

Éditorial



Thierry LAMBERT, *Professeur Aix-Marseille Université*
Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF
Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal

Dans la plupart des civilisations de l'Antiquité, l'impôt ne constituait pas la source principale de recettes de l'État, celles-ci étaient fournies par les tributs levés sur les peuples conquis et par les revenus des domaines publics ou royaux.

Athènes tirait ses revenus de l'exploitation des mines et du tribut payé par ses alliés de la Confédération athénienne. Les citoyens riches étaient soumis aux liturgies qui permettaient de subvenir aux célébrations des fêtes nationales et à l'équipement de la marine de guerre. Les métèques et les affranchis, les non-citoyens, payaient une sorte de capitation. En temps de guerre, on levait des impôts exceptionnels, la eisphora, impôt sur le capital qui frappait les citoyens et ceux qui ne l'étaient pas.

À Rome, l'essentiel des recettes de l'État venait du domaine public puis des tribus des provinces. À partir d'Auguste, le poids de la fiscalité romaine s'accrut. Il créa la capitation qui frappait l'individu et un impôt foncier payé par les propriétaires. La citoyenneté romaine étendue à tous les habitants libres de l'empire conduisit à supprimer les impôts indirects et à généraliser les impôts directs.

Les Mérovingiens essayèrent de maintenir la fiscalité romaine mais la notion d'impôt s'estompa en même temps que la notion d'État. La dégradation s'accéléra par le fait que le roi pratiqua l'immunité, qui conduisit à ce que les propriétaires fonciers aient le droit de percevoir les impôts sur leur terre.

Dans le système féodal, les impôts furent perçus par les seigneurs, le roi n'étant que le premier d'entre eux. Il pouvait arriver que le roi demande une aide exceptionnelle à ses vassaux, pour la défense du royaume, ce qui l'obligeait à négocier. Ainsi qu'il a été écrit, « ce principe du consentement de l'impôt risquait, dans des circonstances difficiles, de placer le roi dans une dépendance politique à l'égard des états : ce fut le cas, en particulier, pendant la guerre de Cent Ans, durant la captivité de Jean le Bon. Les légistes royaux, imbus de droit romain, soutenaient que le roi, comme l'empereur romain, avait le droit de lever des impôts de sa propre autorité »¹.

En rupture avec la fiscalité de l'Ancien régime, la fiscalité révolutionnaire, influencée par les physiocrates, choisit de remplacer le mot « impôt » par « contribution », soulignant ainsi le caractère volontaire des indispensables prélèvements. L'égalité devant l'impôt qui semble indissociable de l'égalité politique est proclamée aux articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen du 26 août 1789. Les constituants, qui gardent à l'esprit les relations souvent violentes pour asseoir et recouvrer l'impôt, préfèrent des impôts déterminés à partir de signes indiciaires. En faisant échapper à l'impôt les revenus du commerce, de l'industrie, du travail salarié et des professions libérales, les constituants entendent taxer la richesse foncière. Au nom de l'égalité, les impôts indirects sont supprimés en 1790 et 1791. Pour le professeur

1. M. MOURRE, *Dictionnaire encyclopédique d'histoire*, Bordas, 1996, p. 2774.

Bienvenu, le consentement à l'impôt, visé par la Déclaration de 1789, est à la fois une prérogative du propriétaire et la rémunération de services rendus aux propriétaires, ce qui le conduit à écrire : « du seul fait qu'il est propriétaire le citoyen consent par lui-même à l'impôt puisque celui-ci est une charge inéluctable de la propriété; avant d'être l'exercice d'une prérogative de puissance publique, l'opération d'imposition est une modalité de la gestion des richesses privées »².

La rupture est d'importance car « défense du gouvernement représentatif et justification de l'impôt vont de pair, puisque seul l'impôt consenti par la représentation nationale est légitime. Le peuple souverain consent lui-même à l'existence de charges communes permanentes et nécessaires à la poursuite de l'intérêt général, la légitimité politique de la représentation nationale succédant à l'illégitimité des exactions royales. En conséquence, les députés assimilent la loyauté fiscale à un geste patriotique de soutien à la Révolution »³.

Le Parlement est au cœur de la légitimité fiscale, ce qui règle en partie la question du consentement à l'impôt. Le caractère législatif de la règle fiscale, qu'elle soit espagnole, italienne, allemande, belge, japonaise ou luxembourgeoise, l'inscrit dans le périmètre constitutionnel. Il est un fait que la légalité de l'impôt participe à son consentement. Il en va de même du principe d'égalité, que le Conseil constitutionnel français apprécie au regard de « critères objectifs et rationnels ».

En France, le Conseil constitutionnel, qui ne reconnaît pas à la sécurité juridique la valeur d'un principe constitutionnel, encadre la rétroactivité fiscale et veille à la qualité de la loi. En effet, le Conseil est attentif à ce qu'une disposition fiscale rétroactive ne porte pas atteinte à une exigence constitutionnelle et reconnaît l'objectif à valeur constitutionnelle de l'intelligibilité et l'accessibilité de la loi.

La loi du 23 juillet 2008⁴ a modifié le paysage juridique français en instaurant une procédure de contrôle *a posteriori* sous la forme d'une question prioritaire de constitutionnalité. En application de l'article 61-1 de la Constitution, un contribuable peut soutenir, dans le cadre d'une instance engagée devant une juridiction, qu'une disposition porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit.

Rapprocher et analyser les dispositifs constitutionnels allemand, italien, espagnol et français est de nature à montrer ce qui peut être commun mais aussi à pointer les singularités que l'histoire politique et juridique des pays concernés peut parfois expliquer. Il est toujours utile d'aller voir ailleurs.

Bonne lecture!

2. J.J. BIENVENU, « Impôt et propriété dans l'esprit de la Déclaration », *Droits*, 1988, 8, pp. 135-142.

3. N. DELALANDE, *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*, Seuil, 2011, p. 30.

4. Loi n° 2008-724 du 23 juillet 2008. La loi organique n° 2009-1523 du 10 décembre 2009 précise les modalités d'application de l'article 61-1 de la Constitution.