



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

Le consentement fiscal (dissertation)

Date de rédaction : 18/04/2022

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I – Un consentement social : le consentement à <i>l'impôt</i>	4
A – Les origines du consentement à <i>l'impôt</i>	4
1 – Les origines économiques de l'impôt et de l'Etat.....	4
2 – Les origines religieuses de l'impôt et l'Etat	4
B – Les théories modernes du consentement à <i>l'impôt</i>	6
1 – La théorie libérale de l'impôt – échange	6
2 – La théorie communautariste de l'impôt - solidarité.....	6
II – Un consentement politique et juridique : le consentement <i>de l'impôt</i>	8
A – Une traduction politique : le principe du consentement <i>de l'impôt</i>	8
B – Une traduction juridique : le principe de légalité fiscale	10
1 – Un principe constitutionnel protégé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel.....	10
2 – Un principe contraint de nos jours	10

INTRODUCTION

L'impôt est le mode de financement de l'Etat, des collectivités locales et, dans une moindre mesure, des organismes de Sécurité sociale. Il consiste dans un prélèvement, à la fois obligatoire et sans contrepartie directe, d'une partie des ressources d'une personne. Si la manière forte a été, au départ, utilisée pour procéder à sa levée, les individus se sont, progressivement, accoutumés à l'idée de s'acquitter de leur dette fiscale. Ce consentement fiscal a pris deux formes au cours de l'histoire.

Il s'est, d'abord, agit d'un consentement à *l'impôt*, c'est-à-dire d'une acceptation sociale du principe de l'impôt. Prenant naissance dans les temps les plus reculés de l'humanité, les origines de ce principe se confondent avec celles de l'impôt et de l'Etat et relèvent de déterminismes tant économiques que religieux. Plus tard, à cette légitimité « primitive » se substituera une légitimité moderne, c'est-à-dire d'ordre républicain.

Ce consentement social à *l'impôt* est, toutefois, apparu comme insuffisant à mesure que les sociétés se développaient. Aussi, le consentement fiscal s'est dédoublé pour donner naissance à une acceptation politique et juridique de l'impôt : le consentement *de l'impôt*. Sur un plan politique, ce consentement suppose que la levée du prélèvement soit, explicitement, acceptée par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants. Sur un plan juridique, il se traduit par le principe de légalité fiscale, c'est-à-dire le monopole accordé au Parlement pour décider de la création, de la suppression ou de la modification d'un impôt.

Il convient, donc, d'étudier, dans une première partie, le consentement à *l'impôt* (I) et d'analyser, dans une seconde partie, le consentement *de l'impôt* (II).

I – UN CONSENTEMENT SOCIAL : LE CONSENTEMENT A L'IMPOT

Le consentement fiscal est, avant tout, un consentement à l'impôt, c'est-à-dire une acceptation de son principe. Cette acceptation, de nature sociologique, a des origines anciennes (A) et a fait l'objet, ces derniers siècles, de théories visant à la légitimer (B).

A – Les origines du consentement à l'impôt

Le consentement à l'impôt prend naissance dans les plis les plus anciens de l'humanité. Fruit d'un long processus de maturation des rapports sociaux, ses origines se confondent avec celles de l'impôt et de l'Etat, dont l'apparition peut être appréhendée d'un point de vue économique (1) et d'un point de vue religieux (2).

1 – Les origines économiques de l'impôt et de l'Etat

Certains théoriciens analysent l'origine de l'impôt et de l'Etat au travers d'une vision purement économique. Selon ces thèses, l'apparition de l'impôt a engendré celle de l'Etat. En effet, à partir du moment où les communautés primitives sont parvenues à dégager un surplus économique, celui-ci a été capté, de manière régulière, par un groupe se situant à l'extérieur du reste de la communauté.

Plus précisément, les communautés primitives sont, progressivement, passées du stade de la cueillette et de la chasse à celui de l'agriculture. Cette évolution leurs a permis d'assurer une production agricole suffisante pour satisfaire leurs besoins, même pendant les périodes d'absence de récoltes. C'est à partir du moment où un tel surproduit a existé qu'une forme de prélèvement a pu être possible. Prenant, à l'origine, la forme de pillages désordonnés, ces prélèvements ont progressivement revêtis le caractère de tributs, obligatoires et réguliers, destinés à entretenir une armée et une administration, bref d'un pouvoir d'une partie de la communauté sur le reste de la communauté.

L'impôt apparait, alors, ici, comme intimement lié à l'apparition de l'Etat. Ces deux phénomènes se nourrissent, d'ailleurs, mutuellement : l'Etat marque la domination nécessaire à la réalisation du prélèvement, mais, en retour, l'impôt consolide les rapports de domination par le développement d'une armée et d'une administration qu'il permet.

2 – Les origines religieuses de l'impôt et l'Etat

L'impôt, que l'on appelle, d'ailleurs, aussi sacrifice fiscal, peut, également, être appréhendé comme un phénomène religieux. Celui-ci serait la continuité du rituel sacrificiel qui anime l'espèce humaine depuis la nuit des temps.

Selon certaines théories, en effet, l'homme se considérerait comme éternellement débiteur des dieux. Cette séparation, posée dès les temps les plus anciens, entre les hommes et les dieux aurait une fonction structurante de la vie sociale et des constructions institutionnelles jusqu'à aujourd'hui encore. Les hommes n'auraient, ainsi, cessé que de se livrer à de tels sacrifices pour tenter de renouer avec la communauté invisible, celle des dieux, et reconstituer la communauté originelle. S'acquitter de sa dette remplirait, alors, pour les hommes une fonction d'intégration au sein d'un ordre universel transcendant toute forme d'organisation sociale.

Le sacrifice fiscal, c'est-à-dire l'impôt, ne serait, alors, rien d'autre qu'une illustration moderne de ce processus. A la coupure hommes / dieux, serait venue se substituer la coupure hommes / Etat. Ce dernier serait devenu le nouveau visage de cette séparation et bénéficierait, à présent, des attributs

des dieux. Le sacrifice se serait, ainsi, laïcisé sous la forme de l'impôt, tout comme les relations d'échange et de soumission qui caractérisaient la césure hommes / dieux.

L'impôt et l'Etat doivent, donc, leur apparition à ce double mouvement. L'évolution des sociétés humaines ces derniers siècles a, toutefois, conduit à renouveler l'approche du consentement à l'impôt ayant accompagné ce processus.

B – Les théories modernes du consentement à l'impôt

Alors qu'elles se sécularisaient, les sociétés ont, progressivement, dû développer de nouvelles représentations de l'impôt, de manière à en justifier le rôle à l'époque moderne. Deux conceptions se sont, alors, affrontées : celle de l'impôt – échange (1) et celle de l'impôt – solidarité (2). Ces deux approches ne remettent pas en cause la nécessité de la fiscalité, mais sous-tendent des conceptions de l'Etat et de l'organisation de la vie collective distinctes. Elles conservent, toutefois, un point commun majeur en ce qu'elles apportent au consentement à l'impôt une nouvelle légitimité : une légitimité républicaine.

1 – La théorie libérale de l'impôt – échange

La conception échangiste de l'impôt, aussi appelée thèse de l'impôt - assurance ou de l'impôt - contrepartie, a prédominé durant la seconde moitié du XVIII^e siècle et au cours du XIX^e siècle. Selon cette théorie, l'impôt serait le prix payé par le contribuable pour la sécurité et les services que lui apporte l'État. Cette conception se rattache aux mouvements du contrat social selon lesquels un pacte aurait été conclu, de manière tacite, entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté et de leurs biens en échange d'une garantie de sécurité apportée par le second.

Cette représentation contractuelle de la fiscalité était déjà présente sous la plume de T. Hobbes ou de J. Locke et de J.-J. Rousseau. On en retrouve une expression chez Montesquieu pour qui les impôts sont « *une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement* ». Elle sera, surtout, développée par le courant libéral du XIX^e à aujourd'hui, puisque celui-ci va en faire l'une de ses idées-forces en matière de fiscalité.

Plus près de nous, cette conception a connu un regain d'intérêt sous l'appellation de principe d'équivalence. Cette approche, développée par les tenants américains du *Public Choice*, assimile la prise de décision dans le cadre du secteur public à celle propre aux marchés : ainsi, la répartition de l'impôt se ferait en fonction de l'utilité que chacun retire de la consommation des services collectifs ainsi financés et le « contribuable client » ne paierait le prix demandé que s'il considère que celui-ci est inférieur à l'avantage qu'il peut retirer du service. Cette position, qui regarde l'impôt comme un « prix », fait, toutefois, l'objet de nombreuses critiques. Plusieurs arguments sont invoqués : notamment, le citoyen n'a pas une réelle possibilité de choix de la nature et de la quantité de services, le « prix » n'est pas librement déterminé et de nombreux services ne sont pas traduisibles en termes monétaires (par exemple, la défense, la culture ou la justice). Pire même, cette théorie impliquerait, en ce qui concerne les dépenses de caractère social, que les plus démunis soient plus imposés que les plus riches.

2 – La théorie communautariste de l'impôt - solidarité

La théorie de l'impôt – solidarité s'est développée à partir de la fin du XIX^e siècle. Confrontés aux conséquences sociales néfastes de la thèse de l'impôt – échange et à son incapacité à concevoir une communauté politique, de nombreux auteurs, issus des courants socialistes réformistes, ont regardé l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social fondé sur l'idée de solidarité.

Cette nouvelle approche repose sur l'idée qu'une société forme un tout dont les éléments sont en interrelations. Si l'un de ces éléments vient à montrer quelque faiblesse, c'est l'ensemble qui s'en trouve lui-même affaibli. Aussi, il convient de veiller à répartir correctement les richesses si l'on veut éviter des dysfonctionnements. Appliquée à la fiscalité, cette thèse conduit à vouloir tenir compte de la capacité contributive des contribuables et à instituer une progressivité de l'impôt : autrement dit, le sacrifice demandé doit être fonction de la situation économique et financière des citoyens. Elle tend, également, à regarder la fiscalité comme un instrument de redistribution et d'égalisation.

Cette approche est consacrée par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 au terme duquel « *pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens à raison de leurs facultés* ». Elle s'est, par la suite, trouvée renforcée lorsqu'à la proportionnalité (même taux quelle que soit la base d'imposition) a été adjointe une progressivité de l'impôt, c'est-à-dire une charge fiscale qui évolue à la hausse en fonction de l'élévation du revenu.

Ainsi, s'établissent les deux grands mouvements théorisant le consentement à l'impôt. Ils tentent, tous deux, de donner une légitimité moderne au phénomène fiscal afin d'en expliquer l'acceptation par le corps social. Cette légitimité est, toutefois, apparue comme insuffisante au fil du temps, ce qui a provoqué l'émergence de la nécessité d'un consentement politique et juridique : c'est le consentement *de l'impôt*.

II – UN CONSENTEMENT POLITIQUE ET JURIDIQUE : LE CONSENTEMENT *DE L'IMPOT*

Le consentement *de l'impôt* signifie que la levée du prélèvement doit être explicitement acceptée par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants. Ce consentement, qui fonde la légitimité politique de l'impôt, fait l'objet d'une traduction sur le plan politique (A) et sur le plan juridique au travers du principe de légalité fiscale (B).

A – Une traduction politique : le principe du consentement *de l'impôt*

Le principe du consentement *de l'impôt* est le produit d'une lente évolution qui s'est amorcée à partir du moment où le souverain, incapable de couvrir avec les revenus de son domaine les charges, le plus souvent d'ordre militaire, qui étaient les siennes, a dû négocier, avec les divers ordres composant la société, la levée extraordinaire de subsides qui, progressivement, sont devenus réguliers. Dans l'incapacité d'obliger par la force les sujets à subvenir, en partie au moins, aux besoins de leur royaume, les souverains se sont vus dans l'obligation de les réunir ponctuellement lorsque la nécessité se faisait sentir, puis périodiquement. C'est, ainsi, que se sont constituées des assemblées, telles que les États généraux en France ou le Parlement en Grande-Bretagne. L'apparition du principe du consentement *de l'impôt* et celle des États parlementaires sont donc, étroitement, liées.

Le principe du consentement *de l'impôt* est né en Grande-Bretagne au XIII^e siècle. L'on en trouve une première illustration dans la Grande Charte (*Magna Carta*) de Jean sans Terre de 1215 : celle-ci prévoit qu'« *aucun écuage ou aide ne sera établi dans notre royaume sans le consentement du commun conseil de notre royaume* ». Par la suite, cette Charte ne sera pas appliquée par la dynastie des Tudors. Il faudra attendre la dynastie des Stuart pour que le principe qu'elle consacre soit à nouveau appliqué. Ainsi, lorsque Charles I^{er} décide de gouverner en ayant recours à l'emprunt forcé, le Parlement rappelle, par la Pétition des droits de 1628, le principe du consentement *de l'impôt*. Puis, c'est le célèbre Bill of Rights de 1689 qui viendra consacrer ledit principe.

En France, le principe du consentement *de l'impôt* s'affirme progressivement au cours du Moyen-âge. C'est, en effet, à partir de cette période que l'État moderne apparaît. Le développement de l'administration qui accompagne ce mouvement amène la monarchie à ne plus se contenter des revenus traditionnels tirés du domaine royal et à chercher de nouvelles recettes, en l'occurrence des impôts. La Guerre de Cent ans marque un tournant dans la mesure où le financement des opérations militaires suppose de trouver des recettes extraordinaires. Sont, alors, créés quatre nouveaux prélèvements : les aides (impôts indirects sur les ventes et transports de marchandises), la gabelle sur le sel, les traites (« droits de douane » entre provinces) et le fouage (impôt indirect perçu sur les roturiers, ancêtre de la taille).

Afin d'éviter des révoltes fiscales, la levée de ces impôts est soumise à l'approbation des États généraux. Ceux-ci se réunissent pour la première fois sous Philippe le Bel en 1302. Pendant la Guerre de Cent ans, ils autorisent la levée des quatre impôts créés, d'abord de manière provisoire, puis de façon permanente. Est, ainsi, transposé en France le principe du consentement *de l'impôt* né en Grande-Bretagne, même si celui-ci n'est appliqué que de manière limitée puisque les États généraux ne se réunissent que sur convocation du Roi et de manière non permanente. Par la suite, confronté à

la hausse des besoins et à l'hostilité des parlements de Paris et de province, le Roi ne parvient pas à réformer le système. Les Etats généraux ne seront, alors, plus réunis de 1614 à 1789, marquant, ainsi, l'effacement, temporaire, du principe du consentement *de l'impôt*.

Le principe ne sera réaffirmé que lors de la Révolution de 1789. Ainsi, après s'être déclaré Assemblée nationale le 13 juin 1789, le tiers état édicte, par un décret du 17 juin 1789, que toutes les contributions sont illégales et nulles parce que non consenties. Dorénavant, aucune levée d'impôt ne peut s'effectuer si elle n'a pas été préalablement décidée par l'assemblée représentative. Ce décret est repris par l'article 14 de la Déclaration de 1789 : « *Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

Est, ainsi, posé le principe selon lequel la levée du prélèvement doit être, explicitement, acceptée par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants. Ce principe, d'ordre politique, fonde la légitimité moderne de l'impôt. Il se traduit, sur le plan juridique, par le principe de légalité fiscale.

B – Une traduction juridique : le principe de légalité fiscale

Le principe de légalité fiscale signifie que la création, la suppression ou la modification d'un impôt ne peut être décidée que par une loi. Il s'agit, là, d'un principe constitutionnellement garanti (1) qui apparaît, toutefois, contraint de nos jours (2).

1 – Un principe constitutionnel protégé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel

Le principe de légalité fiscale est consacré par la Constitution du 4 octobre 1958. Il fait l'objet d'une protection accrue de la part du Conseil constitutionnel.

Sur le premier point, la référence par le préambule de la Constitution de 1958 à la Déclaration de 1789 confère une valeur constitutionnelle à l'article 14 de cette dernière. Le principe de légalité fiscale est, aussi, affirmé par l'article 34 de la Constitution au terme duquel « *la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Ainsi, seul le Parlement est habilité à créer ou supprimer un impôt, à définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement, dans le cadre d'une loi de finances ou d'une loi ordinaire. La compétence du Parlement en matière fiscale est, également, rappelée à l'article 1° de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001. Cette autorisation législative de l'impôt a pour objet d'en fixer les règles, d'en autoriser chaque année la perception, d'entraîner l'obligation pour l'administration fiscale qui a compétence liée, d'en effectuer l'assiette et le recouvrement.

Sur le second point, le Conseil constitutionnel accorde une protection accrue au principe de légalité fiscale. Ainsi, dans plusieurs de ses décisions, il a posé de manière très nette l'intangibilité du principe de légalité fiscale, allant même jusqu'à affirmer le droit du Parlement à légiférer dans les matières relevant du domaine réglementaire, notamment la mise en œuvre des textes législatifs. Par ailleurs, la Haute juridiction contraint le Parlement à exercer pleinement le pouvoir fiscal qui est le sien, ce qui limite l'intervention du pouvoir réglementaire.

Pour autant, le principe de légalité fiscale fait l'objet de multiples atteintes aujourd'hui.

2 – Un principe contraint de nos jours

Le principe de légalité fiscale connaît, de nos jours, de nombreuses limites. Certaines tiennent au poids de l'Exécutif en matière fiscale, d'autres à l'influence du droit communautaire sur la fiscalité française.

En premier lieu, bien que le Parlement dispose, seul, du pouvoir de légiférer en matière fiscale, la V^e République offre au Gouvernement une place de choix quant à la question fiscale. Plusieurs éléments militent en faveur d'un tel constat. Le premier, d'ordre général, est lié au parlementarisme rationalisé qui conduit à encadrer, strictement, la fonction de légiférer du Parlement. Le deuxième tient au fait que, si l'initiative de la loi fiscale peut être le fait tant du Parlement que du Gouvernement, la pratique démontre que les textes fiscaux émanent, le plus souvent, du second. D'ailleurs, d'un point de vue technique, la plupart des textes fiscaux sont préparés par l'administration, en l'occurrence la Direction de la législation fiscale. Enfin, le dernier élément impose de constater que, pour être appliquée, la loi fiscale ne se suffit que rarement à elle-même. Elle doit, en effet, être appliquée par le pouvoir réglementaire et, surtout, commentée par l'administration fiscale. Il s'agit, là, de ce que l'on nomme la doctrine administrative dont l'objectif est d'assurer une application homogène de la loi. Il s'ensuit que, dans les faits, les agents de l'administration fiscale « appliquent » plus souvent l'interprétation qui est donnée de la loi fiscale que la loi fiscale elle-même.

En second lieu, certains domaines de la fiscalité font l'objet d'une harmonisation européenne, le droit communautaire ayant, en vertu de l'article 55 de la Constitution, une autorité supérieure à celle des lois. Tel est, principalement, le cas de la fiscalité indirecte. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

est, ainsi, l'impôt le plus harmonisé, ce qui se traduit par l'unification des règles d'assiette et l'encadrement du nombre et de la valeur des taux de TVA. Les accises font, également, l'objet d'une harmonisation, notamment s'agissant de leur champ et de leur assiette. La fiscalité directe est, elle, harmonisée dans une moindre mesure : cela concerne, essentiellement, les législations qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Enfin, la législation fiscale française est contrainte par les principes de non-discrimination et de libre circulation inscrits dans les traités européens. L'ensemble de ces normes européennes limitent, alors, les choix du Parlement en matière fiscale.

C'est, ainsi, que si la décision fiscale relève toujours du choix politique du Parlement, elle s'organise, de nos jours, sur la base d'un processus qui fait intervenir une multitude d'autres acteurs. Le consentement *de l'impôt* n'est donc pas un principe absolu, tout comme le consentement *à l'impôt* qui peut être affecté, selon les périodes, par des mouvements de contestation du système fiscal.