

Taxation des héritages, égalité et valeurs familiales

Marie Bastin, Axel Gosseries

DANS **RAISONS POLITIQUES** 2023/4 (N° 92), PAGES 15 À 25

ÉDITIONS **PRESSES DE SCIENCES PO**

ISSN 1291-1941

ISBN 9782724640359

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://www.cairn.info/revue-raisons-politiques-2023-4-page-15.htm>



CAIRN.INFO
MATIÈRES À RÉFLEXION

Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...

Flashez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Presses de Sciences Po.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

Taxation des héritages, égalité et valeurs familiales

Plus d'un siècle après son introduction dans divers pays européens ainsi qu'en Amérique du Nord, l'imposition progressive des héritages marque aujourd'hui un recul certain¹. Plusieurs États ont tout simplement aboli cette taxation des héritages². Dans ceux où elle reste en vigueur, la recette fiscale dépasse rarement 1 % des recettes fiscales totales³. Pourtant, ceci n'est pas dû au caractère réduit des flux d'héritage. Au contraire, un auteur comme Thomas Piketty a montré que la part de la richesse héritée dans la richesse totale détenue par les citoyens des démocraties européennes et nord-américaines est revenue à des niveaux proches de ceux du 19^e siècle, et ce après avoir fortement baissé pendant les deux premiers tiers du 20^e siècle⁴.

Ce déclin de la fiscalité sur les héritages s'accompagne d'une forte impopularité de cet impôt⁵. De façon particulièrement surprenante, les enquêtes montrent que cette impopularité s'étend même aux personnes dont la situation socio-économique est telle qu'elles en seraient les bénéficiaires nettes. Dans le même temps, d'autres défendent sans ambiguïté une telle imposition. C'est le cas par exemple de deux rapports de 2021, rendus respectivement par l'OCDE et le Conseil d'analyse économique⁶.

Le caractère controversé de la taxation des héritages fait de cette dernière un objet d'étude idéal pour les sciences sociales. Il invite à comprendre les attitudes envers cette politique, ainsi que ses effets possibles⁷. Il encourage aussi les philosophes et les théoriciens normatifs du politique à revisiter les justifications possibles de l'imposition des héritages. Sujet très débattu au 19^e

1. L'impôt sur l'héritage est devenu progressif dans ces pays à la toute fin du 19^e siècle et au début du 20^e (en 1901 pour la France, en 1902 pour l'Allemagne, par exemple).

2. Citons par exemple le Portugal, la Suède, la Norvège et la République Tchèque.

3. Sauf en Europe, en France et en Belgique, où elle représente encore moins de 2 % des recettes fiscales totales (voir André Masson, *Chronique d'un impôt sur l'héritage en perdition. Pourquoi et comment le sauver*, Paris, PUF, 2023, p. 13).

4. Voir Thomas Piketty, *Le Capital au 21^e siècle*, Paris, Seuil, 2013.

5. Pour la France, voir Pauline Grégoire-Marchand, « La fiscalité des héritages. Connaissances et opinions des Français », *Document de travail de France Stratégie*, n° 2, 2018 et Michel Forsé, Alexandra Frénod, Caroline Guibet Lafaye et Maxime Parodi, « Pourquoi les inégalités de patrimoine sont-elles mieux tolérées que d'autres ? », *Revue de l'OFCE*, vol. 2, n° 156, 2018, p. 97-12.

6. Voir OCDE, « Inheritance Taxation in OECD Countries », *OECD Tax Policy Studies*, n° 28, 2021 ; Clément Dherbécourt, Camille Landais, Gabrielle Fack et Stefanie Stantcheva, « Repenser l'héritage », *Les notes du Conseil d'Analyse Économique*, n° 69, 2021.

7. Parmi les travaux récents, voir Jens Beckert, *Inherited Wealth*, trad. angl. Thomas Dunlap, Princeton/Oxford, Princeton University Press, 2008 ; Nicolas Frémeaux, *Les nouveaux héritiers*, Paris, Seuil, 2018 ; André Masson, *Chronique d'un impôt sur l'héritage en perdition...*, op. cit.

siècle⁸, la taxation des héritages a été laissée un peu plus de côté par les philosophes politiques contemporains, qui en font rarement un objet central de leurs réflexions⁹.

Un certain nombre de philosophes politiques pensent cependant que la taxation des héritages pose des questions normatives d'une importance suffisante pour justifier une évaluation à part entière¹⁰. Ils s'interrogent sur sa relation à la justice. Plusieurs familles d'arguments peuvent être identifiées à cet égard. Il y a évidemment la préoccupation égalitariste. Elle motive une grande part de la littérature soulignant la contribution de la taxation des héritages à la réduction des inégalités. Mais il y en a d'autres aussi. Mentionnons ici deux autres angles, l'un qui donne un rôle important au statut patrimonial des ressources externes – en particulier chez les libertariens – et l'autre qui insiste sur les gains d'efficacité associés à la taxe.

Tout d'abord, soulignons qu'il existe diverses manières pour les libertariens d'avoir recours au concept de propriété. Ceci conduit à diverses positions sur la taxation des héritages, liées notamment au statut des ressources externes. Les libertariens, qu'ils soient de gauche ou de droite, accordent une importance centrale à la propriété de soi, ce qui implique jusqu'à un certain point la propriété sur les fruits de notre travail. En conséquence, dans la mesure où il porte sur ces derniers, le droit de léguer est supposé être garanti¹¹. On sait cependant que notre travail mobilise des ressources externes à notre corps, qu'il s'agisse d'espace, des matières premières ou de technologie. Le statut de ces dernières est donc déterminant lui aussi. Pour les libertariens de droite, l'appropriation des ressources externes peut s'opérer sur la base d'un principe « premier arrivé, premier servi », ce qui reflète leur statut initial de *res nullius*. Ceci contraste avec la position des libertariens de gauche qui assignent généralement un statut de ressource initialement commune aux biens externes¹². Une taxation des héritages peut alors être conçue dans ce dernier cas comme une manière de compenser en valeur monétaire la privation imposée à chacune et chacun d'entre nous – comme co-propriétaires initiaux du patrimoine naturel et culturel hérité du passé – par le système d'appropriation privée sur lequel

8. Voir par exemple Eugenio Rignano, *Pour une réforme socialiste du droit successoral*, trad. fr. Georges Bourgin, Paris, F. Rieder et Cie, 1930 [1920] ; John Stuart Mill, *Principes d'économie politique*, trad. fr. Hippolyte Dussard et Jean-Gustave Courcelle Seneuil, livre II, chap. 2, §3-4, Paris, Guillaumin, 1861 [1848], p. 248-265.

9. Par exemple John Rawls ne consacre que quelques lignes à l'héritage, même si les idées qu'il aborde sont cruciales (*Théorie de la justice*, trad. fr. Catherine Audard, Paris, Seuil, 1997, p. 317-318).

10. Voir John Cunliffe et Guido Erreygers (dir.), *Inherited Wealth, Justice and Equality*, Abingdon, Routledge, 2013 ; Daniel Halliday, *The Inheritance of Wealth: Justice, Equality, and the Right to Bequeath*, Oxford, Oxford University Press, 2018 ; Hans-Christoph Schmidt am Busch, Daniel Halliday, Thomas Gutman (dir.), *Inheritance and the Right to Bequeath: Legal and Philosophical Perspectives*, Abingdon/New-York, Routledge, 2023.

11. Voir Robert Nozick, *Anarchie, État et Utopie*, trad. fr. Évelyne d'Auzac de Lamartine et Pierre-Emmanuel Dautat, Paris, PUF, chap. 7, 2016 [1974].

12. Voir Peter Vallentyne et Hillel Steiner (dir.), *Left-Libertarianism and Its Critics: The Contemporary Debates*, Houndmills, Palgrave, 2000 ; Axel Gosseries, « Libertarisme de gauche et hobbesianisme de gauche », *Raisons politiques*, n° 23, 2006, p. 47-67.

reposent nos sociétés¹³. Il serait même possible de justifier sur une telle base une abolition pure et simple de l'héritage individuel¹⁴.

Ensuite, à côté de ces arguments de propriété, souvent mobilisés par les libertariens, il y a aussi une série importante de considérations liées aux questions d'efficacité et aux effets d'incitation et de désincitation de l'imposition des successions sur l'épargne, l'accumulation de capital, l'investissement et le travail¹⁵. Alors que d'aucuns critiquent la fiscalité des héritages parce qu'elle affaiblirait l'accumulation de capital en décourageant le travail et l'épargne, d'autres défendent un tel impôt en soulignant qu'il permettrait une allocation plus productive du capital au profit de mains productives plutôt que de celles d'héritiers oisifs. De tels arguments peuvent être mobilisés de diverses manières. Alors que pour les libertariens, les préoccupations sont formulées d'abord en termes de propriété (et de liberté), et ce de manière au moins partiellement indépendante de considérations d'efficacité, les incitants jouent un rôle important pour d'autres approches qui accordent une place plus centrale à l'efficacité. C'est le cas bien sûr de l'utilitarisme dans la mesure où il vise une maximisation de la somme du bien-être¹⁶. Cependant, la plupart des égalitaristes – entendus au sens large comme incluant les prioritaristes à la Gini ou les égalitaristes leximiniens – ne sont pas non plus indifférents aux considérations d'incitation, même s'ils les mobilisent différemment¹⁷. Ainsi, le degré auquel l'imposition des héritages est susceptible de promouvoir ou de freiner l'accomplissement des objectifs de telles approches égalitaristes sensibles à l'efficacité est essentiel.

13. Historiquement, ce dispositif a été présenté par Thomas Paine (« Agrarian Justice », in Michael Foot et Isaac Kramnick (dir.), *Thomas Paine Reader*, Londres, Penguin Books, 1987).

14. Voir Michael Otsuka, *Libertarianism Without Inequality*, Oxford, Clarendon Press, 2003, pp. 11-40.

15. Pour des travaux empiriques sur l'impact de la fiscalité des successions sur les comportements individuels, voir par exemple Jonathan Goupille-Lebret et José Infante, « Behavioral Responses to Inheritance Tax: Evidence from Notches in France », *Journal of Public Economics*, vol. 168, 2018, p. 21-34 ; Ulrich Glogowsky, « Behavioral Responses to Inheritance and Gift Taxation: Evidence from Germany », *Journal of Public Economics*, vol. 193, 2021, disponible en ligne, consulté le 19 octobre 2023 (<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2020.104309>). La plupart des travaux montrent un effet limité de l'imposition des successions sur le choix des donateurs d'épargner et de travailler.

16. On trouve des arguments sensibles aux incitants chez les utilitaristes classiques, comme Adam Smith, qui insiste sur le fait que les effets de la fiscalité sur le travail productif et improdactif doivent être pris en compte dans la conception de l'impôt sur les successions (*Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, trad. fr. Germain Garnier, Osnabrück, Otto Zeller, t. 6, Livre 5, chap. II, partie II, suppl. aux articles I et II, 1966 [1776], p. 550-551). À l'époque contemporaine, voir par exemple les travaux d'économie du bien-être tels que ceux de Gordon Tullock sur les dangers d'une taxation à 100 % des successions (« Inheritance Justified », *The Journal of Law and Economics*, vol. 14, n° 2, octobre 1971, p. 465-474). La littérature sur l'imposition optimale des successions prend également en compte les effets de l'imposition sur les comportements individuels dans une fonction utilitariste combinant les exigences d'efficacité et d'équité (voir par exemple Thomas Piketty et Emmanuel Saez, « A Theory of Optimal Inheritance Taxation », *Econometrica*, vol. 81, n° 5, 2013, p. 1851-1886).

17. Voir l'analyse de David D. Duff sur la nécessité de prendre au sérieux les objections économiques à l'imposition des successions à partir d'un point de vue libéral et égalitaire (« Taxing Inherited Wealth: A Philosophical Argument », *Canadian Journal of Law & Jurisprudence*, vol. 6, n° 1, 1993, p. 33-37).

Parmi les égalitaristes, plusieurs travaux consacrés à la taxation des héritages sous l'angle de la philosophie politique mobilisent une conception de l'égalité de type rawlsien¹⁸. Outre une approche par le biais du maximin/leximin que nous venons d'évoquer, un des arguments clef souligne que la taxation des héritages menace l'égalité équitable des chances et la juste valeur des libertés politiques. Comme l'explique par exemple D.W. Haslett, « la richesse est une opportunité et l'héritage la distribue de manière très inégale¹⁹ ». La richesse est une opportunité car elle accroît notre capacité à réaliser nos plans de vie²⁰. Comme le souligne l'économiste Nicolas Frémeaux, « le retour de l'héritage est tel qu'il est de plus en plus difficile, pour un individu sans patrimoine familial, de faire partie des plus riches en comptant sur son seul revenu du travail²¹ ». Sur la base d'une analyse des effets injustes de l'héritage sur l'égalité des chances, il est possible de tirer des implications quant au caractère plus ou moins juste de divers mécanismes fiscaux applicables à l'héritage. Du côté des auteurs de legs, une taxation fortement progressive alimentant un fonds social de succession a été défendue²². Du côté des bénéficiaires de legs, un quota de successions cumulées au cours de la vie a été justifié. Il s'agirait de plafonner le montant de dons et legs que toute personne aurait droit de recevoir sur l'ensemble de sa vie, l'État ayant le droit de mettre en vente au plus offrant les biens qui conduiraient à un dépassement de ce plafond²³. De même, a également été défendue l'idée d'un impôt sur les successions cumulées au cours de la vie, à savoir un impôt progressif sur les legs et dons entre vifs accumulés par une personne au fil de sa vie²⁴.

Pour les égalitaristes moins rawlsiens, une des choses qui importe, du point de vue de la justice est la distinction, moins centrale chez Rawls, entre choix et circonstance. Il s'agit d'identifier une série de situations où les personnes doivent être tenues pour responsables des conséquences de leurs actes, ouvrant la possibilité d'inégalités justes²⁵. Ce type de métrique de la justice – sensible à la responsabilité – peut, elle aussi, soutenir des positions très radicales (s'approchant d'une taxation à 100 %), s'appuyant sur le fait que la grande majorité des inégalités liées à l'héritage sont le fruit de la chance brute²⁶.

18. Voir par exemple Michael B. Levy, « Liberal Equality and Inherited Wealth », *Political Theory*, vol. 11, n° 4, 1983, p. 545-564 ; D. W. Haslett, « Is Inheritance Justified? », *Philosophy & Public Affairs*, vol. 15, n° 2, 1986, p. 122-155 ; David D. Duff, « Taxing Inherited Wealth... », art. cité ; Stuart White, « Moral Objections to Inheritance Tax », in Martin O'Neill and Shepley Orr (dir.), *Taxation: Philosophical Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, 2018, p. 167-184.

19. D. W. Haslett, « Is Inheritance Justified? », art. cité, p. 130 (notre traduction).

20. Un exemple est le rôle joué par l'héritage dans l'accès à la propriété immobilière (Luc Arrondel, Bertrand Garbinti et André Masson, « Inégalités de patrimoine entre générations : les donations aident-elles les jeunes à s'installer ? », *Économie et statistique*, vol. 472-473, 2014, p. 65-100).

21. Nicolas Frémeaux, *Les nouveaux héritiers*, op. cit., p. 34.

22. Michael B. Levy, « Liberal Equality and Inherited Wealth », art. cité.

23. D. W. Haslett, « Is Inheritance Justified? », art. cité.

24. David D. Duff, « Taxing Inherited Wealth... », art. cité.

25. Pour une présentation générale, voir Kasper Lippert-Rasmussen, *Luck Egalitarianism*, Londres, Bloomsbury Academic, 2016.

26. Nicholas Barry, « Luck Egalitarianism and Inherited Wealth », *Law, Ethics and Philosophy*, n° 8, 2020, p. 42-57 ; Hugh Lazenby, « One Kiss Too Many? Giving, Luck Egalitarianism and Other-affecting Choice », *The Journal of Political Philosophy*, vol. 18, n° 3, 2010, p. 271-286.

Une façon spécifique d'intégrer l'importance du choix individuel et de la responsabilité au sein de l'approche de l'égalité des opportunités a été proposée par Ronald Dworkin²⁷. Elle vise à offrir une approche libérale de l'égalité qui fasse droit aux différences de conception de la vie bonne entre les personnes. Pour donner corps à cette idée, Dworkin défend notamment l'idée selon laquelle une distribution de ressources est juste si personne n'envie le panier de ressources acquis par autrui à l'issue d'une enchère hypothétique à laquelle chacun aurait participé, muni d'un pouvoir d'achat initial égal (test hypothétique de non-envie). Sur une telle base, Dworkin défend une taxe sur les dons et legs afin d'assurer les individus « contre le dommage distinct consistant à occuper le niveau inférieur au sein d'un système de classe²⁸ ». La recette d'un tel impôt doit être utilisée en vue d'accroître la mobilité sociale²⁹.

À rebours – ou en complément – de la tendance à penser la justice en termes de redistribution matérielle au profit de ceux qui subissent une malchance non méritée, d'autres approches insistent aussi sur l'idée selon laquelle ce qui est primordial est plutôt la possibilité pour les individus de s'inscrire dans des relations égalitaires. Ces dernières sont caractérisées par l'absence de domination, d'exploitation, de marginalisation, d'humiliation ou de violence envers autrui³⁰. Daniel Halliday par exemple a tiré argument du fait que la répétition au fil des générations de transmissions par héritage contribue à la ségrégation économique, c'est-à-dire à la pérennisation d'une société dans laquelle les perspectives d'avenir des personnes dépendent d'abord de la richesse du groupe auquel elles appartiennent³¹. Combinant un égalitarisme relationnel avec une métrique sensible à la responsabilité, Halliday pointe une source spécifique d'injustice, l'héritage étant injuste dans la mesure où « il permet à certaines personnes de bénéficier d'un avantage provenant d'une chance brute d'un type spécifique, à savoir celui d'appartenir à un groupe particulier³² ». Ceci le conduit à une proposition fiscale inspirée du théoricien italien Eugenio Rignano, selon laquelle la richesse devrait être taxée de façon croissante au fur et à mesure des retransmissions dont elle fait l'objet. Parmi les biens dont nous héritons, ceux qui le sont pour la première fois sont ainsi taxés moins fortement que ceux déjà hérités par nos parents de leurs propres parents³³.

27. Ronald Dworkin, « What is Equality? Part 2: Equality of Resources », *Philosophy & Public Affairs*, vol. 10, n° 4, 1981, p. 283-345.

28. Ronald Dworkin, *Sovereign Virtue: The Theory and Practice of Equality*, Cambridge, Harvard University Press, 2000, p. 348 (notre traduction).

29. Critiquant Ronald Dworkin, Matthew Clayton estime que l'héritage crée également un désavantage absolu et qu'il n'est donc pas satisfaisant de limiter l'utilisation de sa taxation à la mobilité sociale. (« Equal Inheritance: An Anti-Perfectionist View », in Guido Erreygers et John Cunliffe (dir.), *Inherited Wealth, Justice and Equality*, Londres, Routledge, 2013). De plus, augmenter la mobilité sociale et réduire les inégalités sociales sont des choses différentes (Adam Swift, « Would Perfect Mobility be Perfect? », *European Sociological Review*, vol. 20, n° 1, 2004, p. 1-11).

30. Elizabeth S. Anderson, « What Is the Point of Equality? », *Ethics*, vol. 109, n° 2, 1999, p. 287-337.

31. Daniel Halliday, *The Inheritance of Wealth...*, *op. cit.*, chap. 5 (notre traduction).

32. *Ibid.*, p. 152.

33. Eugenio Rignano, *Pour une réforme socialiste du droit successoral*, *op. cit.* Voir aussi Guido Erreygers et Giovanni Di Bartolomeo, « The Debates on Eugenio Rignano's Inheritance Tax Proposals », *History of Political Economy*, vol. 39, n° 4, 2007, p. 605-638.

Les justifications morales de l'imposition des héritages présentées ci-dessus s'appuient toutes sur une préoccupation pour l'égalité, même si le sens exact de cette dernière peut varier. Nous nous référerons à cette position par l'expression « taxation *pour l'égalité* ». Une des objections les plus courantes à l'imposition des héritages est cependant qu'elle menacerait les valeurs liées à la famille. Nous rassemblerons les diverses formes de cette objection sous l'expression « taxation *contre la famille* ». Dans le présent volume, Paul Bou-Habib et Serena Olsaretti la formulent en disant que nous devons préserver une certaine place pour « l'aspiration à avantager nos propres enfants ». Pour Alejandro Berrotarán, il y aurait des « devoirs familiaux spéciaux » fondant le droit d'hériter. Catarina Neves souligne quant à elle que « l'héritage est souvent associé à des valeurs que nous attribuons aux relations familiales, telles que l'amour ou l'affection ». Et Marie Bastin examine l'idée selon laquelle « l'héritage est un moyen de réaliser l'amour parental ».

Les études portant sur l'impopularité de l'imposition des héritages soulignent l'importance de l'objection familialiste³⁴. Une enquête française de 2018 pointe ainsi le fait que « plus un individu déclare accorder de l'importance à sa famille, plus il est opposé à une taxation élevée des donations et héritages, même si son revenu et ses chances d'hériter ou de transmettre semblent faibles³⁵ ». La place et le rôle de l'héritage dans les dynamiques familiales est un objet d'étude connu des sciences sociales³⁶. Il appartient cependant à la théorie normative d'examiner de plus près la nature des inquiétudes qui motivent les objections familialistes à la taxation des héritages. Quels arguments normatifs sommes-nous en droit d'en déduire pour objecter à la taxation des héritages en général, ou à certaines de ses modalités en particulier ?

Selon ce qu'on pourrait qualifier de « familialisme fort », la valeur de la famille devrait prévaloir sur celle de ses membres, la famille – plutôt que l'individu –

34. Dans le cas de la France, une enquête menée en 2018 estime que le « discours familialiste » pour lequel « les solidarités familiales priment sur le reste » représente 29 des 70 entretiens (Michel Forsé, Alexandra Frénod, Caroline Guibet Lafaye et Maxime Parodi, « Pourquoi les inégalités de patrimoine sont-elles mieux tolérées que d'autres ? », *Revue de l'OFCE*, vol. 2, n° 156, 2018, p. 114). Dans leur étude comparative de la relation entre le comportement en matière de droits de succession et l'adhésion aux principes normatifs en Autriche et en Allemagne, Jennifer Anna Stark et Erich Kirchler écrivent : « les personnes qui adhèrent au principe de la famille font moins confiance à l'État et affichent des niveaux inférieurs de moralité/respect général de l'impôt » (« Inheritance tax Compliance: Earmarking with Normative Value Principles », *International Journal of Sociology and Social Policy*, vol. 37, n° 7-8, 2017, p. 462, notre traduction).

35. Pauline Grégoire-Marchand, « La fiscalité des héritages. Connaissances et opinions des Français », *Document de travail de France Stratégie*, n° 2, 2018, p. 22. Ce résultat provient d'une étude de corrélation entre deux réponses demandées aux personnes interrogées : l'une sur le niveau souhaité de taxation des donations et des héritages, l'autre sur le niveau d'importance accordé à la famille.

36. En sociologie, la transmission du patrimoine au sein des familles fait l'objet d'une attention nouvelle (Céline Bessière et Sibylle Gollac, *Le genre du capital. Comment la famille reproduit les inégalités*, Paris, La Découverte, 2020). En économie voir, par exemple, Nicolas Frémeaux et Marion Leturcq, « Individualisation du patrimoine au sein des couples : quels enjeux pour la fiscalité ? », *Revue de l'OFCE*, vol. 1, n° 161, 2019, p. 145-175.

constituant l'unité morale de référence³⁷. Selon une telle vision, la taxation des héritages deviendrait plus difficile à justifier, vue l'absence de transfert, les biens restant détenus par l'entité considérée comme la référence – la famille. Selon un familialisme plus modéré, l'individu au sens ordinaire resterait l'unité morale de référence. Dans ce cas, l'accent pourrait être mis par exemple sur la liberté d'association et de former des familles en vue de contester une taxation forte des héritages. La famille serait traitée comme d'autres associations privées et reconnue comme ayant une vie interne qui devrait être partiellement immunisée de l'application de certains principes de justice³⁸. Pourtant, un tel familialisme modéré pourrait manquer une dimension importante de l'héritage : la vie familiale peut être vue comme constitutive de la vie personnelle, et dans cette mesure, ne peut être assimilée à d'autres associations privées telles que les universités ou les Églises³⁹. Dès lors, la richesse héritée ne devrait sans doute pas être considérée de la même manière que les autres objets de propriété individuelle. Et la taxation des héritages ne devrait pas être réduite à une forme de taxation d'une source de richesse de même nature que n'importe quelle autre source.

Répondre sérieusement aux objections familialistes à l'égard de l'imposition des héritages exige de théoriser les conceptions morales pertinentes de la famille qui prennent en compte l'importance et la spécificité de la richesse familiale héritée, tout en accordant une importance certaine aux préoccupations pour l'égalité. Il existe quelques travaux qui prennent pour point de départ une réflexion sur la famille pour aborder la taxation des héritages⁴⁰. La plupart des théoriciens de l'égalité qui discutent la taxation des héritages n'abordent pas nécessairement la question de la famille de façon centrale ou celle des valeurs familiales de manière totalement explicite. Par exemple, ils acceptent souvent une exception pour les enfants dépendants, ou pour les entreprises familiales, sans être totalement explicites sur les valeurs justifiant ce type d'exemption et sur leur relation avec l'égalité⁴¹.

Il est donc nécessaire d'explorer diverses pistes de réflexion normative relatives à la taxation des héritages qui articulent à la fois une préoccupation égalitariste et une vision de la nature et de l'importance morale éventuelle de

37. Voir par exemple Georg Wilhelm Friedrich Hegel, *Principes de la philosophie du droit ou Droit naturel et science de l'État en abrégé*, trad. fr. Robert Derathé, Paris, Vrin, 1982 [1821], §§ 158-181. À l'époque contemporaine, voir Michael Sandel, *Le libéralisme et les limites de la justice*, trad. fr. Jean-Fabien Spitz, Paris, Seuil, 1999.

38. Voir John Rawls, *La justice comme équité une reformulation de Théorie de la justice*, trad. fr. Bertrand Guillaume, Paris, La Découverte, 2003, p. 222-229.

39. Voir Susan Moller Okin, *Justice, genre et famille*, trad. fr. Ludivine Thiaw-po-une, Paris, Flammarion, 2008 [1989].

40. Quelques exceptions : Anne L. Alstott, « Family Values, Inheritance Law and Inheritance Taxation », *Tax Law Review*, vol. 63, 2009, p. 123-138 ; Jørgen Pedersen et Steinar Bøyum, « Inheritance and the Family », *Journal of Applied Philosophy*, vol. 37, 2020, p. 299-313. La littérature normative sur la famille aborde également la question de l'impôt sur les successions (voir les travaux sur la partialité familiale, tels que Harry Brighouse et Adam Swift, *Family Values: The Ethics of Parent-Child Relationships*, Princeton, Princeton University Press, 2014).

41. Voir par exemple Michael B. Levy, « Liberal Equality and Inherited Wealth », art. cité, p. 558-559 ; Nicholas Barry, « Luck Egalitarianism and Inherited Wealth », art. cité, p. 55.

la famille. Les contributions rassemblées dans le présent volume visent à explorer de telles pistes. Nous proposons ci-après une présentation des articles qui souligne comment leurs auteurs se positionnent sur les deux thèses relatives à l'imposition des héritages esquissées ci-avant, à savoir « taxation pour l'égalité » et « taxation contre la famille ». Les auteurs de chacune des contributions concluent par des propositions de politiques publiques de l'héritage qui diffèrent les unes des autres, un aspect auquel nous ferons également allusion *infra*.

Catarina Neves entame son article par un argument qui pourrait paraître favorable à la thèse de la « taxation contre la famille ». Elle souligne que le droit de léguer contribue à nourrir les relations et valeurs familiales. Elle renforce ceci par une défense des legs fondée sur la réciprocité et relativement indépendante de la nature des biens légués – s'étendant ainsi non seulement aux biens familiaux mais aussi aux ressources monétaires. Dans cet esprit, l'acte de léguer est conçu comme une forme de contrepartie pour les dons intergénérationnels effectués au sein des familles. Pourtant, Catarina Neves ne conclut pas par un soutien de l'idée « taxation contre la famille ». Elle mobilise une double stratégie fondée sur la réciprocité pour justifier des restrictions au droit de léguer ou d'hériter et considère de telles restrictions tant à partir de valeurs familiales qu'à partir d'autres préoccupations.

Si l'on adopte une perspective « interne », souligner l'importance pour les valeurs familiales du droit de léguer devrait nous conduire à exiger que chacun bénéficie d'une certaine égalité des chances en vue de disposer des moyens de nourrir de tels liens familiaux. Catarina Neves introduit une préoccupation pour l'égalité à l'intérieur de la logique de ceux qui partagent la crainte de la « taxation contre la famille ». Elle se centre sur l'égalisation des moyens de léguer plutôt que sur les inégalités générées au niveau des bénéficiaires de l'héritage. Le concept sous-jacent d'égalité est celui d'une distribution égale des droits et pouvoirs parmi les citoyens.

Elle ajoute à ceci une perspective « externe », qui défend l'idée de taxer les legs sur d'autres bases que les valeurs familiales. Si nous nous visons la réciprocité, nous devons en effet nous préoccuper non seulement de l'aptitude égale à réciproquer par le legs, mais aussi de devoirs envers nos concitoyens, fondés sur la réciprocité et qui ne sont pas liés à nos devoirs familiaux. Ces devoirs de citoyen ont un poids autonome, même si nous ne remettons pas en cause l'idée de « taxation contre la famille ». Des flux d'héritage non restreints sont injustes parce qu'ils confèrent des avantages injustes à certains héritiers et violent ainsi l'obligation rawlsienne de partager charges et bénéfices.

Dans l'ensemble, bien qu'assise sur la valeur de réciprocité, l'approche de Catarina Neves s'inscrit dans l'esprit des approches plus directement fondées sur une préoccupation pour l'égalité. Nous pouvons sans difficulté y voir une illustration de la position « taxation pour l'égalité ». Bien qu'en accord avec cette dernière intuition, elle rejette dans une mesure significative l'idée d'une « taxation contre la famille ». En termes de politiques publiques, elle défend un certain niveau de taxation des transmissions par héritage, étant en faveur d'un plafond d'exemption dynamique ajusté au niveau général des inégalités dans une société donnée.

La contribution de Marie Bastin commence quant à elle par l'idée selon laquelle défendre l'amour parental importe du point de vue de l'égalitarisme relationnel et est central à la promotion des valeurs familiales. Elle s'appuie sur une dimension plus restreinte des valeurs familiales que Catarina Neves. L'identité et la continuité familiale ne sont pas mobilisées ici, la focale étant limitée à l'amour parental. Comment dès lors aborder un plein droit de léguer sous l'angle de l'amour parental ? Convergeant partiellement avec Catarina Neves, Marie Bastin défend une perspective de « taxation *pour* la famille ». Elle s'appuie cependant sur des raisons différentes. Catarina Neves invoque le droit égal de tous à pouvoir léguer et à contribuer aux valeurs familiales. Or, ceci ne joue pas un rôle central dans l'approche de Marie Bastin. Au contraire, son point de départ est que l'héritage peut être dommageable du point de vue des valeurs familiales, si l'on considère plus spécifiquement la question de l'amour parental.

Deux affirmations sont défendues. D'abord, l'héritage n'est pas nécessaire pour exprimer l'amour parental. Ensuite, l'héritage peut en réalité saper l'amour parental. Marie Bastin propose non seulement une vision de l'importance de l'amour parental envers les enfants, mais aussi de la manière dont nous devrions permettre qu'il se déploie. L'amour parental consiste en une disposition à un type de soin particulier, caractérisé par sa profondeur et sa continuité. Il satisfait les besoins des enfants, et ce compris quand ils atteignent l'âge adulte, et est central à la plénitude d'une vie de parent. Cette approche du type d'amour parental qui devrait être privilégié s'inscrit dans une perspective d'égalitarisme relationnel.

Quelle est la relation entre l'amour parental et l'imposition des héritages ? D'abord, au sein d'une famille, l'héritage peut donner lieu à des formes de relations oppressives qui entrent en collision avec le type d'amour parental jugé souhaitable. Ceci concerne à titre principal la nature des relations parent-enfant. L'héritage peut devenir un moyen de domination entre parents et enfants : les parents peuvent faire du chantage à leurs enfants avec des promesses d'héritage et les enfants peuvent mettre leurs parents âgés sous pression en vue d'obtenir certaines choses en héritage. En outre, *entre* les familles, l'héritage peut conduire à une société hiérarchisée empêchant certains individus d'exprimer leur amour parental dans une mesure comparable à celle d'autrui. L'héritage peut donc nourrir des relations interpersonnelles et structurer la société d'une façon telle que cela fait obstacle au déploiement de l'amour parental, ce dernier étant central du point de vue de l'égalitarisme relationnel.

Cela constitue une raison pour limiter l'héritage. Sur le plan des politiques publiques, l'article de Marie Bastin plaide à la fois en faveur d'une imposition très progressive de l'héritage et de solutions procédurales non fiscales (telles que la création d'organes de médiation pour gérer les conflits familiaux). L'imposition élevée de l'héritage permet de lutter contre la stratification des sociétés qui empêche la concrétisation de l'amour parental pour certains individus. Les solutions procédurales visent à priver les membres de la famille des moyens de domination par l'héritage.

Marie Bastin défend une position *pro tanto* de « taxation pour l'égalité ». Elle rejette l'argument de « l'impôt contre la famille » uniquement dans la

mesure où le type spécifique de valeur familiale qu'elle a souligné (l'amour parental) est concerné. Il reste à voir si un argument analogue pourrait être défendu pour d'autres types de valeurs familiales. En outre, elle souligne l'intérêt de prendre en compte la nature du bien dans l'élaboration de politiques successorales fondées sur le souci de l'amour parental. Sur ce point, elle s'écarte de Catarina Neves, qui affirme que ce qui importe pour la réciprocité, c'est l'acte de léguer en soi, et non la nature du bien.

L'article d'Alejandro Berrotarán accorde une place centrale à l'idée du devoir d'assistance au sein des familles. Cela diffère de l'accent mis par Catarina Neves sur la valeur de la continuité dans les familles. Et bien que cela ait des liens avec la préoccupation de Marie Bastin pour l'amour parental en tant que soin durable, Alejandro Berrotarán se limite à l'attention parentale envers les enfants *dépendants*.

Une autre spécificité de l'approche d'Alejandro Berrotarán est son insistance sur la distinction entre le droit d'hériter et le droit de léguer. En ce qui concerne le droit d'hériter, il s'agit d'un droit privilégié à hériter, c'est-à-dire d'un droit que les héritiers peuvent exercer même contre la volonté du testateur. Cela mérite d'être souligné car le droit des parents de choisir d'être partiaux est souvent défendu au nom des valeurs familiales. Ici, au contraire, l'héritage est défendu, sur la base de la centralité des liens familiaux, mais même contre la volonté du testateur. Nous sommes donc en présence d'un argumentaire fondé sur les valeurs familiales en faveur d'un droit d'hériter contre la volonté du ou des parent(s). Bien que cela diffère des justifications de l'héritage basées sur le droit des parents à la partialité, il y a des liens avec la préoccupation de Marie Bastin de limiter la liberté de léguer en raison de son impact négatif potentiel sur l'« amour parental ».

Alejandro Berrotarán distingue deux types d'arguments susceptibles de soutenir un droit d'hériter. D'une part, l'argument de l'*extension* se fonde sur les devoirs intrafamiliaux, et en particulier le devoir d'assistance : le droit d'hériter est l'extension, après le décès du parent, du droit des enfants à recevoir l'aide parentale. D'autre part, l'argument de la *compensation* reprend l'insistance de Catarina Neves sur la réciprocité. Il affirme que les enfants ont le droit d'hériter pour compenser les soins prodigués à leurs parents. Alejandro Berrotarán privilégie l'argument de l'extension parce qu'il est plus directement lié aux valeurs familiales, moins perfectionniste et plus facilement institutionnalisable. L'argument de l'extension, fondé sur le devoir des parents de répondre aux besoins de leurs enfants, ne peut justifier qu'un droit légal limité à l'héritage. Premièrement, il s'agit d'un droit d'hériter uniquement des biens nécessaires aux besoins qui justifient le devoir d'assistance. Deuxièmement, il s'agit d'un droit réservé aux enfants qui sont dépendants en raison de leur âge ou d'un handicap physique ou mental. Cela exclut un droit d'hériter étendu, tant en termes de valeur des biens, qu'en termes de personnes pouvant légitimement prétendre à un tel droit. Alejandro Berrotarán souligne également que plus l'argument en faveur de la socialisation des coûts de l'éducation des enfants (c'est-à-dire que les coûts sont supportés non seulement par les parents mais par l'ensemble de la société) est fort, plus le droit d'hériter s'affaiblit.

En ce qui concerne les propositions de politiques publiques, Alejandro Berrotarán présente deux façons de reconnaître le droit moral des enfants dépendants à recevoir un soutien matériel. La première consiste à accorder un droit légal aux enfants dépendants d'hériter de ce qui est nécessaire à leur subsistance, avec des politiques d'assistance pour ceux qui n'ont pas de biens à hériter. Une autre solution consiste à mettre en place des politiques universelles d'assistance publique accompagnées d'impôts spéciaux sur ceux qui ont des devoirs d'assistance parentale. Dans tous les cas, l'idée d'égalité étant implicite dans la reconnaissance de l'intérêt de chaque enfant à voir certains de ses besoins satisfaits pour survivre, les propositions de Alejandro Berrotarán sont compatibles avec la thèse de « l'impôt pour l'égalité ».

Paul Bou-Habib et Serena Olsaretti défendent l'héritage universel plutôt que de taxer l'héritage pour financer d'autres mesures sociales. Dans cette optique, bien qu'ils ne soutiennent pas la thèse de la « taxation pour l'égalité », ils se préoccupent de l'égalité entre les familles. Paul Bou-Habib et Serena Olsaretti se soucient de la neutralité libérale à l'égard des différentes conceptions de la vie bonne. Ils ne veulent donc pas s'appuyer sur un argumentaire positif en faveur des valeurs familiales pour soutenir leur proposition de politique publique. En ce sens, ils ne se positionnent pas par rapport à la thèse de « la taxation contre la famille ».

Paul Bou-Habib et Serena Olsaretti partagent le point de vue des philosophes politiques libéraux que sont Ronald Dworkin et Matthew Clayton, selon lequel l'État devrait être neutre à propos des différentes aspirations des individus concernant le fait de léguer et d'avantager leurs enfants. Mais contrairement à ces auteurs, ils estiment que le fait d'être sensible à ces aspirations justifie en fin de compte moins d'inégalité dans l'héritage que ce que ces premiers sont prêts à admettre.

Leur proposition de politique publique est celle d'un héritage uniforme calculé en fonction de la préférence moyenne quant au montant à léguer aux enfants. Chaque enfant devrait recevoir le même montant d'héritage. Dans des conditions idéales, les parents peuvent être autorisés ou obligés à transférer des biens à leurs enfants. Dans des conditions non idéales, les enfants ont droit à une part égale de l'héritage financée par tous les contribuables. On peut se demander si la proposition d'héritage universel apporte une réponse satisfaisante au risque soulevé par Marie Bastin : si l'on peut obliger les parents à transmettre à leurs enfants, il semble bien qu'ils soient privés de tout moyen de chantage, sauf peut-être sur le choix de la nature des biens transmis pour une même valeur économique.

Nous espérons que les lecteurs trouveront dans ce volume matière à une réflexion renouvelée sur la théorie politique de la fiscalité successorale sous l'angle de l'égalité et des valeurs familiales⁴².

*Marie Bastin (FNRS, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne)
et Axel Gosseries (FNRS, UCLouvain)*

42. Cette introduction a bénéficié du soutien du *Fair Inheritance Project* de la Chaire Hoover d'éthique économique et sociale (UCLouvain, Belgique).