband était parvenu à introduire parmi la littérature financière le principe du « positivisme de la science juridique », au sens que les principes financiers ne peuvent se déduire que du juridique. C'est ainsi que l'application, à l'occasion du conflit constitutionnel prussien des années 1860, du principe de pureté de la dogmatique juridique à la matière budgétaire devait aboutir à la construction *proprement juridique* de toute une partie des finances publiques. L'événement était d'autant plus considérable qu'il allait susciter l'intérêt doctrinal de la littérature juridique étrangère. Ainsi que l'on pouvait s'y attendre, le programme formaliste labandien allait naturellement s'étendre à la totalité du droit financier, tout en intégrant la pensée de Jellinek sur la notion de droits publics subjectifs. Aussi, les disciples fiscalistes de Laband pouvaient-ils appliquer le cadre dogmatique que leur avait procuré Jellinek pour la reconstruction du droit public à la matière fiscale développant ainsi la théorie du « rapport de droit fiscal ».

Ce fut d'abord en Autriche que la catégorie formelle du « rapport de droit » a été remarquablement appliquée à la matière fiscale par un économiste, Franz von Myrbach-Rheinfeld qui, ayant décidé de s'aventurer sur le terrain de la pure dogmatique juridique, a donné au droit financier et fiscal son premier *Précis* « véritablement scientifique ». A cet égard, l'on pourrait présenter l'activité scientifique du financier autrichien en observant qu'elle a inauguré des travaux de « théorie *pure* du droit fiscal », ou, pour reprendre la formule de Jèze, d'« un nouveau genre de recherche » : celui de la « pure technique juridique financière »⁴.

On le voit, si le geste de Laband est considérable, c'est bien parce que le nouveau genre de recherche qu'il avait mis en œuvre commençait à irradier dans la littérature européenne du droit public financier et fiscal, notamment en Autriche et en Italie. On peut avancer que la tentative de systématisation des normes financières depuis la perspective de la pure dogmatique juridique dont Laband avait affirmé les principes méthodologiques, et qui fut concrètement poursuivie par l'Autrichien Myrbach-Rheinfeld, sera à son tour continuée, un peu plus tard, par les Allemands Hensel et Nawiasky, et par le Suisse Blumenstein. Pour ces derniers auteurs, il s'agissait alors d'encadrer le pouvoir fiscal de l'Etat dans le sens de la reconnaissance des droits publics subjectifs des contribuables. Le rôle croissant de l'instrument fiscal et de son facteur juridique explique que les juristes allemands, au moment où ils recevaient, au début du XX^e siècle, l'influence de l'école formaliste de Gerber et Laband, aient décidé

¹ E.F. Larnaude, « Préface » au *Droit public de l'Empire allemand*, Giard & Brière, 1900, tome I, p. IX.

² P. Laband, *Das Staastrrecht des deutschen Reiches*, tome I, trad. fr. par C. Gandilhon, *Le droit public de l'Empire allemand (Formation de l'Empire allemand, l'Empire et les Etats particuliers, l'Empereur, le Bundesrath, le Reichstag)*, Giard & Brière, 1900, p. 2, 3 et 4.

³ R. Bourget, *La Science juridique et le Droit financier et fiscal. Etude historique et comparative du développement de la Science juridique fiscale (fin XIX^e et XX^e siècles)*, Dalloz, 2012, p. 101-237, et notamment p. 177 et s.

⁴ G. Jeze, « Avertissement au lecteur français », in F. von Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, Giard & Brière, 1910, p. V.

d'en approfondir l'étude afin d'en élaborer la systématique.

Dans ce cadre, la question du rapport de droit fiscal, qui envisage l'impôt en tant qu'institution proprement juridique, est venue supplanter les perspectives traditionnellement économiques et politiques de la science financière. Contemplant l'impôt en tant qu'institution proprement juridique, tout un vaste courant de la science financière s'est aussi mué en une science *juridique* fiscale. C'est donc dans un contexte spécifique que la législation fiscale allemande devait à son tour connaître, à la fin de la Grande Guerre, un bouleversement majeur de son économie. Du fait de l'évolution des circonstances politiques et économiques que subissait alors l'Allemagne, et d'abord de la crise économique, Enno Becker, un magistrat ayant exercé les fonctions de juge civil avant d'être nommé en 1906 au Tribunal supérieur administratif de Oldenbourg, fut chargée par le gouvernement de refonder l'ordre juridique fiscal. Il élaborait ainsi la « *Reichsabgabenordnung* » (ou *RAO*) que l'on appelle également, en considération de son contenu, Ordonnance fiscale ou Code fiscal.

Ce nouveau Code, qui définit dès son début les notions ou principes fondamentaux du droit fiscal, organise le rapport entre le fisc et le contribuable sur le schéma dogmatique de l'obligation légale. Dans les faits, il visait, d'une part, en précisant clairement le statut du contribuable, ainsi que les obligations mis à sa charge, et, d'autre part, en mettant en œuvre la juridiction fiscale, à limiter le formidable phénomène d'évasion fiscale qui, produit par la crise économique et l'inflation monétaire, venait en même temps les aggraver. Or, c'est précisément au moment où le droit fiscal allemand connaissait donc le renouveau doctrinal que la *RAO* avait suscité que l'échange intellectuel entre les sciences juridiques française et allemande s'est tari du fait des conséquences doctrinales de la Première Guerre mondiale.

Cette césure explique pourquoi l'ancienne conception allemande du droit de l'impôt dogmatiquement construit sur la théorie du pouvoir fiscal telle que l'avaient développée les publicistes allemands de la fin du XIX^e siècle a durablement fécondé la doctrine française. Elle explique aussi pourquoi la doctrine allemande postérieure, qui fonde l'institution fiscale non plus sur la théorie de la relation de pouvoir, mais sur celle du rapport d'obligation légale, est demeurée assez largement ignorée par une doctrine fiscale française qui, malgré la connaissance qu'elle pouvait avoir du droit positif allemand, ne poursuit plus le dialogue scientifique qu'elle avait antérieurement entretenu avec la science juridique allemande. De cette manière, les nouvelles catégories dogmatiques du moderne droit fiscal allemand n'ont pas *pris* parmi la littérature fiscale française.

Au demeurant, si le constat de la rupture du dialogue scientifique ne saurait concerner le seul droit financier et fiscal, ses conséquences furent d'autant plus considérables, sinon dommageables, pour le droit fiscal français que sa doctrine juridique était encore naissante. A cet égard, il n'est pas interdit de penser que la doctrine française du droit fiscal a manqué, au moment même de sa formation, d'un solide fondement scientifique qu'elle aurait justement pu trouver dans un fructueux dialogue doctrinal avec les juristes fiscalistes allemands, si celui-ci ne s'était pas arrêté.

Aussi convient-il d'approfondir maintenant ces conséquences de la Grande Guerre sur le droit fiscal. Nous allons voir que ces conséquences sont doubles. Du point de vue du droit positif, la Grande Guerre est directement à l'origine du progrès considérable qu'a supposé la codification rationnelle des principes fiscaux en Allemagne (I.). Du point de vue doctrinal, si l'œuvre de codification fiscale fut connue très tôt en France, c'est paradoxalement le constat de son oubli qui devait rapidement s'imposer en raison du déclin du dialogue franco-allemand au lendemain de la Première Guerre mondiale et des rivalités intellectuelles qui se sont alors exacerbées. A n'en pas douter, l'une des principales causes du rejet en France de la nouvelle conception du droit fiscal est à rechercher dans les controverses et conflits qui ont ponctué les relations entre universitaires français et allemands pendant la guerre de 1914-1918 (II.).

I. La conséquence de la Grande Guerre sur le droit fiscal positif ou la codification rationnelle du droit fiscal par la *RAO*

Le financement de la guerre avait entraîné de très lourdes pertes financières, appelant ainsi la création de nouvelles ressources fiscales. Le prix que l'Allemagne dut également payer aux vainqueurs ne fit qu'aggraver sa situation financière. A la hausse de la pression fiscale qui en résulta, il faut ajouter la crainte de la création de nombreuses impositions que ne cessaient de ressentir les contribuables

allemands. Cela explique évidemment que l'évasion fiscale prit alors de considérables proportions (A.). Dans ce contexte, afin d'assurer la perception des nouveaux impôts et prévenir les pratiques de fraude fiscale, tout en reconnaissant aux contribuables un cadre juridique formellement protecteur, le gouvernement allemand estima nécessaire de réglementer scrupuleusement des rapports entre le fisc et les contribuables (B.). Il en a résulté un véritable *monument législatif*, la RAO, qui, pour réglementer les rapports du contribuable et de l'Etat, a, d'une part, d'abord traité de l'organisation et des attributions des administrations et des juridictions fiscales du *Reich*, puis, a, d'autre part, organisé le cadre juridique de l'imposition, depuis la naissance de l'« obligation fiscale » jusqu'à son extinction, tout en commençant par définir les notions ou principes fondamentaux du droit de l'impôt (C.).

A. L'accroissement de la pression fiscale

Conformément aux enseignements du libéralisme économique théorisés par l'école classique des finances publiques, l'emprunt ne pouvait remplacer l'impôt que pour financer, à côté des dépenses d'investissement dont il fallait différer la charge sur les générations futures qui allaient en bénéficier, les dépenses exceptionnelles d'intérêt général excédant la capacité contributive annuelle d'un pays à l'instar des dépenses de guerre¹. Dès lors, les gouvernants allemands avaient entendu couvrir toutes les dépenses militaires par le procédé de l'emprunt, à charge ensuite aux adversaires de l'Allemagne victorieuse de payer des indemnités suffisantes pour liquider, avaient-ils imprudemment pensé, la totalité de la dette de guerre. Ajoutons que cette stratégie optimiste dont on sait qu'elle fut démentie par l'histoire, avait, d'une part, incité le gouvernement à porter, dès le début des hostilités, non seulement toutes les dépenses de guerre, mais aussi les dépenses militaires normales en temps de paix et même certaines dépenses purement civiles au budget extraordinaire.

D'autre part, le gouvernement avait continué à asseoir ses prévisions budgétaires de recettes sur la situation d'avant-guerre alors que le rendement des impôts et des douanes avait diminué. Le recours à de tels procédés expliquait que « malgré le virement de nombreuses dépenses au budget extraordinaire, l'équilibre du budget normal était purement apparent. En fait, il se clôturait par des déficits qui devaient, eux aussi, être couverts par des emprunts »². Excessivement endettée, l'Allemagne allait annuellement connaître, à partir de 1916, la création d'innombrables ressources fiscales.

Les impôts furent augmentés, mais leur produit demeurait insuffisant à la couverture des obligations financières, de telle sorte que de nouvelles impositions durent être créées. Cela généra un fort mouvement de fraude et d'évasion fiscale. Il en résulta, à l'issue de la guerre, une importante dépréciation du *mark* et un vaste phénomène d'inflation monétaire. L'effondrement de l'économie germanique allait se poursuivre du fait qu'au prix de la guerre s'ajouta en 1919 celui de la paix. Ainsi, au moment de l'armistice, non seulement les budgets n'étaient pas équilibrés, mais de surcroît la dette, dont les Allemands avaient initialement pensé qu'il appartiendrait à ses adversaires de la supporter, avait été, en partie pour cette raison, démesurément gonflée.

Outre la situation financière que laissait le gouvernement impérial défait, le Traité de Versailles qu'imposèrent les vainqueurs avait établi, à l'instigation de Wilson, la responsabilité financière de l'Allemagne. En conséquence, les Alliés exigèrent d'importantes réparations destinées à dédommager financièrement les dégâts que l'armée allemande avait causés aux populations civiles³. Ces réparations venaient encore plus alourdir les finances publiques allemandes. Alors que les contribuables allemands étaient, avant la guerre, parmi « les plus légèrement imposés »⁴, elles furent à l'origine d'une

¹ Lalumière, *Les finances publiques*, Armand Colin, Coll. U, 1978, p. 410 et 411.

² B.S. Chlepner, « Le nouveau régime fiscal de l'Allemagne », *Revue de l'Institut International de Sociologie* (Bruxelles), tome II, n° 2, mars 1921, p. 274.

³ L'article 231 du traité de Versailles énonçait que « l'Allemagne reconnaît qu'elle est responsable, pour les avoir causés, de tous les dommages subis par les gouvernements alliés et associés et par leurs nationaux, par suite de la guerre qui leur a été imposée par son agression ». Cf. S. Berstein et P. Milza, *L'Allemagne 1870-1991*, 3^e éd., Masson, Paris, 1992, p. 62-66 et 87-91. Au passage, on peut noter que durant les négociations de paix, M. Weber récusait publiquement la thèse alliée de la responsabilité de l'Allemagne. Par la suite, il créa en 1919 pour soutenir cette position l'*Association pour la politique du droit*. Voir sur ce point G. Krumeich, « Le traité de Versailles vu d'Allemagne », *L'Histoire*, n° 233, juin 1999, p. 20.

⁴ B.S. Chlepner, « Le nouveau régime fiscal de l'Allemagne », *op. cit.*, p. 273, indiquait qu'avant la guerre « la charge fiscale totale pour l'Etat et les pouvoirs locaux ressortait, par tête d'habitant, à 83 francs en Allemagne, 135 francs en France et 133 francs en Angleterre. Ce qui constituait respectivement 11, 15 et 11 % du revenu moyen de chaque habitant ».

considérable augmentation de leurs charges fiscales.

Les contribuables, qui avaient déjà dû financer les dépenses de guerre, étaient d'autant plus vulnérables qu'aucun mécanisme juridique n'avait été établi pour garantir leurs droits et éviter les abus d'impositions arbitraires et confiscatoires sur leur patrimoine. L'insécurité de leur situation était aussi accrue par l'attitude des Etats et des Communes qui, au cours des hostilités, avaient imité l'Empire en empruntant et en créant, à côté du budget ordinaire, un budget extraordinaire tirant ses recettes des majorations du tarif des impôts existants¹. Ce furent les impôts frappant non seulement l'accroissement de fortune et de revenu au cours de la guerre, mais également la simple possession de revenu et de fortune, qui fournirent à l'époque le contingent le plus élevé de recettes fiscales.

Par ailleurs, tandis que la généralisation du recours au procédé de l'emprunt n'avait déjà pas suffi à empêcher la création de nouvelles ressources fiscales, la défaite, les réparations de guerre conséquentes, et la crainte d'impôts nouveaux pour liquider les charges financières liées à la guerre intensifia davantage encore l'exportation des fortunes allemandes. En conséquence, le *mark* ne cessa de se déprécier, et l'économie allemande, confrontée à un formidable mouvement d'inflation et de spéculation, subit alors une sévère crise financière².

La gravité de cette situation, les nouveaux besoins fiscaux et le considérable phénomène d'évasion allaient amener le gouvernement et le législateur à s'associer pour bouleverser le système fiscal. L'accroissement de la charge et la lutte contre l'évasion fiscale impliquaient d'organiser scrupuleusement, du point de vue du droit, les rapports du contribuable avec l'Etat. Il s'agissait alors de faciliter l'assujettissement du plus grand nombre de personnes à l'impôt, sans pour autant refuser aux contribuables les bénéfices des principes formels de l'Etat de droit.

B. La nécessité d'une réglementation générale des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables

Pour remédier dans les plus brefs délais aux conséquences fiscales de l'économie de guerre, la Constitution de Weimar avait nettement fait le choix d'un régime de centralisation où prédominaient les pouvoirs financiers du *Reich* sur ceux des Etats. L'établissement de nouvelles impositions au profit du *Reich* qui allait dorénavant disposer d'une administration financière propre, et la reconnaissance par la Constitution de Weimar de son droit de légiférer sur tous les impôts décidèrent le gouvernement à élaborer une loi générale régissant les principes de l'établissement et de la perception des impôts.

L'objectif poursuivi par le texte était double. D'un côté, la codification fiscale devait mettre fin à la dispersion des dispositions procédurales en matière d'impôts par la création d'un droit de procédure fiscale uniforme sur tout le territoire du *Reich*. D'un autre côté, dans un contexte politique et économique où l'impôt était devenu le principal moyen de s'acquitter des dettes de guerre, il s'agissait de limiter directement par la loi l'évasion fiscale qui avait déjà pris de très fortes proportions au cours de la guerre.

Nonobstant cet impératif, les principes du droit public moderne s'opposaient désormais à l'idée d'une législation fiscale posant des règles générales délibérément imprécises et déléguant à l'administration une très large autorité dans ses rapports avec les contribuables. Il fallait, au contraire, élaborer minutieusement un véritable statut juridique du contribuable afin de le protéger de toute prétention arbitraire de la part du fisc. Autrement dit, le projet de nouvelle ordonnance fiscale visait, en fixant leurs droits et devoirs, à délimiter mutuellement les positions juridiques qui étaient celles de l'Etat et des contribuables dans le cadre du rapport d'imposition³.

¹ *Ibid.*, p. 95.

² Dans son récit autobiographique intitulé *Le monde d'hier. Souvenirs d'un européen (Die welt von gestern*, trad. fr. de S. Niemetz, Belfond, 1993, p. 356-387), l'Autrichien Stefan Zweig a relaté avec précision et exhaustivité la crise financière qui secoua non seulement son pays natal mais aussi l'Allemagne. Cette période d'inflation ne dura pas puisqu'elle prit fin en 1923 avec l'émission d'un *mark* parallèle, le « *Retenmark* », qui était gagé non pas sur l'or mais sur la totalité de l'économie allemande. Toutefois, Zweig observait que la crise financière avait suffisamment duré pour favoriser la prise de pouvoir par Hitler. En ce sens, l'écrivain affirmait : « Il faut le rappeler sans cesse, rien n'a aigri, rien n'a rempli de haine le peuple allemand, rien ne l'a rendu mûr pour le régime de Hitler comme l'inflation. [...] L'Allemagne, cette nation incurablement militaire d'esprit, se sentait grandie dans son orgueil par les victoires temporaires, tandis qu'elle ne se trouvait que salie, dupée et abaissée par l'inflation » (*ibid.*, p. 387).

³ H. Paulick, « La ordenanza tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el derecho tributario »,

La croissance significative de la charge fiscale que supportait le peuple allemand avait rendu nécessaire la mise en place de mécanismes administratifs et juridictionnels garantissant à la fois l'application uniforme du droit fiscal et la protection juridique des contribuables. Il fallait que ces derniers, ainsi que les tiers concernés par les opérations d'imposition, pussent, dans leur intérêt, savoir précisément ce que l'Etat attendait d'eux et quels étaient leurs devoirs, mais aussi leurs droits.

C'est encore pour répondre à ces objectifs que la Loi du 26 juillet 1918 sur la création d'une Cour des finances du *Reich*, avait déjà institué, à compter du 1^{er} octobre 1918, la Cour des finances d'Empire (« *Reichsfinanzhof* »). Ce Tribunal, qui siégeait à Munich, était la juridiction suprême de l'ordre fiscal, devait veiller à la protection des droits des contribuables¹. L'administrativiste Fleiner, qui a parfaitement saisi les conséquences qu'eut le contexte économique et politique sur le contenu du droit public et particulièrement du droit fiscal, a pu écrire que :

L'économie de guerre, qui entraîna des empiètements considérables sur la propriété privée, a amené l'Empire, après une période de "loi martiale administrative (*Verwaltungsstandrecht*) (Drews)" où toute protection juridique faisait défaut, à fonder des institutions de protection du droit dans l'intérêt des citoyens. Rappelons le tribunal arbitral d'Empire pour les produits nécessaires à la guerre (*Reichsschiedsgericht für Kriegsbedarf*) établi dans l'été 1915, qui fut transformé en 1919 en Tribunal économique d'Empire (*Reichswirtschaftsgericht*) et élargi par le rattachement du Tribunal des cartels (*Kartellgericht*). Mais avant tout la très forte élaboration de la législation fiscale d'Empire a amené la création de la Cour des Finances d'Empire [...], tribunal administratif spécial qui statue en cas de litige sur l'obligation de payer un impôt d'Empire².

Au-delà de l'organisation de la garantie juridictionnelle des droits du contribuable, le tribunal suprême de l'ordre fiscal avait été institué pour participer à l'unification des règles du contentieux des impôts sur la possession et sur les mutations³. D'ailleurs, il restait encore à compléter cet ordre juridictionnel fiscal par des tribunaux du premier degré de la juridiction fiscale. C'est exactement ce qu'allait opérer la RAO en créant des tribunaux d'appel dénommés « *Finanzgerichte* ». En définitive, avec l'établissement d'un propre système juridictionnel chargé de garantir une application correcte des textes fiscaux et leur interprétation uniforme, un nouvel ordre juridique fiscal était désormais en voie de formation.

Les considérations précédentes, expliquant la sévère situation de crise financière dont était alors victime le pays et les comportements d'évasion fiscale qui en avaient résulté, et qui contribuaient aussi à alimenter l'instabilité des finances publiques, suffisent à comprendre pourquoi la RAO était née dans l'urgence. D'ailleurs, elle se distingua, parmi d'autres caractères, par la rapidité de son élaboration, sur laquelle il faut brièvement s'arrêter.

L'ensemble du processus dura effectivement moins de douze mois. Pour les raisons que nous avons précédemment détaillées, le Chancelier von Baden décida le 30 octobre 1918, sur proposition de son Secrétaire d'Etat Moesle, de confier à Becker⁴ l'élaboration d'un projet d'ordonnance codifiant la partie générale du droit fiscal allemand. Dès le 17 novembre 1918, le magistrat commença à préparer l'avant-projet d'ordonnance. Une fois achevé à Pâques 1919, le texte fut soumis jusqu'au 19 juillet aux observations du *Reichsfinanzhof* et des *Länder*. Ensuite, le Conseil d'Empire, le *Reichsrat*, procéda, jusqu'à début août, à l'examen de l'avant-projet. Le 6 août, le gouvernement fédéral remit le projet d'ordonnance à l'assemblée constituante de Weimar. La partie du projet relative à l'organisation des services fiscaux de l'administration fut à ce moment disjointe et devint la Loi du 10 septembre 1919 sur

Ordenanza Tributaria Alemana, trad. esp. de C. Palao Taboada, Madrid, IEF-Ministerio de Hacienda, Coll. Fiscalidad internacional, Madrid, 1980, p. 34.

¹ Voir, au sujet de l'histoire et des discussions parlementaires relatives à la RAO, A. Mrozek, « Kommentar zur Reichsabgabenordnung », *Handbuch des Steuerrechts*, 3^e éd., Cologne, Otto Schmidt, 1924 ; ainsi que la thèse doctorale de H. Cordes, *Untersuchungen über Grundlagen und Entstehung der Reichsabgabenordnung von 23. Dezember 1919*, Université de Cologne, 1971.

² F. Fleiner, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, 1911, trad. fr. de la 8^e éd. all. par C. Eisenmann, *Les principes généraux du droit administratif allemand*, Librairie Delagrave, 1933, p. 154.

³ Même si la Cour des finances avait été créée en juillet 1918, c'est-à-dire antérieurement à l'Ordonnance, celle-ci réglait sa composition et élargissait sa compétence contentieuse à l'ensemble des impôts.

⁴ Sur Enno Becker, voir « Eléments d'une biographie intellectuelle de l'auteur de la RAO », in R. Bourget, *La Science juridique et le Droit financier et fiscal*, op. cit., p. 630-638.

l'Administration financière. Cette dernière allait être baptisée la « petite réforme de Weimar » par opposition à la « grande réforme » d'Erzberger¹ qui résulta de l'entrée en vigueur de la *RAO* en 1919 puis de la « *Landessteuergesetz* »² en 1920. Entre les 12 et 14 août eut lieu la première lecture du projet. La discussion continua du 25 septembre au 28 octobre devant la onzième Commission de l'Assemblée de Weimar où Becker siégeait comme représentant du gouvernement. L'Assemblée procéda, fin novembre, à une deuxième et troisième lectures. Puis, le Président du *Reich* promulgua la *RAO* le 13 décembre 1919. Enfin, elle fut publiée à Berlin au *Bulletin Officiel* le 22 décembre et entra en vigueur le lendemain.

C. Les aspects fondamentaux du nouvel ordre fiscal codifié par la *RAO*

L'Ordonnance fiscale ou *RAO*, en ce qu'elle prévoit depuis sa version de 1919 des dispositions élémentaires qui s'appliquent à l'ensemble des impôts, est souvent présentée par les auteurs allemands comme constituant la « loi fiscale fondamentale ». Ainsi que le rappelle Paulick, soulignant au passage l'abstraction des raisonnements juridiques auxquels recourent volontiers les juristes d'outre-Rhin, l'élaboration organique, par le législateur, de la partie générale du droit fiscal germanique

présuppose une compréhension et un approfondissement scientifiques de la totalité du droit fiscal, une maîtrise systématique de cette discipline, une formation juridique conceptuelle, un langage et une terminologie juridiques. Une telle codification favorise la sécurité juridique et l'égalité de l'imposition par l'ordonnancement systématique de la matière qu'elle accomplit et par le caractère didactique qui est le sien. Ainsi comprise, la construction de la partie générale du droit fiscal consiste à extraire la généralité du cumul des problèmes particuliers, à l'ordonner de manière systématique et à décharger les lois fiscales spéciales des principes qui s'appliquent uniformément à tous les impôts³.

En ce sens, cette codification a permis de réunir l'ensemble des plus importantes règles matérielles et procédurales du droit fiscal dans une « loi unique » (« *Mantelgesetz* ») qui suit scrupuleusement le cours des différentes étapes du processus d'imposition. Et cela conformément à l'objectif formaliste que Jhering appelait la « loi de l'économie », à savoir cette opération de simplification quantitative au moyen de laquelle le juriste doit diminuer « la masse des matériaux » pour dominer intellectuellement le droit⁴.

Le résultat atteint par Becker fut celui d'un « véritable monument législatif » comptant plusieurs centaines d'articles. Pour autant, limitons nous ici à envisager deux aspects significatifs de la *RAO*. D'une part, cette loi fiscale générale et unique qu'est la *RAO* a posé, dès son début, toute une série de définitions d'ordre conceptuel et méthodologique. A ce titre, le code contient la définition légale de l'impôt, précise le caractère matériel de la loi fiscale et consacre le principe d'une interprétation finaliste ou économique (« *wirtschaftliche Betrachtungsweise* ») des textes fiscaux (1). D'autre part, la principale originalité dogmatique de la codification fiscale allemande de 1919 a été, en organisant le nouveau droit fiscal autour du concept fondamental de « relation juridique d'obligation », de l'avoir inséré dans la moderne culture juridique, celle l'Etat de droit et des droits publics subjectifs (2).

1. Les définitions et les principes légaux d'ordre conceptuel et méthodologique

La *RAO* débutait par des dispositions préliminaires qui forment un ensemble composé de sept articles comportant des définitions d'ordre conceptuel et méthodologique. Ainsi, dès ses premiers articles, le texte de Becker manifestait son adhésion à la conception codificatrice qu'avait jadis exprimée Thibault : la codification d'une discipline juridique doit être, pour mettre fin à l'insécurité normative et s'inscrire dans la durée, matériellement et formellement parfaite. Cela implique qu'elle établisse des dispositions claires.

Dans cette direction, le premier article contenait la définition du « concept d'impôt »

¹ Voir « Matthias Erzberger » in R. Bourget, *ibid.*, p. 648.

² Haut commissariat de la république française dans les provinces du Rhin, *Les nouvelles lois fiscales allemandes. Loi du 8 avril 1922 portant modification du système fiscal*, Librairie Administrative Berger-Levrault, 1922, p. I.

³ H. Nawiasky, *Steuerrechtliche Grundfragen*, trad. cast., Dr. Franz A. Pfeiffer Verlag, München, 1926, trad. cast. par J. Ramallo Massanet, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid, IEF, 1983, p. 34.

⁴ R. von Jhering, « Theorie der juristischen Technik », *Gest des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 1968, trad. fr. par O. de Meulenaere, *L'esprit du droit romain dans les diverses phases de son développement*, Librairie Marescq Aîné, 1880, tome III, § XXXVIII, p. 23.

(« *Steuerbegriff* ») : au sens de l'Ordonnance, sont des « impôts » (« *steuern* ») toutes « les prestations pécuniaires uniques ou permanentes qui ne constituent pas la contre-prestation d'une prestation particulière et qui sont imposées par une personne publique, pour l'obtention de ressources, à tous ceux qui se trouvent dans la situation de fait à laquelle la loi attache le devoir de prestation » (art. 1^{er}, al. 1^{er})¹.

Parmi les dispositions préliminaires se distinguait également une disposition d'ordre méthodologique énonçant qu'il fallait considérer, dans l'interprétation des lois fiscales, non pas tant leur texte littéral, mais leur but et leur signification économique ainsi que l'enchaînement des circonstances factuelles (art. 4). Cette indication semblait manifester, ainsi que n'auront de cesse de le souligner ses détracteurs, l'influence méthodologique de l'« Ecole du droit libre » ou « *Freirechtsschule* » sur le rédacteur de la *RAO*. De même, après avoir averti que le contribuable ne saurait éluder son obligation fiscale en y opposant les règles du droit civil, l'article 5 définissait de manière détaillée et exhaustive l'« abus de droit » (« *Rechtsmissbrauch* »), c'est-à-dire l'« abus des formes et des possibilités formelles du droit civil » (« *Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes* »). Dans le cas où le contribuable aurait dissimulé un acte juridique en recourant aux formes du droit civil, le juge, dans son activité d'interprétation, ne devait pas s'en tenir à la forme de l'acte, mais à son contenu. Enfin, la *RAO* achevait ses remarques préliminaires en enjoignant les autorités financières à utiliser leur pouvoir d'appréciation selon le droit et l'équité (art. 6). Ainsi, le législateur fiscal avait-il achevé de tracer les grandes lignes générales du nouveau droit fiscal allemand.

2. La codification du rapport juridique fiscal en tant qu'obligation légale

L'organisation du cadre matériel du droit fiscal sur la notion de relation juridique d'obligation en tant que rapport de dette et de créance devait bouleverser la dogmatique publiciste, puisqu'à partir du moment où l'Etat est titulaire d'un simple titre de créance, il ne saurait « dominer » les contribuables. Dès lors, ceux-ci ne sont plus les objets de son « pouvoir fiscal », c'est-à-dire de la « *Finanzgewalt* » si chère à des auteurs tels que Mayer, Fleiner, et Jèze à leur suite. Par conséquent, les « obligés à l'impôt » deviennent sujets d'un rapport fiscal les unissant au fisc, et dans ce schéma juridico-dogmatique, les deux parties – le sujet actif et le sujet passif – se sont mutuellement reconnues titulaires de droits et d'obligations réciproques. L'introduction de la notion d'obligation légale en droit fiscal que réalisa le magistrat Becker à partir de la théorie des obligations fut tout à fait originale. La littérature allemande du droit fiscal s'accorde effectivement à penser que la spécificité juridique du nouveau droit fiscal codifié par Becker

réside dans l'élaboration d'un droit public d'ingérence ou d'intervention dont les éléments les plus importants sont l'établissement par le législateur d'abstraites situations de fait – naissance de l'obligation fiscale primaire en raison de la réalisation de son fait générateur – et l'impossibilité de penser cette intervention comme résultant de l'exercice de facultés discrétionnaires du fisc dès lors que cela conduirait à altérer l'essence de l'obligation primaire au préjudice de celui qui en est le sujet passif ou débiteur. D'où l'idée que la relation qui est à l'origine de l'obligation primaire ne saurait être qualifiée de relation de pouvoir ou de coaction. En réalité, l'expression qui la caractérise le mieux est celle de "relation d'obligation légale de droit public". La supériorité, en tant qu'autorité, du créancier sur le débiteur de l'impôt n'apparaît pas jusqu'à l'exécution de la procédure d'imposition. Tout au plus, pourrait-on voir une relation de pouvoir dans la configuration de certaines obligations fiscales accessoires telles que l'obligation de supporter l'inspection fiscale et l'obligation de déclaration fiscale, mais il faut absolument rejeter l'idée de la construction d'une relation générale de pouvoir en matière fiscale, notamment parce que cela va à l'encontre des principes fondamentaux de l'Etat de droit².

La question de savoir si la transposition au droit fiscal des principes d'une doctrine libérale du droit civil – celle du rapport juridique d'obligation légale – débouchait sur un réel libéralisme politique

¹ L'impôt, en tant que prestation pécuniaire, frappe ainsi « tous ceux dont la situation entraîne l'obligation légale de payer ». En allemand, l'article 1^{er} de la *RAO* se lit de la manière suivante: « *Steuern sind, im Sinne der Reichsabgabenordnung, einmalige oder laufende Geldleistungen, nie nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft* ».

² A. Hensel, « Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts », *Veröffentlichungen des Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Berlin-Leipzig, Walter de Gruyter, 1927, Heft 3, trad. cast. par F. Perez Royo, « La influencia del derecho tributario sobre la construcción de los conceptos del derecho público », *Hacienda Pública Española*, n° 122, 1973, p. 175.

pouvait, au lendemain de l'entrée en vigueur de la *RAO*, faire débat. Evidemment, tout un courant de la science publiciste allemande était encore fortement marqué par la pensée d'un Gerber pour qui « la position juridique du sujet (*Untertan*) dans le droit public, c'est celle d'un dominé et avec cette notion elle est complètement définie »¹. Pourtant, le choix technique du législateur de rattacher la détermination de la situation du contribuable – concrètement l'existence de sa dette d'impôt – non pas à la manifestation unilatérale de volonté de l'administration fiscale, mais directement à la loi était venu radicalement réviser une telle position.

Il faut encore voir qu'en rattachant l'existence de la dette fiscale non pas au moment de sa détermination administrative, mais au moment de la réalisation de son fait générateur légal, le législateur avait fort habilement entendu, en ces temps d'instabilité économique et d'évasion fiscale, frapper les revenus qui, entre le moment de leur obtention, en raison de la réalisation de leur fait générateur, et celui de leur liquidation, avaient fui à l'étranger. D'où l'intérêt qu'avait immanquablement l'Etat à admettre que la décision administrative du fisc ne fait que liquider la dette fiscale, sans la créer puisqu'elle existe dès le principe, et qu'elle n'est donc plus aussi nécessaire et indispensable qu'elle avait pu l'être dans l'ancien système positif et doctrinal.

Enfin, l'un des aspects les plus notables du mouvement de codification allemande du droit fiscal tient assurément au remarquable phénomène de diffusion internationale dont il a fait l'objet et dont la France s'est singulièrement tenue à l'écart. La réception de la *RAO* parmi la doctrine italienne, qui l'a ensuite fait connaître à la littérature luso-hispanique, a conduit à l'élaboration, au Mexique et en Argentine, de codes fiscaux reproduisant, dès les années 1930, le modèle allemand de codification fiscale. Ce phénomène s'est accentué au cours des années 1960 avec, d'un côté, l'approbation de la Loi générale fiscale en Espagne et, d'un autre côté, l'élaboration soutenue par l'Organisation des Etats Américains (OEA) et la Banque Interaméricaine de Développement (BID) d'un « Modèle de Code fiscal pour l'Amérique Latine ». Ce mouvement de mimétisme législatif s'est achevé avec le Portugal avec l'adoption en 1999 de la « *Lei geral tributaria* », elle aussi structurée sur la notion dogmatique de « *relação jurídica fiscal* ».

II. De la précoce diffusion de la *RAO* en France à son oubli doctrinal

Alors que l'œuvre allemande de codification de la partie générale du droit de l'impôt a joué un rôle majeur, en raison des phénomènes d'imitation qu'elle a suscités, sur le développement doctrinal et législatif du droit fiscal des pays de tradition germanique (Suisse et Autriche) et de l'ensemble des pays luso-hispaniques, c'est paradoxalement en France, puisqu'elle y a été depuis totalement oubliée ou ignorée par la doctrine, que la *RAO* fut, immédiatement après son entrée en vigueur, traduite et commentée. Non seulement les deux premières versions de la *RAO* à être traduites le furent en français (en 1923 puis en 1934), mais l'ensemble des lois fiscales particulières a aussi paru en français dès 1922. En plus de ces diverses traductions, plusieurs études doctrinales et autres articles ou rapports consacrés au nouveau régime juridique des impôts allemands virent le jour, au tout début des années 1920, dans des revues scientifiques ou dans des publications administratives françaises.

L'ampleur de ces travaux démontre que la diffusion du nouveau droit allemand fut, en France, des plus précoces. Continuant à cultiver la méthode comparative que Jèze lui avait enseignée, la doctrine financière française était ainsi très en avance sur les littératures étrangères, étant donné qu'elle pouvait disposer de l'ensemble des matériaux législatifs et doctrinaux nécessaires à la connaissance et à l'étude de la *RAO*. Malgré ce que l'on avait pu antérieurement observer, par exemple en droit administratif avec les travaux de Jèze et en droit civil avec ceux de Saleilles, la présentation en France du nouveau système fiscal allemand n'a toutefois pas conduit ses principes à féconder la littérature française. Au contraire, meurtrie par les événements de la Première Guerre mondiale qui venait de s'achever, il semble qu'elle ait délibérément choisi d'ignorer les innovations inhérentes au progrès que constituait un ordonnancement rationnel et systématique des principes fiscaux.

De la même manière qu'un siècle plus tôt, Savigny avait entendu protéger son pays de la

¹ C.F. von Gerber, *Über öffentliche Rechte*, Laupp, Tübingen, 1852, p. 76, cité par O. Jouanjan, « La volonté dans la science juridique allemande du XIX^e siècle : itinéraires d'un concept, entre droit romain et droit politique », *Droits, Revue française de théorie, de philosophie et de culture juridique*, n° 28, 1999, p. 67.

contamination rationaliste héritée de la philosophie des Lumières, l'on peut penser que les fiscalistes français ont, plus ou moins consciemment, maintenu dans le silence les innovations conceptuelles et méthodologiques que la doctrine fiscale allemande venait d'atteindre avec la RAO. Puis l'ignorance volontaire du droit fiscal allemand a rapidement conduit la littérature française à totalement oublier les récents progrès qui avaient été insufflés au *Steuerrecht*.

De notre point de vue, les causes de cette situation sont en partie à rechercher dans la répétition des conflits politiques entre la France et l'Allemagne, notamment à l'occasion des guerres mondiales où s'est exacerbée la traditionnelle rivalité intellectuelle opposant les juristes des deux nations voisines. Si les circonstances historiques de l'époque ne furent donc guère favorables, en raison de la rupture des relations scientifiques entre les deux pays, au développement de ce côté-ci du Rhin des idées venues d'Allemagne, il faut également comprendre que les traductions des textes fiscaux allemands furent davantage motivées par des considérations administratives et politiques liées à la position que la France, en vertu des aspects territoriaux du Traité de Versailles, occupait en Allemagne, que par un réel intérêt scientifique.

C'est sans doute ce qui explique que Becker, dont l'œuvre aurait pu être connue de la littérature française, n'y suscita néanmoins aucun émule. La rupture du dialogue doctrinal entre Français et Allemands n'était donc que la continuation d'un vieil antagonisme scientifique. A cet égard, la Seconde Guerre mondiale, en mettant fin à l'espoir du rétablissement du dialogue, ne fit que confirmer la rupture déjà entamée. Les conséquences en allaient être redoutables, tout spécialement pour la doctrine naissante du droit fiscal français puisqu'elle allait se développer dans le contexte d'un repli hexagonal sans précédent. En définitive, le moderne droit fiscal allemand n'ayant aucune influence sur le droit positif français, il fut non seulement rapidement méconnu, puis tout simplement oublié par les fiscalistes français (A). On peut penser que le refus manifesté par la doctrine française de le prendre en compte l'a sans doute assez largement rendu incapable de réviser et de régénérer sa pensée financière. Mais en dépit de ces obstacles d'ordre dogmatique, c'est d'abord dans l'histoire tourmentée des relations franco-germaniques qu'il faut rechercher les raisons profondes de cet oubli doctrinal (B).

A. La diffusion en France du nouveau droit fiscal allemand au lendemain de l'entrée en vigueur de la RAO

A la fin du XIX^e siècle et au début du XX^e siècle, les financiers français portaient un intérêt manifeste aux finances publiques et à la fiscalité allemandes. La publication de plusieurs recherches monographiques ou doctorales témoignait alors de cette curiosité. Dès 1886, Emile Jamais, un juriste qui venait d'être élu à Nîmes député radical, publia une importante étude comparative relative à *L'impôt sur le revenu en Prusse*¹. Ce faisant, Jamais exprimait le début d'une mode doctrinale qui n'allait cesser de se développer au gré des réformes financières allemandes. On peut ensuite citer la thèse de doctorat de droit préparée par H. Schuhler à la Faculté de droit de Paris sur *L'impôt sur le revenu en Prusse*². Cette recherche était d'autant plus remarquable qu'elle s'achevait par la traduction intégrale de la loi de 1891 relative à l'impôt sur le revenu. Il faut aussi nommer l'ouvrage de J. Derbanne sur *La réforme des impôts en Prusse*³. De même, Legrand, un avocat, avait élaboré à l'Université de Louvain, en 1894, un mémoire couronné par le gouvernement belge sur la réforme de l'impôt prussien sur le capital et le revenu⁴.

Au tout début du XX^e siècle, la *Revue de science et législation financières* de Jèze et Boucard présentait également plusieurs études sur le système fiscal prussien. Elle inaugura l'année 1905 par un article de fond sur la réforme de la fiscalité directe au Württemberg, un Etat particulier de l'Allemagne⁵. En 1906, année où la loi du 19 juin (*Gesetz-Sammlung für die königlichen preussischen Staaten*) apporta quelques modifications à la réforme fiscale de 1891-1893, un professeur de l'*Albertus-Universität* de Königsberg

¹ E. Jamais, *L'impôt sur le revenu en Prusse d'après les dernières lois*, extrait de la *Revue générale*, Guillaumin et C^{ie}, 1886.

² H. Schuhler, *L'impôt sur le revenu en Prusse*, thèse pour le Doctorat, Giard & Brière, 1898.

³ J. Derbanne, *La réforme des impôts en Prusse. Impôts sur le revenu, Impôts sur la fortune, Impôts commerciaux (1891-1893)*, Chevalier Maresq & C^{ie}, 1898.

⁴ G. Legrand, *L'impôt sur le capital et le revenu en Prusse. Réforme de 1891-1893*, Bruxelles-Paris-Namur, Sté Belge de Librairie et Pédone-Lauriel, Coll. de l'Ecole des sciences sociales et politiques de Louvain, 1894.

⁵ L. Polier, « La réforme des impôts directs en Wurtemberg », *Revue de Science et Législation Financières*, 1905, p. 1.

publia deux articles sur la réforme financière et fiscale en Allemagne et en Prusse¹. On pourrait également citer les multiples chroniques financières et fiscales d'Escarra sur l'Allemagne², ainsi que les études théoriques de Oualid sur le système allemand d'imposition des plus-values immobilières organisé par la loi du 14 février 1911³. L'étude du système fiscal allemand s'était poursuivie avec la thèse que R. Bomboy avait rédigée, toujours à la Faculté de droit de Paris, sur le sujet, déjà traité quelques années plus tôt, de *L'impôt sur le revenu en Prusse*⁴.

Plus largement, Jèze a été un formidable relais doctrinal de la nouvelle école juridique financière germanique. Il a non seulement introduit dans l'étude des finances publiques françaises la méthode formaliste des administrativistes et financiers que furent Laband, Mayer et Myrbach-Rheinfeld, mais il a aussi fait traduire leurs principaux traités et manuels afin d'en rendre, en levant l'obstacle linguistique, le contenu accessible aux lecteurs non-germanistes. Les traductions de ces grands auteurs allemands eurent alors pour effet que « la plupart des ouvrages classiques du droit public français accordèrent une large place aux théories et institutions allemandes »⁵. A cet égard, la lecture des *Cours de finances publiques* de Jèze témoigne de la connaissance qu'il avait à la fois du droit financier allemand et de sa doctrine.

Du reste, la relation doctrinale qu'entretenait Jèze avec la science publiciste allemande n'était pas unilatérale, ni même déséquilibrée. Plusieurs de ses travaux furent publiés en Allemagne, ce qui semblerait expliquer que Jèze soit parvenu à y consolider définitivement la réputation qu'il avait commencée à acquérir avec l'édition allemande de ses *Principes généraux du droit administratif* qu'accueillit en 1913 la collection *Das öffentliche recht der Gegenwart* que Jellinek dirigeait avec Laband⁶. D'ailleurs, les cadres de la deuxième édition française de ses *Principes* sont ceux qu'il avait justement tracés pour le traité de droit administratif français que Jellinek lui avait demandé de préparer pour les lecteurs d'outre Rhin. En dehors de la traduction de ce manuel, l'essentiel de son œuvre financière fut aussi porté à la connaissance des lecteurs allemands. D'abord, sa doctrine budgétaire fut, sous le titre de *Allgemeine Theorie des Budgets*, publiée et complétée par Neumark⁷. Les revues juridiques allemandes publièrent aussi divers articles qu'il avait consacrés aux aspects constitutionnels et administratifs des institutions financières⁸. L'on peut encore faire mention de la publication remarquée, en hommage à l'un de ses collègues allemands, d'une étude sur la distinction des aspects politique et juridique des problèmes financiers⁹. La littérature financière allemande a enfin retenu le chapitre de Jèze sur « La technique du crédit public » (« Die Technik des öffentlichen Kredits ») figurant dans la première édition du fameux *Handbuch des Finanzwissenschaft* dirigé par W. Gerloff et Fr. Meisel¹⁰.

Malgré un essoufflement certain dû à la guerre, ce mouvement allait se poursuivre quelques années encore, au moins jusqu'au début des années 1920. Dès l'année de la promulgation de la RAO, une thèse de sciences politiques et économiques avait déjà été soutenue par Robert Boudon à Paris sur les *Finances publiques de l'Allemagne*¹¹. En 1921, l'économiste Charles Rist effectua une étude sur *Les*

¹ O. Gerlach, « La réforme des finances de l'Empire allemand », *Revue de Science et Législation Financières*, 1906, p. 405 à 493 ; et, du même auteur dans ce même volume, « La réforme des impôts en Prusse », p. 238 à 274, et p. 494 et 495.

² E. Escarra, « Allemagne : La crise économique et financière de 1907-1908. [...] La réforme financière. La richesse des contribuables allemands et la charge des impôts. [...] Les impôts votés par le Reichstag... », *Revue de Science et Législation Financières*, 1909, p. 460 et s.

³ W. Oualid, « L'imposition des plus-values immobilières et ses applications en Allemagne », *Revue de Science et Législation Financières*, 1910, p. 173 et s. ; et du même, « L'imposition des plus-values immobilières en Allemagne », *ibid.*, 1911, p. 325 et s.

⁴ R. Bomboy, *L'impôt sur le revenu en Prusse*, Arthur Rousseau, 1908. La thèse fut soutenue le 15 janvier 1908 devant un jury composé des professeurs Chavegrin (président), Truchy et Hitier.

⁵ M. Fromont et A. Rieg, *Introduction au droit allemand. Les fondements*, Cujas, 1977, tome I, p. 8.

⁶ G. Jeze, *Das Verwaltungsrecht der französische republik*, Bd. XXII. *Das öffentliche Recht der Gegenwart*, Tübingen, J.C.B. Mohr – Paul Siebeck, 1913.

⁷ G. Jeze, *Allgemeine Theorie des Budgets*, Tübingen, J.C.B. Mohr, Deutsche Ausgabe von Fritz Neumark, 1927.

⁸ Cf. G. Jeze, « Die Finanzorganisation des Staatsbetriebes der Staatseisenbahnen », *Jahrbuch des öffentlichen Rechts*, 1912 ; « Die Finanzorganisation des Staatsbetriebes der Pulver und Salpeterverwaltung », *Jahrbuch des öffentlichen Rechts*, 1912 ; « Die Kontrolle über den Budgettrollzug », *Jahrbuch des öffentlichen Rechts*, 1912.

⁹ G. Jeze, « Aspect politique des problèmes financiers », *Festgabe für G. von Schanz*, Tübingen, 1928, vol. 1, p. 20 et s.

¹⁰ G. Jeze, « Die Technik des öffentlichen Kredits », W. Gerloff (dir.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, J.C.B. Mohr – Paul Siebeck, 1927, p. 587.

¹¹ R. Boudon, *Les finances publiques de l'Allemagne*, thèse de sciences politiques et économiques, Paris, Paul Dupont, 1919. La thèse fut soutenue le 6 décembre 1919 devant un jury composé des Professeurs Rist (président), Jay et Souchon.

*finances de guerre de l'Allemagne*¹. L'auteur de cet ouvrage, collègue de Jèze à la Faculté de droit de Paris où il était, depuis 1920, professeur titulaire d'économie sociale et d'histoire des doctrines économiques, consacrait le dernier chapitre de sa monographie sur les finances de guerre allemandes à leur état depuis l'armistice². Dans ce cadre, il avait analysé la réforme des impôts dans une section où était notamment traitée la question de l'unification de l'impôt et de son administration qu'avait décidée d'opérer le secrétaire d'Etat aux finances Erzberger au travers de la *RAO*³.

Toujours au cours de cette année, un professeur de l'Université de Bruxelles – Ben-Serge Chlepner – publiait, sous l'égide de la *Revue de l'Institut International de Sociologie*, un article en deux parties sur « Le nouveau régime fiscal de l'Allemagne »⁴. Son auteur y présentait, outre le système fiscal de l'Allemagne et les différents impôts qui le constituaient alors, les raisons et le contexte de l'élaboration du nouveau Code fiscal ou *RAO* au lendemain de la Première Guerre mondiale. Cette étude rendait également compte de la structure générale de la *RAO* et traitait des matières réglementées, tout en insistant sur les dispositions offrant un intérêt particulier⁵.

Au-delà de ce précédent qui avait mis à disposition du lecteur français les grandes lignes de la nouvelle législation fiscale allemande, l'on peut ajouter qu'Allix abordait sommairement, à partir de la quatrième édition de son *Traité élémentaire de Science des finances et de législation financière française* – et en dépit de la réduction à laquelle procédait *in fine* l'intitulé de l'ouvrage – les principales règles d'organisation du nouveau système fiscal allemand⁶. Dans son « coup d'œil sur la fiscalité de l'Allemagne », il évoquait les principes du nouveau régime fiscal allemand « contenus principalement dans la grande loi du 13 décembre 1919 (*Reichsabgabenordnung*) portant réglementation des contributions d'Empire »⁷. Pour autant, Allix s'en tenait à exposer le mouvement de centralisation financière de l'Empire que reflétait la *RAO*, sans attacher d'importance aux principes généraux qu'elle avait consacrés en matière d'imposition.

En réalité, c'est surtout l'année 1923 qu'il faut retenir comme étant celle d'une diffusion plus générale du nouveau droit fiscal allemand en France. Au moins deux thèses qui traitaient, totalement ou partiellement, de la *RAO* furent ainsi soutenues et publiées en France au cours de cette année. La première d'entre elles, pour le doctorat en droit, fut soutenue par Neurisse le 13 juin 1923 à la Faculté de droit de Paris devant Allix qui présidait un jury composé des professeurs d'économie politique Hitier et Martin. Au passage, il est intéressant de préciser qu'à cette époque Allix, parallèlement à ses activités d'enseignement et de recherche, avait été amené à intégrer le Comité d'experts chargés de prévoir, entre autres modalités, les ressources fiscales allemandes destinées à être affectées aux paiements des réparations de guerre. Cela explique sans doute son intérêt pour les législations fiscales étrangères, et tout particulièrement pour le système fiscal allemand qu'il présentait à la fin de son *Traité élémentaire de Science des finances et de législation financière française*. Cela explique aussi, alors qu'il venait d'être précisément chargé, depuis la rentrée de 1923, d'enseigner, dans le doctorat de la Faculté de droit de Paris, le cours de *Législation et science financière*, qu'Allix ait accepté d'approuver le sujet de recherche de son élève Neurisse⁸. Dans ce cadre, ce dernier effectua directement à Berlin l'essentiel de sa recherche doctorale.

Il en résulta un travail assez synthétique, que Neurisse intitula *La Reichsabgabenordnung ou le Règlement général et la procédure en vigueur dans la législation fiscale allemande*. Ce titre général réunissait deux parties autonomes l'une de l'autre. Après avoir, dans une première partie, procédé à un examen synthétique de la *RAO*, l'auteur avait entrepris, dans une seconde partie, de la traduire en totalité. Cette recherche avait pour finalité d'étudier le nouveau régime juridique de l'imposition que la *RAO* venait d'instituer, afin de pouvoir formuler, conformément aux souhaits de son auteur, des propositions utiles

¹ C. Rist, *Les finances de guerre de l'Allemagne*, Payot, 1921.

² *Ibid.*, p. 241-271.

³ *Ibid.*, p. 258.

⁴ B.S. Chlepner, « Le nouveau régime fiscal de l'Allemagne », *Revue de l'Institut International de Sociologie* (Bruxelles), 1921, *op. cit.*

⁵ *Ibid.*, n° 2, p. 285 et s.

⁶ E. Allix, *Traité élémentaire de Science des finances et de législation financière française*, 4^e éd., Rousseau et C^{ie}, 1921, p. 877-889.

⁷ *Ibid.*, p. 881.

⁸ A ce sujet, précisons que la préparation de la thèse en droit ne durait à l'époque qu'un an, et que le sujet devait être approuvé par un professeur de la faculté qui consentait à « présider l'épreuve ». Cf. E. Markou, « Sociologie, géographie et économie politique au début du XX^e siècle. René Maunier et la localisation des industries », *Sociétés contemporaines*, 2003, n° 49-50, p. 141.

au droit positif français. En ce sens, Neurisse concluait sa thèse en indiquant que l'avènement de la RAO devait :

Retenir l'attention de ceux qui se préoccupent ou qui ont la charge de réaliser la transformation de notre système fiscal. A notre avis, la réforme doit prendre la forme d'une codification des règles et des principes généraux de la législation et d'une réorganisation des services administratifs orientée vers le type unitaire tant dans l'administration active que dans l'administration juridictionnelle. Il n'est plus possible de conserver la division de l'administration active en quatre régies étanches, travaillant côte à côte et ne communiquant que de loin en loin. Le partage de la compétence juridictionnelle entre le Conseil d'Etat et la Cour de cassation aboutit à une dualité de jurisprudence contraire à une interprétation lumineuse du droit fiscal. Unité et simplicité égalent clarté. Enfin les réformateurs, [...] doivent réserver une place à la collaboration des contribuables dans l'administration fiscale.¹

Pour l'analyse doctrinale du droit fiscal allemand, une autre étude publiée la même année par un docteur en droit lyonnais apparaît à bien des égards plus considérable. André Michel, par ailleurs attaché à la Banque de France, fut l'auteur, dans les *Annales de l'Université de Lyon*, d'un travail exhaustif sur *Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*². Après une première partie relative au régime fiscal de l'Allemagne de 1871 à 1918, il examinait dans une deuxième, entre autres sujets, le nouvel ordre fiscal tel qu'il venait d'être codifié par la RAO et dont il traduisait les principales dispositions. Etant donné que l'auteur suivait un ordre chronologique, cette partie très richement documentée présentait « Le nouveau régime fiscal (novembre 1918 à mars 1923) ». Retenons, pour être encore plus précis, qu'un chapitre complet était consacré à la « Nouvelle organisation de l'Administration impériale des Finances », tandis qu'un autre chapitre traitait du « Nouveau droit fiscal (réglementation des rapports du contribuable et de l'Empire) »³. Enfin, un troisième chapitre s'intéressait à la « Réforme partielle du régime fiscal (mars à juillet 1923) ».

Ainsi que l'auteur s'en expliquait clairement au début de son ouvrage, la recherche qu'il avait effectuée sur la refonte de la législation fiscale allemande devait mettre un terme au manque de connaissance que l'on pouvait en avoir du côté français.

L'Allemagne a donné, depuis la guerre, le spectacle d'un bouleversement économique et financier tellement profond qu'il est quelque peu difficile de suivre l'évolution de sa législation. En particulier, les lois innombrables et complexes qui ont transformé son régime fiscal sont assez mal connues. La documentation que leur étude impose se trouve éparse, ou concentrée entre les mains de quelques spécialistes, dans l'un et l'autre cas, difficilement accessible. D'autre part, les quelques études d'ensemble publiées jusqu'à ce jour ont porté exclusivement, ou presque, sur la période de guerre et sur celle qui a suivi immédiatement la cessation des hostilités⁴.

Or, la complète refonte de sa législation fiscale au lendemain de la guerre avait rendu ces études désuètes. Devant de tels changements, le juriste français devait donc suivre :

Plus que jamais [...] les grands courants des conceptions modernes sur la fiscalité, comme rapprocher et comparer les différentes législations s'y rapportant. A ce point de vue, l'Allemagne offre un champ d'étude fort étendu⁵.

Une décennie plus tard, le *Bulletin de Statistique et de Législation comparée* du Ministère des finances publiait une nouvelle traduction de la RAO⁶, qui fut utilisée et citée par la science juridique hispano-américaine⁷. A côté des deux traductions intégrales de l'Ordonnance fiscale de 1919 – celle de Neurisse

¹ D. Neurisse, *La Reichsabgabenordnung ou le Règlement général et la procédure en vigueur dans la législation fiscale allemande*, thèse, Paris, PUF, 1928, p. 69-70.

² A. Michel, « Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine », *Annales de l'Université de Lyon*, tome II, fasc. 35, 1923.

³ *Ibid.*, p. VI et VII. L'auteur, qui avait achevé son travail en juillet 1923, n'avait donc pas pu utiliser la traduction que Neurisse venait d'effectuer de la RAO. C'est pour cela qu'il indiquait que sa documentation avait été presque exclusivement puisée, pour les chapitres relatifs au « Nouveau régime fiscal », dans ses traductions personnelles des textes allemands « soigneusement dépouillés de tout ce qui [lui] a paru tendancieux ».

⁴ *Ibid.*, p. V.

⁵ *Ibidem.*

⁶ Ministère des finances, *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, mai 1934, p. 1138 et s.

⁷ C.M. Giuliani Fonrouge, « Realidad y perspectivas de la codificación tributaria », *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XIV, n° 54, 1964, p. 241-268, p. 246 pour la citation.

en 1923 puis celle du *Bulletin* en 1934 –, il faut mentionner la publication en 1922 par le Haut Commissariat de la République Française dans les Provinces du Rhin des *Nouvelles lois fiscales allemandes*¹. Cet épais recueil comportait la traduction de la loi du 8 avril 1922 portant modification du système fiscal allemand, ainsi que treize annexes contenant la version française des lois relatives aux impôts particuliers. De même, au lendemain de la Seconde Guerre mondiale, le Ministère des finances français présentait de nouveau, dans l'un des numéros de son *Bulletin de législation comparée*, l'intégralité du système fiscal allemand issu de la *RAO* tout en signalant les modifications qu'y avait apportées la législation national-socialiste².

Enfin, la traduction que Eisenmann réalisa et présenta en 1933 du livre de Fleiner sur les *Principes généraux du droit administratif allemand* mérite d'être mentionnée puisque la dernière section du second chapitre relatif aux « Obligations administratives des citoyens » traitait justement des « Impositions publiques ». Ainsi, le manuel terminait la présentation du droit public allemand par l'examen de la « Nature des prélèvements obligatoires » et de la « Naissance de l'obligation fiscale »³. Dans ce cadre, le lecteur français du manuel de Fleiner avait non seulement connaissance des principales dispositions de la *RAO*, mais aussi de la plupart des références doctrinales de la littérature allemande du droit fiscal.

Le rappel de ces divers travaux permet de mesurer la réalité de l'intérêt porté, depuis la France et au cours de l'entre-deux-guerres, au nouveau droit fiscal allemand. De cette manière, à défaut de traduire des œuvres doctrinales majeures, était partiellement poursuivie l'activité comparative que Jèze avait insufflée, depuis le début du XIX^e siècle, en droit financier et fiscal. Pourtant, si l'intensité du dialogue scientifique franco-allemand avait pu déboucher, durant la période de l'âge d'or de la science juridique qui se situe entre 1870 et 1918, sur ce phénomène de « fertilisation-croisée » entre les littératures allemande et française du droit public financier, la simple connaissance *brute* de la législation fiscale allemande n'allait dorénavant plus suffire pour permettre à la doctrine française de renouer avec les échanges et apports culturels d'antan et qui avaient été suspendus à l'occasion de la Première Guerre mondiale. En effet, alors que l'ensemble normatif du nouveau droit fiscal allemand avait été presque immédiatement mis à la portée de la littérature financière française, celle-ci, ignorant totalement la nouvelle construction dogmatique du droit allemand de l'impôt, n'a pas été fécondée par ses principes comme elle avait pu l'être avant par ceux qu'elle avait découverts en matière budgétaire dans les œuvres de Laband et de Mayer. A vrai dire, si Jèze avait su parfaitement communiquer avec les auteurs allemands et importer certaines de leurs théories, les nouveaux fondements du droit allemand de l'impôt, malgré leur traduction, n'ont pas retenu l'attention de la doctrine française. S'il avait été un temps où la connaissance des droits financiers prussien, autrichien et allemand s'était accompagnée de celle de leur doctrine, il est manifeste qu'à partir de l'entre-deux-guerres la connaissance *brute* des principes des finances publiques de l'Allemagne ne s'est plus accompagnée, chez les auteurs français, de leur traditionnelle inclination à débattre avec leurs collègues d'outre-Rhin de leurs principales théories et constructions.

L'intérêt des Français pour le système fiscal allemand devenait le plus souvent éminemment pratique : il apparaissait lié aux conséquences financières du traité de paix. Pour obliger l'Allemagne à tenir ses engagements, c'est-à-dire le « maximum de sacrifices » que les vainqueurs avaient jugé possible de lui imposer, encore fallait-il s'assurer le moyen de connaître, afin de tenter de les contrôler, ses finances publiques. La littérature financière témoigne bien à l'époque de cette préoccupation pratique des élites françaises pour les finances publiques allemandes⁴. Michel les résuma en quelques mots pour justifier – et le détail a son importance – l'opportunité de sa recherche sur le droit fiscal allemand :

¹ Haut commissariat de la république française dans les provinces du Rhin, *Nouvelles lois fiscales allemandes. Loi du 8 avril portant modification du système fiscal*, 1922, *op. cit.*

² Ministère des finances, « Le système fiscal allemand », *La fiscalité en France et à l'étranger*, in *Bulletin de Législation comparée*, Imprimerie Nationale, n° 26, 1947, p. 327-358.

³ F. Fleiner, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, trad. fr., *op. cit.*, p. 255-266.

⁴ G. Lachapelle, *Les finances de la III^e République*, Flammarion, Coll. L'Histoire, 1937, p. 93 et 94. L'auteur notait ainsi que « si l'on pouvait discuter à perte de vue, sans d'ailleurs parvenir à le résoudre, le problème de la capacité de paiement de l'Allemagne, il était en tout cas nécessaire de ne négliger aucune précaution pour l'obliger à tenir les engagements qu'on avait la force de lui imposer. L'occupation militaire de la rive gauche du Rhin était certes un moyen de contrainte indispensable. Mais il convenait d'y ajouter, par exemple, la saisie des droits de douane [...]. Ce contrôle aurait même dû s'étendre à la gestion des finances publiques ».

[A-t]on bien fait appel, dans toute la mesure du possible, aux facultés contributives de chaque Allemand ? Auraient-elles été aussi durement atteintes que ne cesse de le proclamer le gouvernement du Reich ? Aurait-on vraiment déjà touché la limite au-delà de laquelle toutes les lois fiscales sont, par la force des choses, destinées à rester lettre morte ?¹.

En revanche, l'on voit bien que sitôt qu'elles n'étaient pas justifiées par un intérêt pratique ou administratif, mais plutôt par le goût de la spéculation intellectuelle et de la législation comparée, ces études devenaient, en raison même de leur objet, impopulaires. Ce sentiment explique vraisemblablement l'ignorance dans laquelle la littérature fiscale française a tenu les travaux de Neurisse et de Michel. Par la suite, les échanges scientifiques se sont tariés et l'on assiste à une véritable « étanchéité » de la doctrine fiscale française à l'égard de la théorie juridique allemande. Ce phénomène de repli se vérifie aisément dans le fait qu'elle est restée assez conditionnée par une conception restrictive de la fiscalité, s'inscrivant totalement à rebours des propositions plus libérales et plus protectrices du statut des contribuables de la moderne science germanique allemande. A vrai dire, après avoir été précocement diffusée en France, la *RAO* et les nouvelles conceptions du droit fiscal qu'elle a consacrées ont été littéralement oubliées par les fiscalistes français en raison de la rupture des échanges doctrinaux qui ont affecté les relations scientifiques entre la France et l'Allemagne au lendemain de la Première Guerre mondiale.

B. L'oubli doctrinal du droit fiscal allemand, un oubli symptomatique des aléas du dialogue scientifique franco-allemand

Si la guerre de 1914 fournit le prétexte de l'interruption du dialogue doctrinal franco-allemand (1), l'éloignement des doctrines juridiques française et allemande provenant moins de ce soubresaut politique que d'une rivalité intellectuelle de plus longue durée, la question de sa permanence était posée. Il s'agissait alors de savoir si l'interruption des relations scientifiques entre l'Allemagne et la France serait provisoire ou non. On pouvait penser que la génération suivante serait davantage disposée à renouer le dialogue. Elle allait hélas connaître l'avènement du nazisme, puis une nouvelle guerre mondiale. C'est pourquoi, la période de l'entre-deux-guerres offre l'image d'une cristallisation de la rupture des échanges scientifiques avec l'Allemagne (2).

1. Le déclin du dialogue franco-allemand et la Première Guerre mondiale

Le constat du repli doctrinal de la littérature française et de l'arrêt de son échange avec l'Allemagne semble appeler quelques éléments d'explication. La première est d'ordre linguistique, mais elle n'est ici guère suffisante, ni même satisfaisante. Non seulement parce que l'obstacle de la langue avait déjà été levé par toute une série de traductions qui avait porté à la connaissance des auteurs français l'essentiel des textes de la moderne législation fiscale allemande. Et aussi parce que les autres doctrines « latines » ont été véritablement « fécondées » par la nouvelle théorie germanique du droit fiscal, en dépit d'une connaissance des principes du nouveau droit fiscal allemand plus tardive qu'en France, et d'un éloignement géographique nettement plus grand lorsque l'on pense, au-delà des littératures ibérique et italienne, à celles d'Amérique Latine.

A cette première explication, il faut donc en préférer une autre d'ordre historique et politique. Celle-ci est, lorsque l'on lit la littérature scientifique de l'entre-deux-guerres, facile à découvrir. S'il semble – nous venons de le rappeler avec l'œuvre de Jèze – que « la guerre de 1870, loin de rendre les deux doctrines ignorantes, [avait] stimul[é] au contraire leurs échanges »², l'éclatement successif de deux guerres mondiales a incontestablement séparé les deux pays. D'autant que le conflit qui a ébranlé à partir de 1914 les relations franco-allemandes, n'était pas seulement

d'ordre matériel [...mais] aussi, surtout peut-être, d'ordre intellectuel et moral. Les peuples se ruent, les soldats meurent, mais au-dessus de la bataille planent les idées et les forces de l'esprit, qui donnent à la lutte tragique sa haute signification. [...D'ailleurs] un des premiers soins des Allemands dans les pays

¹ A. Michel, *Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*, op. cit., p. VI.

² O. Beaud et P. Wachsmann, *La Science Juridique Française et la Science Juridique Allemande de 1870 à 1918*, *Annales de la Faculté de Droit de Strasbourg*, 1997, p. 5.

occupés par leur troupe [...] est d'y organiser à leur profit le haut enseignement¹.

L'auteur de cette dernière observation, qui était alors doyen de la Faculté des lettres de Clermont-Ferrand, proposait en conséquence de combattre les Allemands sur le même terrain, à savoir celui des idées. C'est pourquoi les savants français devaient eux aussi faire preuve d'audace et constituer des organes capables d'assurer la diffusion effective de leur système de pensée hors des frontières hexagonales². De ce point de vue, « les controverses entre universitaires français et allemands pendant la guerre de 1914-1918 ne constituent que la continuation de cet antagonisme. La tragédie nazie et la Seconde Guerre mondiale ne feront que confirmer la rupture »³. Et nonobstant la circonstance que « l'éloignement mutuel de la doctrine juridique française et de la doctrine juridique allemande provient moins des soubresauts politiques, que d'une évolution structurelle de plus longue durée »⁴, le fait est que depuis l'entre-deux-guerres le dialogue entre leurs doctrines juridiques a été interrompu.

La détérioration des relations scientifiques entre les Allemands et les Français qui se produisit à l'occasion de la Première Guerre mondiale fut décisive. Les revues scientifiques françaises en ont abondamment témoigné. L'on peut facilement lire dans la *Revue du droit public* ou dans la *Revue internationale de l'enseignement* des récits de la césure qu'avait provoquée la grande guerre entre les universitaires français et allemands⁵. Ainsi, Charles Andler, un savant de l'Université de Paris qui y enseignait la langue et la littérature allemandes, confessait-il volontiers à l'époque toute la difficulté de sa tâche. Au début d'une conférence qu'il prononça sur la rénovation de l'Université allemande, l'auteur reconnaissait qu'il s'agissait là d'une besogne certes modeste, mais très ingrate car elle venait « à l'heure où l'on est impopulaire par le seul fait d'enseigner les choses d'Allemagne »⁶. Toutefois, l'érudite étude des idées allemandes demeurait une priorité, n'était-ce, avertissait le professeur de civilisation allemande, parce que contrairement au précédent de septembre 1914 qui avait vu l'ennemi négliger Paris pour obliquer de Senlis vers le sud-ouest, cette fois-ci, c'est-à-dire « dans les offensives spirituelles qu'il prépare, l'ennemi ne "négligera" ni Paris ni la France ; et qu'il est résolu à assurer dans le monde la maîtrise de ses Universités, dont il n'a jamais douté »⁷.

En matière de finances publiques, s'il était nécessaire de connaître le système fiscal allemand pour mesurer la capacité de paiement de l'Allemagne, en revanche la discussion scientifique des idées soutenant la nouvelle construction de son droit fiscal devait immanquablement être frappée du même

¹ A. Audollent, « L'action intellectuelle de l'Allemagne et de la France pendant la guerre », *Revue Internationale de l'Enseignement*, 1917, p. 85.

² Pour A. Audollent, *ibid.*, p. 89, cela exigeait que les corps professoraux français, souvent placés à l'arrière-plan par rapport à la place qu'occupaient leurs collègues en Allemagne auprès de leur gouvernement, devinssent audacieux. Sauf lorsque d'étroites relations se manifestent volontiers – c'était le cas avec les savants américains – en raison d'une sympathie préexistante nettement affirmée, cela impliquait concrètement, « au lieu d'attendre l'expression d'une amitié qui se laisse désirer, [d'aller] la solliciter soit par des imprimés largement répandus, soit par d'opportunes visites, qui tendent à écarter les préventions, à détruire les préjugés. De là cette énergique propagande par le livre, que mènent avec ardeur, depuis deux ans, des organisations officielles ou des œuvres privées ; de là surtout ces voyages de conférenciers de choix, qui vont semer la bonne parole à l'étranger et donner, par leur exemple, la meilleure opinion de l'âme et de la science française ». Et le doyen clermontois d'ajouter que « deux pays surtout, nos voisins, à l'estime desquels nous attachons un prix tout spécial, ont été jusqu'à présent visés : l'Espagne, où la plus grande partie de la presse, le clergé dans son ensemble et la noblesse ne nous voulaient guère de bien ; la Suisse, que la proximité de l'Allemagne et la communauté de langage, pour plus d'un tiers de la population, exposaient à des tentations dangereuses ».

³ O. Beaud et E.V. Heyen, *Eine deutsch-französische Rechtswissenschaft ? Une science juridique franco-allemande ?*, Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1999, p. 7.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Dans un article rendant hommage aux étudiants des diverses facultés de l'Université de Nancy dont il était président, le recteur et membre de l'Institut C. Adam écrivait : « Nos jeunes gens [...] partirent dès le premier jour. Je me souviens de la sensation de vide que nous avons éprouvée à Nancy [...]. Partie notre belle jeunesse lorraine. [...] Et en avant, nos Etudiants, dont plus d'un s'était engagé pour devancer l'appel. Leurs études les préparaient à défendre plus tard le droit et la liberté des citoyens devant les tribunaux : en attendant, ils coururent à la défense du droit et de la liberté d'un peuple [...]. Et quel merveilleux élan ! Tel d'entre eux, lieutenant de dragons ou de chasseurs, craignant de n'avoir pas assez à faire dans la cavalerie, demande à servir dans l'aviation ». Voir C. Adam, « Aux étudiants de l'Université de Nancy », *Revue Internationale de l'Enseignement*, 1920, p. 185 et 186.

⁶ C. Andler, « La Rénovation présente des Universités allemandes et des Universités françaises », *Revue Internationale de l'Enseignement*, 1919, p. 433.

⁷ *Ibid.*, p. 434.

type d'impopularité. D'où la précaution prise par les auteurs traitant, de plus en plus rarement, du nouveau droit fiscal germanique à énoncer que les impôts ayant été appelés, par suite des circonstances de la guerre puis de la paix, à jouer un rôle si considérable en Allemagne qu'il n'était pas envisageable de se désintéresser des questions fiscales¹. D'où également la nécessité de dépouiller ces travaux, et notamment les textes utilisés, de tout ce qui pouvait paraître « tendancieux »². En dépit de telles précautions, ces études, frappées d'impopularité à raison de leur objet, sont demeurées magistralement ignorées par la science financière française.

Pour mesurer les conséquences dévastatrices de la Grande Guerre parmi le monde universitaire, il n'est pas inutile de rapporter un événement grandement commenté à l'époque dans les revues littéraires et juridiques. Au début de la Première Guerre mondiale, trente-trois membres de l'Université de Lille furent mobilisés. Neuf d'entre eux, dont son doyen, appartenaient à la Faculté de droit. Le doyen Lefèvre de la Faculté des lettres fut aussi fait prisonnier, mais n'ayant pas été rapatrié par les Allemands, il s'évada. De surcroît, deux de ses collègues juristes qui avaient été atteints par la mobilisation furent portés disparus³, l'un des plus jeunes titulaires de la Faculté des sciences fut tué, ainsi que deux autres – l'un dans l'explosion d'une poudrerie, et l'autre après avoir été frappé au cours d'une inspection –, tandis que de nombreux universitaires rentrèrent du front blessés⁴.

Par ailleurs, les restrictions que la présence de l'ennemi avait imposées à l'activité universitaire furent telles qu'au lendemain de la délivrance de leur ville intervenue le 17 octobre 1918, plusieurs savants lillois adressèrent des protestations aux diverses académies françaises afin de faire connaître les actes de tortures dont ils avaient été les témoins. Cette protestation, associée aux déclarations des Académies de médecine, d'agriculture, des sciences, des sciences morales et politiques, et à celle de la Conférence des académies interalliées à Londres, parut en 1918 dans la *Revue du droit public*. C'est-à-dire dans l'organe qui avait pour directeur, depuis 1905, Jèze dont on sait qu'il avait été mobilisé en 1914 et qu'il avait ensuite participé au *Front du droit* réunissant les juristes français désireux de contester radicalement les doctrines allemandes légitimant le conflit⁵. En préambule à ces déclarations, l'on pouvait lire :

L'attitude d'un très grand nombre de savants allemands au cours de la guerre qui vient de prendre fin, l'approbation qu'ils ont à diverses reprises ouvertement donnée aux crimes, aux atrocités des armées et du gouvernement de l'Empire allemand ont provoqué l'indignation des grands corps savants des pays de l'Entente. Des déclarations solennelles ont été faites, signifiant la volonté des membres de ces corps « de ne collaborer désormais à aucune publication allemande, de ne participer à aucune réunion scientifique, à aucun congrès international à côté de collègues allemands qui n'auraient point préalablement marqué, par une manifestation publique, leur désapprobation des actes antisociaux accomplis au cours de cette guerre par leur gouvernement »⁶.

De même, dans le discours qu'il prononça le 20 janvier 1918 à Paris devant le *Comité pour le Rapprochement universitaire* que présidait alors le doyen Larnaude de la Faculté de droit de Paris, le doyen lillois Lefèvre exposa toute l'amertume qu'avaient suscitée auprès de ses pairs la captivité collective et les souffrances liées à l'occupation allemande. Celles-ci étaient déjà bien connues. Elles avaient déjà été présentées par Collinet qui, dans la leçon de droit romain – traitant significativement des « limites » de la science allemande du droit romain – qu'il prononça à la Faculté de droit de Lille le 12 janvier 1918, avait dit, en les résumant, que « sous la domination ennemie [l'Université de Lille a été] au régime de la prison cellulaire, sans communication avec le reste de l'Univers »⁷.

¹ A. Michel, *Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*, *op. cit.*, p. V.

² *Ibid.*, p. VII.

³ Dans sa leçon de droit romain à la Faculté de droit de Lille en janvier 1918, P. Collinet, « La science allemande du droit romain et ses limites », *Revue Internationale de l'Enseignement*, 1919, p. 448, revenait sur ces événements. Il commençait en indiquant qu'il avait dû prendre « les Cours d'Histoire du Droit français de M. Boulard, parti aux armées comme lieutenant de réserve et disparu au mois de septembre 1914 ». Il expliquait ensuite que son collègue romaniste Mouchet qui avait été otage des Allemands, venait, quelques jours plus tôt, d'être déporté en Russie.

⁴ G. Lefèvre, « Variétés. Au Comité pour le Rapprochement universitaire : l'Université de Lille et la Guerre », *RJE*, 1918, p. 148.

⁵ M. Milet, « Gaston Jeze », in *Dictionnaire historique des juristes français (XIX-XX^e siècle)*, *op. cit.*, p. 425.

⁶ « Variétés. Les relations scientifiques avec l'Allemagne », *RDP*, 1918, p. 634.

⁷ P. Collinet, « La science allemande du droit romain et ses limites », *op. cit.*, p. 449.

Les ressentiments qui se manifestèrent alors parmi le monde scientifique français expliquent aussi assez naturellement la vigueur de l'expulsion de Strasbourg des professeurs allemands à la fin de la guerre. Dès que la capitale alsacienne fut prise à l'ennemi, plusieurs professeurs allemands furent conduits au pont de Kehl par les troupes françaises que dirigeait le général Gouraud¹. Au passage, il faut indiquer que cette décision fut à l'origine d'une mesure de représailles des Allemands et dont la victime fut un romaniste lillois. Le récit en a été fait par Collinet dans la leçon de droit romain qu'il avait prononcée à la Faculté de droit Lille. Celle-ci, qui avait déjà dû supporter la disparition de l'un des siens dès le début de la guerre – l'historien du droit Boulard –, allait voir un autre de ses professeurs être déporté au début du mois de janvier 1918. En réaction à l'expulsion des savants allemands de Strasbourg, M. Monchet, professeur de droit romain à Lille, fit partie des six cents otages nationaux déportés par les Allemands dans la zone occupée en Russie². Mais alors que la déportation de l'universitaire lillois fut peu commentée, l'expulsion des allemands eut un retentissement international.

Affligé par l'animosité qui avait conduit le commandement en chef français à contraindre les savants et les bibliothécaires allemands de l'Université de Strasbourg à abandonner la ville et tous leurs biens en vingt-quatre heures, le recteur de l'Université de Leipzig avait, en association avec l'Université et l'Académie des sciences de Heidelberg, adressé le 23 décembre 1918 une véhémement protestation aux universités des pays neutres (Suisse, Hollande, Danemark, Suède et Norvège). Ce document dénonçait les conséquences dommageables pour la science qu'avait supposées ce déménagement forcé, car il « impliquait la perte d'un travail scientifique et souvent de toute une vie de labeur qui ne sauraient être remplacés en aucune façon »³. L'auteur de cette lettre ouverte demandait aussi qu'elle soit répandue dans la presse des pays neutres et envoyée aux universités et académies françaises, anglaises et américaines. Ayant pris connaissance de cette protestation, l'Université suédoise d'Upsal la transmit, début février 1919, à certaines universités françaises et leur formula une invitation à reprendre avec l'Allemagne les relations scientifiques d'avant-guerre. Une telle demande provoqua alors l'ire du recteur Thamin de l'Université de Bordeaux qui adressa à l'Université d'Upsal la réponse suivante :

Puisque vous avez cru devoir nous transmettre les lettres des Universités de Leipzig et de Heidelberg, nous vous prions, à notre tour, de faire connaître aux universités des pays neutres et aux universités allemandes, si vous croyez que cela puisse servir à quelque chose, le récit des égards que les Allemands ont témoignés, pendant qu'ils occupaient Lille, aux savants, à la science et aux intérêts scientifiques. Vous trouverez ce récit dans les comptes rendus de notre Académie des sciences. Vous trouverez dans la *Revue des Deux Mondes* d'autres récits signés de la main même du recteur de Lille, à la fois comme témoin et comme victime. Et vous jugerez si les ennuis d'un déménagement même un peu précipité, ont rien de comparable. Quant au désir que vous exprimez en votre propre nom, relatif à une reprise des relations universitaires, nous prions toutes les universités des pays neutres et en particulier celle d'Upsal, qui a, en France, une si haute réputation, d'envoyer des délégués visiter le nord de la France ou simplement en parcourir en chemin de fer certaines parties, et vous nous direz, au retour de ce voyage, au bout de combien de temps vous reprendriez des relations avec des gens qui auraient fait la même chose chez vous. Pour nous, la génération qui a commis ces abominations, ou qui, dans le triste manifeste que vous savez, s'est solidarisée avec ceux qui les commettaient, s'est retranchée elle-même de l'humanité. Nous causerons, si elle le désire, avec la génération suivante⁴.

La nouvelle Université française de Strasbourg⁵ ne fit aucun cas aux protestations venues

¹ C. Pfister, « La première année de la nouvelle université française de Strasbourg (1918-1919) », *Revue Internationale de l'Enseignement*, 1919, p. 320 et p. 355.

² P. Collinet, « La science allemande du droit romain et ses limites », *op. cit.*, p. 448.

³ « Variétés. Les relations scientifiques avec l'Allemagne », *RDP*, 1919, p. 130.

⁴ *Ibid.*, p. 131.

⁵ La nouvelle Université française de Strasbourg avait été précisément inaugurée le 22 novembre 1919, c'est-à-dire à l'anniversaire du jour de la libération de la ville par les troupes françaises qui en avaient expulsé les savants allemands. C. Pfister qui était à l'époque l'administrateur de la Faculté des Lettres de cette nouvelle Université avait écrit, au sujet de cet événement : « Ce sera une grande date dans l'histoire de l'Alsace, de la France et du monde. Elle marquera la délivrance définitive de l'Alsace, le retour de la France au foyer Alsacien où elle était attendue depuis près de cinquante ans, la victoire dans le monde des principes de Justice et de Liberté. La nouvelle Université, fondée sur le sol Alsacien et y puisant sa sève, sera une Université française, un foyer de la langue et de la civilisation française et elle représentera les grandes idées que l'Entente a fait triompher dans la plus terrible des guerres » (« La première année de la nouvelle université française de Strasbourg (1918-1919) », *op. cit.*, p. 355). Il est aussi intéressant de noter que la Faculté de droit de la nouvelle Université de

d'Allemagne et transmises par Upsal. Et puisque « les professeurs français, venus à Strasbourg, ne pouvaient avoir de rapports avec les professeurs allemands, ils ont ouvert leurs rangs aux maîtres alsaciens que l'Allemagne avait toujours traités en suspects, à qui elle avait refusé systématiquement la qualité de professeur ordinaire »¹.

Une page du dialogue franco-allemand semblait ainsi devoir, pour l'instant, se refermer : si les maîtres publicistes français tels que Jèze, Hauriou et Duguit avaient naguère été imprégnés de la pensée des auteurs allemands, il apparaît bien, notait Rivero, que « la fièvre nationaliste de la guerre de 1914 les incitera à renier l'influence subie »². Rivero illustre son propos avec l'exemple de Duguit qui fit, insistait-il, de la victoire de 1918, le symbole du triomphe de la théorie française du service public sur la théorie allemande de la *Herrschaft*.

2. La cristallisation de la rupture du dialogue à partir de l'entre-deux-guerres

Contrairement à l'espérance qu'avait formulée *in fine* le Recteur Thamin de l'Université de Bordeaux dans sa réponse à la tentative de médiation de l'Université d'Upsal, la rupture n'allait, au cours de l'entre-deux-guerres, que se renforcer et mettre de la sorte fin à toute perspective de rétablissement du dialogue.

D'abord, parce que les communautés scientifiques allaient, des deux rives du Rhin, s'opposer autour du Traité de Versailles. Du côté français, la doctrine juridique dénonce souvent la volonté des gouvernants allemands de soustraire leurs nationaux à l'effort réparateur que les alliés attendaient d'eux en vertu des clauses du Traité de Versailles. En raison de la supposée bienveillance du gouvernement allemand à l'égard de l'évasion fiscale, et même de la soi-disant marche arrière qu'avait supposée l'atténuation, par la *Geldentwertungsgesetz* de 1923, des dispositions de la RAO en matière de répression fiscale, certains auteurs pensaient qu'il n'était pas possible d'obtenir réparation « sans l'emploi de moyens extérieurs de coercition »³. D'aucuns affirmaient encore avec véhémence :

Soyons surtout persuadés que les obligations que nous avons imposées à l'Allemagne ne sont pas trop lourdes pour elle [...]. Les Allemands chercheront à nous tromper et, quand nous les presserons de nos exigences, à agiter devant nos yeux, comme ils le font depuis un an, le spectre de l'anarchie et de la banqueroute⁴.

Par ailleurs, les savants français allaient développer l'idée qui consistait à imputer à leurs collègues allemands toute une partie de la responsabilité de la Grande Guerre. En ce sens, ils ont pu alléguer que « La responsabilité des savants allemands a paru engagée gravement. [...] L'autorité des Universités allemandes est à ce point centrale, le peuple allemand est si habitué à leur déléguer le soin de penser pour lui, qu'il retourne à présent contre elles sa déception et sa révolte. Il leur reproche de n'avoir pas préparé de dirigeants capables de discerner les mobiles profonds qui animent les autres peuples »⁵. De même, l'on peut lire que « de cette guerre les professeurs des Universités allemandes, particulièrement ceux de Strasbourg, portent une bonne part la responsabilité. La plupart d'entre eux se sont faits les champions acharnés du militarisme prussien ; ils ont réclamé pour l'Allemagne l'hégémonie et l'empire du monde ; ils ont applaudi à toutes les paroles d'orgueil de l'Empereur »⁶. D'autres ont encore pu stigmatiser, par exemple dans la « Leçon préliminaire aux cours de la Faculté des Lettres de Clermont-Ferrand », la « clameur collective » née de l'« audace » et du « poing tendu » des professeurs de

Strasbourg entendait inverser certaines des orientations que l'Université allemande avait données à ses enseignements juridiques. A cet égard, il faut rappeler que Laband avait, depuis Strasbourg, administré le principe de la pureté juridique au droit public de l'Empire allemand. Dès lors, cette conception méthodologique est celle qui avait prédominé dans les enseignements de la Faculté de droit de l'Université allemande. S'opposant à cette orientation, la Faculté de droit de la nouvelle Université française avait entendu donner un « développement très grand » aux « enseignements politiques et économiques auxquels l'Université allemande faisait une part très restreinte » (*ibid.*, p. 346).

¹ *Ibid.*, p. 320.

² J. Rivero, « Droit administratif français et droits administratifs étrangers », *Un siècle de droit comparé en France (1869-1969)*, Société de législation comparée, LGDJ, Paris, 1969, p. 203 et 204.

³ A. Michel, *Le régime fiscal de l'Allemagne contemporaine*, *op. cit.*, p. 328.

⁴ R. Boudon, *Les finances publiques de l'Allemagne*, *op. cit.*, p. 133-134.

⁵ C. Andler, « La Rénovation présente des Universités allemandes et des Universités françaises », *op. cit.*, p. 433.

⁶ C. Pfister, « La première année de la nouvelle université française de Strasbourg », *op. cit.*, p. 313.

l'Université de Berlin qui, durant l'été 1916, avaient adressé une mise en demeure¹ à leur gouvernement de poursuivre la guerre coûte que coûte².

Du côté allemand, Weber, après avoir récusé publiquement, notamment dans la *Frankfurter Zeitung*, les thèses alliées désignant la responsabilité exclusive de l'Allemagne, fut à son tour l'instigateur d'un *front du droit*. Ce mouvement rappelait, par la similitude de la démarche et de l'objectif, celui qui avait réuni les juristes français en 1914 hostiles aux thèses allemandes légitimant la Première Guerre mondiale. Au soutien de cette position, il avait créé à son domicile de Heidelberg, en février 1919, l'*Association pour une politique du droit* qui regroupait des scientifiques et hommes politiques allemands. Leur appel en vue de la création d'une commission neutre chargée de déterminer les origines du conflit resta vain. A partir de cet instant, les membres de ce front s'évertuèrent à dénoncer les réparations financières que les vainqueurs exigeaient en ce qu'elles n'étaient que la traduction de leur « avidité »³. Et puisque ce Traité, qui n'avait été rien d'autre que « la poursuite de la guerre au moyen d'armes politiques »⁴, participa à engendrer un nouveau conflit trois décennies plus tard, et que les événements liés à l'occupation de la France par l'Allemagne se reproduisirent avec les dramatiques conséquences que l'on sait, les scientifiques français ne « causèrent » plus avec leurs collègues allemands. D'autant que l'université française eut, comme cela avait déjà été le cas en 1914, son lot de mobilisés, de blessés, d'emprisonnés et de morts.

En ce qui concerne les Facultés de droit françaises, il suffit ici d'évoquer les noms de P.M. Gaudemet, de G. Vedel ou encore de B. Goldman. Le premier fut mobilisé en mars 1939 au 1^{er} régiment d'artillerie et demeura, après avoir été fait prisonnier, en captivité dans un « camp de prisonniers d'officiers » (*Offizier-Lager* ou Oflag). Le second passa également quatre ans en captivité dans un Oflag où il fut compagnon des Laubadère, Mathiot et Rivero. Ces juristes rejoignirent le rang de « ces milliers de jeunes hommes [qui] se virent ainsi voler les meilleures années de leur vie par une captivité inutile, stérile et scandaleuse »⁵. Ils ne furent pas les seuls à connaître les inquiétudes de la guerre. L'on pourrait encore citer l'engagement patriotique de Goldman qui, après avoir quitté sa Roumanie natale pour venir en France, décida en 1939 de revêtir l'uniforme d'officier français⁶.

Tandis que l'on avait pu penser, un temps, que la génération suivant la Première Guerre mondiale rétablirait des relations scientifiques avec leurs collègues allemands, la Seconde Guerre mondiale finit par emporter dans la tourmente la perspective de la reprise de la coopération entre les savants des deux pays. Et cela alors même que certains des publicistes et financiers français qui avaient étudié et enseigné dans leur camp de prisonniers en Allemagne étaient aussi devenus de grands connaisseurs du droit germanique. Il en allait ainsi de P.M. Gaudemet qui avait préparé en captivité sa thèse sur le régime de la fonction publique en droit allemand. En définitive, la rupture fut telle que depuis qu'elle s'est produite les juristes français ne sont pas parvenus à renouer avec leurs collègues d'outre-Rhin les relations d'antan⁷.

¹ Voir le *Journal des Débats*, 29 juillet 1916, p. 4.

² A. Audollent, « L'action intellectuelle de l'Allemagne et de la France pendant la guerre », *op. cit.*, 1917, p. 86.

³ G. Krumeich, « Le traité de Versailles vu d'Allemagne », *op. cit.*, p. 20.

⁴ *Ibid.*, p. 21.

⁵ J. Robert, « Georges Vedel/Mon maître et mon ami », *RDP*, 2002, p. 577.

⁶ R. Perrot, « Portrait d'un ami », *L'actualité de la pensée de Berthold Goldman* (P. Fouchard et L. Vogel dir.), Ed. Panthéon-Assas, 2004, p. 11. Dans l'article qu'il consacre dans le même ouvrage à son collègue (« Berthold Goldman, toujours vivant », *ibid.*, p. 15), J.D. Bredin explique que Goldman, après avoir été incorporé au 41^e régiment d'infanterie, était affecté à Lyon lorsque les troupes allemandes s'en emparèrent en juin 1940.

⁷ D'autant qu'à l'occasion de ces épisodes belliqueux l'enseignement de la langue allemande dans les collèges et lycées français a assez nettement décliné au profit, surtout, de l'anglais, et aussi de l'espagnol et de l'italien. Voir sur ce point l'étude fort documentée de P. Levy, « Les incidences des guerres sur l'enseignement des lettres vivantes », *Revue universitaire*, n° 3, mai-juin 1947, p. 129-140. Si ce déclin s'observe très largement au niveau national, l'auteur ajoute qu'il est particulièrement significatif de le vérifier au sein de l'Académie de Paris entre la période comprise entre 1911 et 1941. Ainsi, alors qu'en 1911, il apparaissait que 60,3 % des lycéens parisiens étudiaient l'allemand, 37,4 % l'anglais, 1,7 % l'espagnol et 0,5 % l'italien, voilà qu'ils étaient désormais, en 1941, 38 % à étudier l'allemand (soit une baisse de 22,3 points), 55,6 % l'anglais (soit une augmentation de 18,2 points), 4,9 % l'espagnol (soit une croissance de 3,2 points) et 1,6 % l'italien (soit une hausse de 1,1 point). Ajoutons qu'à plus long terme, le déclin de l'enseignement scolaire de l'allemand a principalement profité à l'espagnol. Analysant ces données statistiques, P. Levy les expliquait par trois causes : « causes politiques ou patriotiques, causes économiques et causes pédagogiques ». Concernant les premières, l'auteur, alors professeur de physique au Lycée St-

En effet, on aurait pu raisonnablement penser que la création de la République Fédérale d'Allemagne en 1949 et la construction européenne auraient permis de rétablir de fécondes relations scientifiques. Or, depuis lors, les juristes français n'ont guère dépassé le stade des monographies, et les traductions se sont faites de plus en plus rares¹, même si un certain regain d'intérêt pour la science juridique allemande, en particulier pour sa théorie générale du droit et de l'Etat, ou encore pour son droit politique, peut s'apprécier depuis quelques années.

En définitive, non seulement le nouveau droit fiscal allemand fut magistralement ignoré par la doctrine française, mais, en outre, elle n'a pas échappé à cet antagonisme intellectuel entre les scientifiques français et allemands. En droit fiscal, l'on se rend effectivement compte de la persistance de ce fond de rivalité en lisant le commentaire par lequel Chlepner présentait la *RAO* aux lecteurs français. Il avait averti que « rédigée avec la minutie et le pédantisme propres aux Allemands la *Reichsabgabenordnung* contient une foule de dispositions qui, dans d'autres pays, font l'objet de règlement d'administration ou pour lesquelles on s'en rapporte au bon sens des fonctionnaires »².

L'hostilité intellectuelle aux innovations scientifiques venues d'Allemagne s'est manifestée soit par une attitude d'étanchéité qui a conduit la plupart des fiscalistes français à totalement ignorer le régime juridique des impôts allemands, alors qu'ils auraient pu en avoir une assez bonne connaissance, soit à prononcer des jugements lapidaires aux termes desquels ils déclaraient, pour justifier le peu d'intérêt qu'ils accordaient à la *RAO* qu'elle « est un document synthétique, s'exprimant par formules abstraites, posant des principes généraux délibérément imprécis et déléguant aux fonctionnaires une autorité presque illimitée »³. Cette opinion énoncée en 1946 rejoint, bien qu'elle dise en quelque sorte l'inverse, celle de Chlepner dont on a vu qu'il reprochait à la *RAO* d'avoir codifié trop minutieusement les activités des fonctionnaires. Elles donnent la mesure de la manière dont les Français ont été décontenancés par l'esprit d'abstraction et de systématisation juridique des juristes-fiscalistes allemands et de ceux qui dans la totalité des pays de tradition romano-germanique les imitent depuis lors. Or, il est généralement admis que la science juridique demeure incomplète lorsqu'elle ne cultive plus le droit comparé.

Au fond, l'on pourrait dire que la doctrine fiscale a renoué avec cet écueil jadis stigmatisé par Seligman lorsqu'il dénonçait le fait que les auteurs français avaient contracté « la malheureuse habitude de discuter béatement leurs sujets sans se préoccuper des conceptions les plus récentes qui se formulaient dans d'autres pays. Il s'ensuit que même les œuvres les plus accréditées sur l'impôt ne donnent au lecteur que le point de vue français, et non pas le point de vue plus large scientifique ou

Louis, soulignait les avoir combattues assez tôt. Elles pouvaient se résumer par cette formule – énoncée par A. Pinloche – qu'à l'occasion de ces guerres l'Allemand passait « un bien vilain quart d'heure » par ce syllogisme répandu dans le public : « Tout ce qui est *boche* est mauvais, or l'Allemand est *boche*, donc l'Allemand est mauvais : supprimons-le » (cf. A. Pinloche, « Faut-il supprimer l'Allemand ? », *Revue de l'enseignement des Langues vivantes*, août-sept. 1916 ; et, du même auteur, « La crise de l'Allemand », *Revue de l'enseignement des Langues vivantes*, janvier 1930). En effet, l'évolution des chiffres concernant l'enseignement de l'allemand depuis la Première Guerre mondiale révèle, reprenait P. Levy, *op. cit.*, p. 139, cet « entraînement sentimental » vers les langues "alliées" au dépens des langues "ennemies" [à savoir l'allemand et l'italien]. Les deuxièmes causes sont liées à l'inversion des échanges économiques au profit des pays anglo-saxons et aux dépens de l'Allemagne et à la présence sur le sol français de troupes anglophones qui, amenant de nouveaux types de clients, ont par là même fait naître de nouveaux besoins linguistiques. Quant aux causes d'ordre pédagogique l'auteur livrait l'explication suivante (*op. cit.*, p. 139-140) : « Toutes les guerres entraînent, par la force des choses, un relâchement de la discipline du travail ; elles imposent des facilités d'études et d'examen auxquelles les élèves prennent rapidement goût. Quand les causes, qui justifiaient le relâchement ont cessé d'être valables, le pli persiste. Le "moindre effort" est en quelque sorte un droit acquis. Or, à tort ou à raison, l'allemand a la réputation d'être difficile, l'anglais, et plus encore l'espagnol et l'italien, celle d'être faciles. On espère s'en tirer plus aisément, au baccalauréat et aux grands concours, avec des langues d'une construction grammaticale plus simple, au vocabulaire plus proche du français. Cela suffit pour convaincre la "clientèle", et les parents, depuis longtemps acquis eux-mêmes au principe du moindre effort, n'ont qu'à acquiescer au choix de leurs enfants. [...] La haine de l'allemand persiste, dans certains milieux, plus violente que jamais ; la puissance économique, voire le rayonnement scientifique de l'Allemagne, semblent compromis pour longtemps ; les élèves ont pris durant ces années le goût de la facilité. Résultat : effectifs pléthoriques en anglais, classes d'espagnol de plus en plus nombreuses, classes d'allemand quelque fois vraiment squelettiques, comme cette Sixième de l'annexe d'un lycée parisien qui compte *trois* élèves d'allemand ! Des trois élèves d'aujourd'hui, que restera-t-il dans six ans, en Première ? ».

¹ M. Fromont et A. Rieg, *Introduction au droit allemand*, I, *op. cit.*, p. 8.

² B.S. Chlepner, « Le nouveau régime fiscal de l'Allemagne », II, n° 2, *op. cit.*, p. 286.

³ L. Formery, *Les impôts en France*, PUF, 1946, tome I, p. 92.

comparatif »¹.

N'étant ni comparative, ni abstraite ou conceptuelle, certains ont pu même dire que la différence entre les littératures juridiques allemande et française est si marquante que l'on pourrait davantage parler d'une *doctrine juridique française* – plutôt que d'une « science juridique française » – et d'une *science juridique allemande* « tant l'expression de "science juridique" ou "science du droit" avec son pathos constructiviste, semble être rebelle aux esprits français »².

Ce faisant, le phénomène du « repli hexagonal des fiscalistes universitaires français »³ accompagne celui de l'évolution de la doctrine vers l'« utilitarisme » et le « technicisme »⁴. Dans ce cadre, la poursuite de la systématisation des principes généraux du droit fiscal disparaît devant un genre doctrinal d'une dimension plus modeste – les commentaires de jurisprudence et les notes d'arrêt dont on a pu dire qu'elles manifestent « le degré zéro de l'écriture juridique »⁵ – renvoyant l'image d'une « doctrine distante » qui est plutôt « un lointain spectateur qu'un véritable acteur »⁶. A cet égard, la rareté continue de la production doctrinale française en droit fiscal comparé accompagne, sinon entretient, un manque d'inventivité doctrinale empêchant de porter un regard plus élevé sur le droit fiscal.

Renaud BOURGET,
Maître de conférences en droit public,
Ecole de droit de la Sorbonne – Université Paris 1

¹ E.R.A. Seligman, *Essais sur l'impôt*, tome II, trad. fr. de la 8^e éd. américaine par L. Suret, V. Giard & E. Brière, 1914, p. 361.

² O. Beaud et E.V. Heyen, *Eine deutsch-französische Rechtswissenschaft? Une science juridique franco-allemande?*, *op. cit.*, p. 8. Commentant les caractéristiques de la science juridique allemande, M. Fromont et A. Rieg, *Introduction au droit allemand*, I, *op. cit.*, p. 206 et 207, ont très justement relevé que « du point de vue du fond, la doctrine d'outre-Rhin se caractérise par sa prédilection pour l'abstraction. L'esprit juridique allemand se complait dans les idées et les constructions abstraites, et souvent on a l'impression que la "profondeur" d'une pensée se mesure au degré d'abstraction. [...] Cette attirance vers l'abstraction donne souvent aux œuvres doctrinales allemandes un aspect peu séduisant, d'où la clarté et l'élégance de présentation, si chères aux juristes français, sont bannies. Mais, à la doctrine d'outre-Rhin, ces qualités purement formelles paraissent secondaires à côté de l'érudition et du sérieux (*Gründlichkeit*) des raisonnements ». A l'origine de cette tendance doctrinale, se trouve notamment, soulignent M. Fromont et A. Rieg (*ibid.*, p. 206), la conception allemande des études juridiques, qui fait « à la présentation et à la discussion des divers systèmes théoriques une place plus grande qu'à l'examen du droit positif proprement dit ».

³ P. Beltrame, « La place du droit comparé dans la doctrine fiscale française », *La doctrine fiscale, Revue de Droit Fiscal*, 15 juin 2006, p. 1181.

⁴ *Ibid.*, p. 1181 et 1184.

⁵ J.J. Bienvenu, « Remarques sur quelques tendances de la doctrine contemporaine en droit administratif », *Droits, Revue française de théorie, de philosophie et de culture juridique*, I, 1985, p. 156.

⁶ G. Tournié, « L'influence de la doctrine fiscale dans la première moitié du XX^e siècle », *La doctrine fiscale, ibid.*, p. 1138.