

Vers une “nouvelle forme” de consentement à l’impôt pour pérenniser la démocratie

Laurine Dominici

▶ **To cite this version:**

Laurine Dominici. Vers une “nouvelle forme” de consentement à l’impôt pour pérenniser la démocratie . G&FP - Gestion & finances publiques : la revue, 2020, 6, pp.78-83. hal-03202122

HAL Id: hal-03202122
https://amu.hal.science/hal-03202122

Submitted on 19 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



DOMINICI Laurine
Doctorante contractuelle chargée de mission d'enseignement
A l'Université d'Aix-Marseille
Centre d'Etudes fiscales et financières EA 891

La pérennisation de la démocratie par l'instauration d'une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt

*Avec l'aimable autorisation de la revue Gestion & Finances Publiques[1]

Mots-clés : démocratie- justice et injustice fiscale- égalité fiscale- devoir fiscal- légitimité de l'impôt- résistance à l'impôt

Résumé

Le consentement en matière fiscale est l'un des fondements de notre démocratie. Toutefois, ce principe est de plus en plus mis à l'épreuve. Il a une portée davantage théorique que pratique, et pour s'en rendre compte, il suffit de s'intéresser à la lecture littérale de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Le sentiment d'injustice fiscale, ressenti par de nombreux citoyens-contribuables, se manifeste par la perte de sens du « devoir fiscal ». Il devient primordial pour notre démocratie, ainsi que pour la stabilité et le fonctionnement de l'Etat français, de repenser à une « nouvelle forme » de consentement *à* l'impôt.

Le consentement en matière fiscale[2], toujours affirmé en droit positif, constitue et demeure la pierre angulaire des régimes démocratiques[3]. En effet, un rapport étroit existe entre le degré de consentement en matière fiscale et le degré de la démocratie[4]. La démocratie a permis de faire naître le mythe du consentement *de* l'impôt. Elle entretient la fiction que la volonté du gouvernement se confond avec celle des citoyens-contribuables. Il est important ici de souligner que le consentement en matière fiscale comprend deux volets : l'un juridique, l'autre sociologique. D'une part, pour être légalement établi, l'impôt doit être consenti dans les formes et par l'organe prévus par la Constitution, on parle alors du consentement *de* l'impôt. Par ailleurs, le consentement fiscal fait également

[1] Article publié dans la **revue Gestion & Finances Publiques 2020/6 N°6 pp. 78-83**
[2] BELTRAME (P.), *L'impôt*, PARIS, MA, coll. « Le monde de … », 1987, p. 47
[3] CADOUX (C.), « Du consentement de l'impôt », *RSF*, 1961, n°3, p. 427
[4] BARILARI (A.), « Le consentement à l'impôt », *RFFP*, 2019, n°147, p. 195

référence à l'acceptation individuelle de l'impôt[5], on parle dans ce cas de consentement *à* l'impôt, il s'agit d'une adhésion psychologique, le citoyen remplit son devoir fiscal[6]. Or, aujourd'hui, nous assistons à une profonde remise en question du consentement *à* l'impôt. Pour s'en convaincre, il suffit de revenir sur les récentes crises qu'a connu la France ces dernières années. André Barilari parle même de « *fissures dans l'équilibre du consentement à l'impôt* »[7]. Comme a pu l'énoncer le Doyen Charles Cadoux « *Sans le consentement des contribuables à l'impôt, le consentement parlementaire suffisant au regard du droit n'a plus qu'une portée très limitée.* »[8].

En prenant conscience de l'importance que peut avoir le consentement *à* l'impôt, on peut comprendre l'enjeu de la préservation de la démocratie. Cette dernière se définit comme le régime politique dans lequel le pouvoir suprême est attribué au peuple qui l'exerce lui-même, ou par l'intermédiaire des représentants qu'il élit[9]. La voie de la représentation a été privilégiée en France alors même que l'article 14 de la Déclaration de 1789 offre une autre lecture[10]. Cet article dispose que « *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.* »[11], il en ressort qu'en matière fiscale, l'expression de la volonté nationale peut donc s'exercer soit directement par tous les citoyens, soit par leurs représentants[12]. Les citoyens-contribuables pourraient participer activement à la détermination du système fiscal, pour autant, la matière budgétaire et financière, en raison de sa technicité semble être réservée à la représentation[13]. Il est difficile pour les citoyens d'avoir le sentiment qu'ils consentent à l'impôt alors même que les institutions démocratiques ne leur en donnent pas réellement la possibilité. Il devient donc primordial pour assurer la pérennité de la démocratie de repenser les institutions démocratiques. L'affaiblissement du consentement *à* l'impôt se manifeste par la baisse de confiance dans le système politique et financier. Cet affaiblissement se matérialise par la perte de sens du devoir fiscal et de ce que ce dernier implique pour le fonctionnement de l'Etat français. Il est plus simple de faire abstraction du problème en laissant sous-entendre qu'il y a d'autres raisons à l'origine des difficultés que traverse la France. Or aujourd'hui, le constat alarmant est celui d'une majorité de citoyens s'estimant mal représentés par les institutions politiques au premier rang desquelles figure l'Assemblée Nationale[14]. Force est d'admettre que la volonté des citoyens-contribuables n'est plus traduite par le consentement indirect du

[5] BELTRAME (P.), *op. cit*., p. 47
[6] BELTRAME (P.), « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP*, 1995, n°51, p. 82
[7] BARILARI (A.), *op. cit*., p. 199
[8] CADOUX (C.), *op., cit*, p. 434
[9] CORNU (G.) (dir.), *Vocabulaire juridique*, PARIS, PUF, coll. « Quadrige. Dicos poche », 9ème éd mise à jour, 2011, p. 322
[10] BLAIRON (K.) « Démocratie directe et finances publiques. Une tentative de réconciliation. », *RFFP*, 2015, n°132, p. 163
[11] MELIN-SOUCRAMANIEN (F.), *Constitution de la République française*, Italie, Dalloz, 2013, p. 6
[12] DE CROUY-CHANEL (E.), « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs*, 2014/4, n°151, p. 12
[13] BLAIRON (K.), *op.cit*., p. 163
[14] MAUPAS (D.), « Argent public, comptable public ? », *RFFP*, 2020, n°149, p. 9

Parlement[15]. Le consentement *à* l'impôt s'amenuise mais hélas, ce n'est pas le seul et unique constat.

L'impôt perd de sa légitimité alors qu'à l'inverse le sentiment d'injustice fiscale prospère et même s'accentue[16]. Il est important de rappeler que l'une des causes principales du soulèvement de 1789 résulte de la révolte contre l'injustice fiscale et les privilèges[17]. A ce titre, Nicolas Delalande a qualifié la fiscalité d'ancien régime de « *mosaïque de privilèges et d'exemptions* »[18]. Le système fiscal d'Ancien Régime, en plus d'être profondément arbitraire, était extrêmement complexe ce qui ne pouvait qu'accentuer le sentiment d'injustice chez certains[19]. Les principes de l'égalité devant l'impôt et du consentement *à* l'impôt sont devenus des impératifs politiques lors de la Révolution française de 1789[20]. Ajoutons qu'afin d'insister sur la dimension volontaire et civique du geste fiscal, le terme « impôt » qui renvoie à l'arbitraire du pouvoir, a été remplacé par le terme « contribution »[21] qu'on retrouve notamment au sein des articles 13 et 14 de la Déclaration de 1789[22]. Pour avoir le sentiment d'accomplir son devoir fiscal, encore faut-il entrevoir la raison pour laquelle les citoyens doivent contribuer aux charges publiques. Ce n'est plus le cas aujourd'hui et de ce fait, on observe l'apparition de phénomènes de résistance et de contestations relatives au paiement des impôts et au poids de la fiscalité en France[23]. La crise récente des « gilets jaunes » (octobre 2018) est un exemple parfait témoignant de la gravité du problème. En réconciliant le citoyen avec l'impôt, il sera possible de renforcer la légitimité de l'impôt[24]. Pour ce faire, il faudrait mettre en place des « *instruments de démocratie directe* »[25]. Si l'on implique les citoyens-contribuables dans le système politique, ils auront le sentiment de consentir réellement *à* l'impôt. Sans ce consentement, l'Etat français est et demeure fragile[26]. ***Pour assurer la pérennité de la démocratie, est-il nécessaire d'instaurer une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt ?*** telle est la question qui se pose dans la présente étude. En effet, l'instauration d'une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt est nécessaire (**PARTIE II**) en raison de la fragilisation de la démocratie par des perceptions différentes du consentement à l'impôt (**PARTIE I**).

[15] MARTINEZ (J.-C.), « La légitimité de la fraude fiscale », *in Études de finances publiques : mélanges en l'honneur de Monsieur le Professeur Paul Marie Gaudemet*, PARIS, Economica, 1984, p. 941

[16] MAUPAS (D.), *op.cit*., p. 9

[17] SPIRE (A.) & DELALANDE (N.), *Histoire sociale de l'impôt*, PARIS, La Découverte, coll. « Repères », 2010, p. 9

[18] DELALANDE (N.), *Les batailles de l'impôt : consentement et résistances de 1789 à nos jours*, PARIS, Seuil, coll. « L'Univers historique », 2011, 445 p.

[19] JEAN-ANTOINE (B.), *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, PARIS, LGDJ, coll. « Bibliothèque de science financière », tome 51,2010, p. 307

[20] SPIRE (A.) & DELALANDE (N.), *op.cit*., p. 9

[21] *Ibid.*

[22] MELIN-SOUCRAMANIEN (F.), *op.cit*., p. 6

[23] DAMELINCOURT (C.), « Le consentement à l'impôt : « Et vous, consentez-vous à prendre pour l'impôt la mesure ici présente ? », *Hebdo édition fiscale*, 2014, n°586, p. 2

[24] BLAIRON (K.), « Le citoyen et les lois de finances » *in Finances publiques citoyennes*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, 2017, p. 133

[25] BLAIRON (K.), *op.cit*., p. 163

[26] BARILARI (A.), « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n°1, p. 30

I- La fragilisation de la démocratie par des perceptions différentes du consentement à l'impôt

Le consentement du Parlement constitue le socle de la démocratie (**A**), pour autant, ce consentement n'engage pas le contribuable individuellement. Sans véritable consentement de la part des contribuables, on observe une transformation du consentement à l'impôt en contrainte fiscale (**B**).

A- Le consentement politique de l'impôt en tant qu'édifice de la démocratie

Lors de la Révolution française de 1789, les citoyens ont manifesté leur volonté de contrôler le pouvoir fiscal. De ce fait, le parlementarisme est né et, avec lui, est apparue la notion de « consentement *à* l'impôt ». La voix de la représentation a été privilégiée en France et il faut bien admettre que la démocratie représentative constitue une amélioration notable, cette dernière établit un cadre permettant de limiter le prélèvement fiscal[27]. L'article 14 de la Déclaration de 1789 constitue le fondement du principe du consentement à l'impôt. Afin de prévenir tout arbitraire en matière fiscale, l'article 14 a été reformulé en termes contemporains par l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958[28] qui pose le principe de légalité fiscale ; ce dernier tire son origine du principe du consentement de l'impôt[29].

Le principe du consentement de l'impôt, comme l'a énoncé le Professeur Michel Bouvier « *a eu une portée décisive quant à l'évolution des institutions politiques puisqu'il est à l'origine de l'Etat parlementaire démocratique* »[30]. Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret ont souligné et ce à juste titre que « *l'Histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt* »[31]. Le fondement essentiel des démocraties représentatives se trouve donc dans l'exigence du peuple de ne payer l'impôt qu'après l'avoir consenti par ses représentants[32]. L'impôt ne peut donc pas être contesté car décidé par des représentants élus, le choix de la fiscalité acquiert ainsi une légitimité politique[33] incontestable, du moins en principe.

L'effectivité qu'a pu connaitre jadis le consentement parlementaire n'est plus d'actualité. En effet, ce consentement se rattache davantage « *au domaine du formalisme juridique qu'à celui de la légitimité politique* »[34]. Encore plus contestable qu'un simple formalisme,

---

[27] SALIN (P.), *L'arbitraire fiscal ou comment sortir de la crise*, PARIS, Slatkine,1996, p. 289

[28] MEIER (E.) & BOUCHERON (G.-H.), « Les droits et libertés constitutionnels en matière fiscale », *RDF*,2010, n°12, comm. 243

[29] BAUDU (A.), *Droit fiscal 2019/20*, Issy-les-Moulineaux, Gualino, coll. « Fac universités. Série Mémentos », 8ème éd, 2019, p. 53

[30] BOUVIER (M.), « Quelle légitimité de l'impôt pour demain ? », *in* LAMBERT(T.) (dir.*), Les chantiers fiscaux à engager*, PARIS, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2002, p. 195

[31] TROTABAS (L.) & COTTERET (J.-M.) ; *Droit fiscal*, PARIS, Dalloz, coll. « Précis Dalloz », 1ère éd, 1970, 474 p.

[32] BELTRAME (P.), *op.cit*., p 81

[33] BOUVIER (M.), *L'impôt sans le citoyen ? : le consentement à l'impôt : un enjeu crucial pour la démocratie*, Issy-les- Moulineaux, LGDJ, coll. « Forum », 2019, p. 43

[34] BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, VANVES, Hachette supérieur, coll. « Les Fondamentaux », 22ème éd, 2018, p. 145

Jean-Claude Martinez parle même de « *corvée qui s'accomplit* »[35]. Ce sombre constat laisse sous-entendre que le pouvoir de décision en matière financière n'est plus véritablement du ressort du Parlement[36]. En effet, en pratique, le pouvoir fiscal parlementaire rencontre des limites[37] au premier rang desquelles apparait la prééminence de l'exécutif[38]. La Constitution de la Vème République repose sur l'idée du parlementarisme rationalisé afin d'éviter les dérives de la IIIème et IVème République. Ainsi, la Vème République a permis d'assurer au pouvoir exécutif, une nette prééminence, notamment en matière fiscale et financière[39], et ce malgré la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008[40]. Comme a pu l'énoncer le Professeur Vincent Dussart, le Parlement consent, accepte et vote la loi mais il ne la construit pas[41], c'est donc là où le bât blesse. En effet, le rôle des parlementaires dans la construction de la loi est assez sommaire. Ce constat, bien que regrettable, confirme l'idée selon laquelle, ces derniers sont là pour valider de manière quasi obligatoire la politique du Gouvernement. Comment est-il donc possible de faire croire aux citoyens que la forme représentative de la démocratie permet l'expression du consentement *à* l'impôt ? C'est donc la forme représentative de la démocratie qui est en crise et non pas « la démocratie »[42] en tant que forme de gouvernement.

L'appréciation psychologique que peut avoir le contribuable vis-à-vis de la fiscalité a autant d'importance que le consentement de l'impôt par le Parlement[43]. Le consentement à l'impôt constitue « *le complément de l'acquiescement politique au prélèvement fiscal* »[44]. Or aujourd'hui, les contribuables ne consentent plus à l'impôt, ils perçoivent l'impôt davantage comme une contrainte fiscale.

B- La transformation du consentement à l'impôt en contrainte fiscale

La fiscalité est arbitraire, par conséquent elle implique le recours inéluctable à la contrainte[45]. Ainsi, la perception première du contribuable vis-à-vis de l'impôt est celle de devoir obligatoirement payer sans percevoir de contrepartie directe à ce paiement. Si l'impôt est une contrainte pour le contribuable, il porte en revanche « *avec lui, l'image flatteuse d'un compagnon de route de la démocratie* »[46]. En effet, ce dernier est représentatif de la santé démocratique d'un pays[47]. Le contribuable, lorsqu'il paie ses impôts, se soumet d'une certaine manière au pouvoir

[35] MARTINEZ (J.-C.), *Lettre ouverte aux contribuables*, PARIS, Albin Michel, coll. « Lettre ouverte », 1985, p. 21
[36] PHILIP (L.), « Les transformations du système financier français », *LPA*,1997, n°112, p. 36
[37] JAN (P.), « L'exercice du pouvoir financier du Parlement. Théorie, pratique et évolution », *LPA*, n°34, 1997, p. 22
[38] BELTRAME (P.), *op.cit*., p. 145
[39] DUSSART (V.), « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs*, 2014, n°151, p. 59
[40] LOI constitutionnelle n°2008-724,23 juillet 2008, *Loi de modernisation des institutions de la Ve République*, JORF n°0171 du 24 juillet 2008 page 11890, texte n° 2
[41] DUSSART (V.), *op.cit*., p. 59
[42] ROUSSEAU (D.), « L'exigence démocratique du « mot juste », *Gazette du Palais*,2019, n°06, p. 3
[43] LAUFENBURGER (H.), *Histoire de l'impôt*, PARIS, PUF, coll. « Que sais-je ? », 1ère éd, 1954, p. 18
[44] BELTRAME (P.), *op.cit*., p. 86
[45] SALIN (P.), *op.cit*., p. 291
[46] DE CROUY-CHANEL (E.), *op.cit*., p. 5
[47] BLAIRON (K.), *op.cit*., p. 133

politique, mais se soumettre n'est pas consentir *à* l'impôt.

Pour admettre qu'il y a un consentement, il faut au préalable que l'impôt soit payé volontairement par le contribuable. Or, l'impôt est, « *comme son étymologie l'indique « imposé »*[48] *au contribuable ; il n'est pas un contrat né librement d'un échange de consentement* »[49]. Le consentement *à* l'impôt apparait donc comme un « oxymore ». Consentir et imposer sont deux verbes antinomiques, il est donc contradictoire de consentir à une imposition[50].

Au sens du Droit civil, il n'existe pas juridiquement de contrat entre l'Etat français et le contribuable-citoyen. Dans l'hypothèse où il existerait un contrat tacite entre l'Etat et le contribuable-citoyen, le Droit civil enseigne que le contrat est encadré par des règles juridiques fondant sa validité. Pour admettre que le contrat soit valable, chacune des parties doit avoir donné son consentement, cela ressort des articles 1128 et 1129 du Code civil, mais surtout le consentement doit être libre et éclairé c'est-à-dire exempt de vice[51]. Ainsi nous pouvions lire dans le texte fondateur des vices du consentement qu'il « *n'y a point de consentement valable, si le consentement n'a été donné que par erreur, ou s'il a été extorqué par violence ou surpris par dol* »[52]. Le Professeur Jean-Claude Martinez a mentionné dans l'une de ses nombreuses contributions que le consentement *à* l'impôt a été vicié[53]. En effet, il est légitime de penser que le consentement *à* l'impôt a été vicié par le dol dès lors que l'on s'intéresse simplement à l'impôt sur le revenu. Pour s'en convaincre, lors de l'instauration de cet impôt, « *les plus modérés des réformistes, pour rassurer, jurent leurs grands dieux que le taux d'imposition, en toute occurrence, restera modéré, inférieur en tout cas au seuil de l'intolérable* »[54]. Or, aujourd'hui il s'agit d'un des impôts le plus vivement contesté en raison de son taux ainsi que de son caractère concentré. Ce seuil intolérable encore indéterminé à ce jour est déjà atteint pour les contribuables-citoyens. Le problème ne tient pas seulement à l'impôt sur le revenu, c'est l'ensemble des prélèvements obligatoires qui sont remis en question ; et c'est notamment le poids de la fiscalité en France qui est devenu intolérable. L'augmentation de la pression fiscale[55] a transformé le consentement *à* l'impôt (en supposant qu'il a un jour existé et qu'il existe encore de manière tacite) en contrainte fiscale. Aujourd'hui, nous sommes forcés d'admettre que cette contrainte est de moins en moins acceptée. Les contribuables-citoyens ne trouvent plus de justification pour se soumettre aux décisions prises par les pouvoirs publics en

[48] ORSONI (G.), « L'impôt entre symbolique et représentation », *in* ALBERT (J-L.) (dir.), *Figures lyonnaises des finances publiques : mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj*, PARIS, l'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2012, p. 311

[49] FOUQUET (V.) & NOE (J.-B.), *La révolte fiscale*, PARIS, Calmann-Lévy, 2019, p. 188

[50] AGRON (L.), *Histoire du vocabulaire fiscal*, PARIS, LGDJ, coll. « Bibliothèque de science financière », tome 36, 2000, p. 419

[51] PETIT (B.), & ROUXEL (S.), « CONTRAT. – Vice du consentement. – Généralités », *JurisClasseur Civil Code*, 2019, Fasc. unique, p. 2

[52] C. civ., art. 1109 anc.

[53] MARTINEZ (J.-C.), *op.cit*., p. 926

[54] JEANNENEY (J.-N.), « La bataille de la progressivité », *Pouvoirs*,1982, n°23, p. 27

[55] BOUVIER (M.), « Un système fiscal français en mutation », *Après-demain*, 2014/1, n°29, p. 2

raison du fait que les règles du jeu démocratique n'apparaissent plus suffisantes[56].

Se pose alors la question de savoir s'il est envisageable de disposer d'un système constitutionnel permettant véritablement aux citoyens de « consentir *à* l'impôt » ? Cette question est importante car pour avoir un Etat démocratique fort, ce dernier a besoin d'impôts librement consentis par les contribuables-citoyens[57].

II- L'instauration nécessaire d'une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt

En raison de la perte de sens du devoir fiscal (**A**), il devient crucial d'instaurer une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt. Pour parvenir à ce résultat il faut (re) donner un sens au principe du consentement à l'impôt (**B**).

A- La perte de sens du devoir fiscal

Le Doyen Pierre Beltrame a énoncé que « *selon les époques, le consentement à l'impôt se fonde soit sur des considérations rationnelles, notamment la thèse de l'impôt-échange, soit sur un sentiment d'appartenance à une communauté sociale qui privilégie l'idée d'un devoir fiscal*[58]». En effet, lors de la Révolution de 1789, l'acquittement de l'impôt constituait l'accomplissement de l'obligation morale pesant sur chacun des citoyens-contribuables. Le fait d'accomplir cette obligation donnait un sentiment d'honneur voir même de prestige. L'article 101 de la Constitution de 1793 en constitue d'ailleurs une illustration : « *Nul n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques* »[59]. Or, aujourd'hui, la légitimité de l'impôt est remise en question notamment en raison du fait que l'impôt change de nature[60]. En effet, le citoyen attend davantage de contrepartie que précédemment. On assiste depuis maintenant quelques années à une substitution progressive de l'impôt-échange à l'impôt-solidarité[61]. La thèse de l'impôt-échange, sans entrer dans le détail, se heurte à de nombreux obstacles. Si l'on pousse la logique de cette thèse à son paroxysme, se pose alors la question de la suppression de l'impôt[62]. Or, il ne serait pas nécessaire de rechercher le consentement des citoyens en l'absence d'impôt. Il faut bien comprendre que dès lors que l'on recherche le consentement, il n'est pas possible qu'existe le citoyen-contribuable sans les impôts et inversement. « *C'est un couple indissoluble, pour lequel le divorce est impossible et qui a enfanté la démocratie !* »[63] selon l'expression d'André Barilari.

---

[56] SALIN (P.), *op.cit*., p. 292

[57] BARILARI (A.), *Le consentement à l'impôt*, PARIS, Presses de Sciences Po, coll. « La Bibliothèque du citoyen », 2000, p. 17

[58] BELTRAME (P.), *op.cit*., p. 86

[59] MEHL (L.) & BELTRAME (P.), *Science et technique fiscales*, PARIS, PUF, coll. « Thémis », 1984, p. 722

[60] BOUVIER (M.), « Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable », *Cahiers français*, juillet-août 2018, n°405, p. 24

[61] Cf. ROSA (A.), *Solidarité et impôt : recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, PARIS, Dalloz, coll. « Bibliothèque parlementaire et constitutionnelle », 2015, 500 p.

[62] BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso, coll. « Systèmes », 13ème éd, 2016, p. 230

[63] BARILARI (A.), *op.cit*., p. 30

La question de la légitimé de l'impôt se retrouve aujourd'hui à travers la perte de sens du devoir fiscal. Ce constat s'observe au travers des différentes formes de résistance à l'impôt que connait le contexte contemporain[64]. Les phénomènes de résistance à l'impôt prennent divers formes (évitement, fraude fiscale, évasion fiscale, refus, révolte fiscale) et se retrouvent à toutes les époques, « *quelle que soit la source de légitimité mise en avant, divine, historique, charismatique ou même démocratique* »[65].

Lorsque les citoyens-contribuables ont recours à l'évasion ou à la fraude fiscale, il s'agit d'une forme de résistance individuelle. Cette résistance peut être également collective comme dans le cadre de mouvements de révolte fiscale[66]. Dès lors que les citoyens-contribuables résistent à l'impôt, ils manifestent leur mécontentement vis-à-vis de la fiscalité. S'ils pouvaient avoir la possibilité de se prononcer librement sur les recettes et les dépenses de l'Etat, il est certainement probable que de telles manifestations de résistances n'existeraient pas.

Gaston Jèze a énoncé avec justesse que « *l'impôt moderne pose, en définitive, un problème de forces : pouvoir de contrainte des gouvernants, force de résistance des gouvernés* »[67]. En effet, pour les contribuables, il s'agit davantage d'une contrainte que d'un consentement donné, (v. *supra*) on peut donc comprendre que chez certains, le devoir fiscal perd tout son sens. Selon l'expression de Jean-Claude Martinez « *le devoir fiscal cède la place à un droit de résistance à l'oppression* »[68], et il faut bien admettre que ce droit de résistance est le seul moyen pour les citoyens-contribuables de manifester leur désarroi fiscal. Ce désarroi trouve notamment son origine, dans le caractère injuste du système fiscal. Le citoyen-contribuable se considère alors, de plus en plus comme victime de l'injustice et de l'inégalité devant l'impôt[69]. Nicolas Delalande a d'ailleurs pu souligner que « *Dans le contexte actuel, l'accumulation des affaires et le constat d'inégalités nourrissent l'idée qu'il y aurait, d'un côté, les victimes d'un système et, de l'autre, ceux qui en profitent* »[70]. Ajoutons à ce titre, que ce sentiment d'injustice fiscale est d'ailleurs l'une des causes de la dernière révolte fiscale qu'a connu la France. En effet, la crise des « gilets jaunes » s'explique en partie par un fort sentiment d'injustice fiscale, mais pas seulement. Ce mouvement a également constitué une révolte contre les représentants du peuple ; ces derniers n'étant plus à même de représenter les citoyens-contribuables et donc ne disposant plus de légitimité suffisante pour voter l'impôt. Le rejet de la démocratie représentative a alors pu être mis en exergue lors de cette dernière révolte fiscale[71]. C'est pourquoi il devient presque

[64] BOUVIER (M.), « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs*, 2014/4, n°151, p. 31
[65] BARILARI (A.), *op.cit*., p. 29
[66] SALIN (P.), *op.cit*., p. 292
[67] JEZE (G.), « L'évolution de l'impôt en France », *RSLF*, 1940, 38ème année, p. 190
[68] MARTINEZ (J.-C.), *op.cit*., p. 925
[69] LAUFENBURGER (H.), *Traité d'économie et de législation financière*, PARIS, Sirey, tome 1, 5ème éd entièrement refondue, 1956, p. 270
[70] DELALANDE (N.), « France : « Un niveau élevé de civisme fiscal », *Projet*, août 2014, n°341, p. 9
[71] VILLEMOT (D.), *Le débat fiscal : une passion française*, PARIS, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2019, p. 174

impératif de prendre des mesures afin de répondre à cette crise[72].

L'évolution de la démocratie est un gage de sa pérennité[73], c'est pourquoi le consentement à l'impôt doit être entendu comme un « *consentement réel et informé* »[74]. Pour ce faire, il faut (re) donner un sens à ce principe pour qu'il devienne réalité.

B- (Re) donner un sens au principe du consentement à l'impôt

L'article 14 de la Déclaration de 1789 est là pour nous rappeler que le consentement *à* l'impôt ne se réduit pas à son expression parlementaire. Il faut arrêter d'occulter une partie de cet article mentionnant le fait que « *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* ». Au départ, une alternative est proposée entre un consentement donné directement par les citoyens et un consentement donné par leurs représentants, or elle va progressivement disparaitre pour ne plus laisser place qu'au vote de l'impôt par l'organe législatif[75]. Même si en France, la voie de la représentation a été privilégiée, l'autre alternative mentionnée dans cet article demeure[76]. Non seulement cette alternative demeure mais ajoutons aussi que lors de la promulgation de la Constitution du 4 octobre 1958, la question de l'acceptation directe de l'impôt par les citoyens, a resurgi. En effet, cette dernière instaure, dans son article 11, le référendum législatif[77]. Bien que cet article énumère les matières pouvant être soumises à référendum, il ne prévoit pas explicitement le domaine financier[78]. Il faut alors s'intéresser aux articles 6 et 14 de la Déclaration de 1789 mais aussi à l'article 3 alinéa 1er de la Constitution qui permettent de fonder véritablement un référendum fiscal[79]. L'article 11 de la Constitution n'interdit pas le référendum fiscal, il peut donc se concilier avec l'article 14 de la Déclaration, lequel ferait naître un droit au référendum fiscal[80]. Instaurer ce type de référendum permettrait aux citoyens d'exprimer directement leur consentement, surtout, ils auraient le sentiment de devenir acteur et non plus simplement spectateur des choix fiscaux pris par les pouvoirs publics. On peut constater que le référendum fiscal est exclu soit de manière explicite soit de manière implicite par la quasi-totalité des Constitutions actuellement en vigueur. La Suisse et certains Etats des Etats-Unis y ont toutefois recours[81]. Le Doyen Pierre Beltrame semble être opposé à ce type de

---

[72] COHENDET (M.-A.), « Une crise de la représentation politique ? », *Cités*, 2004/2, n°18, p. 61

[73] CHALENÇON (C.) & SOW (A.), « Les élites qui nous gouvernent ont fait sécession », *Revue politique et parlementaire*, janvier-mars 2019, n°1090, p. 157

[74] MEHL (L.), « Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité », *RFFP*, 1995, n°51, p. 78

[75] CAUDAL (S.), « L'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal », *in Constitution et finances publiques : études en l'honneur de Loïc Philip*, PARIS, Economica, 2005, p. 352

[76] MARTINEZ (J.-C.), *op.cit*., p. 146

[77] CAUDAL (S.), « Article 14 », *in* TEBOUL (G.) & DEBENE (M.) & CONAC (G.) (dir.), *La déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : histoire, analyse et commentaires*, PARIS, Economica, 1993, p. 304

[78] JEAN-ANTOINE (B.), *op.cit*., p. 466

[79] MARTINEZ (J.-C.), *op.cit*., pp. 146 et 147

[80] MOURIESSE (E.), « QPC et droit au consentement à l'impôt », *RFFP*, 2017, n°137, p. 241

[81] BELTRAME (P.), *op.cit*., p. 69

référendum, « *il est à craindre qu'une telle procédure, qui n'est guère en accord avec le principe de solidarité nationale qui fonde l'impôt moderne, ne prenne à l'échelle d'un grand pays un aspect démagogique difficilement acceptable* »[82]. Il est vrai que ce type de consultation peut être difficile à mettre en place notamment à l'échelle d'un pays tel que la France. Pour autant, le référendum en matière financière est certainement plus praticable que par le passé[83]. On ne peut plus ignorer les critiques dirigées contre les représentants en se cachant derrière l'argument de l'incompétence des représentés. « *Au nom de quelle légitimité certains s'autoproclameraient ''capables''* »[84] ? Certains répondront à cette question en arguant que les citoyens choisissent leurs représentants lorsqu'ils votent lors des élections. Pour autant, il ne faut pas nier que la matière financière reste peu compréhensible même pour les parlementaires, auquel cas ils n'auraient pas besoin de spécialistes pour les assister[85]. La technicité de la matière financière, loin d'avoir diminué, s'est même accentuée ; mais les citoyens-contribuables peuvent eux aussi par l'intermédiaire des nouvelles technologies accéder aux informations nécessaires pour prendre des décisions raisonnables. Dès lors qu'ils seront impliqués dans le système politique, l'impôt sera davantage accepté car il aura été consenti. Le renforcement de la légitimité de l'impôt passe par la mise en place « *d'instruments de démocratie directe* »[86].

La critique ne porte donc pas sur le principe même de la représentation mais sur l'exclusivité de la représentation[87]. Il n'est pas question de mettre un terme à la forme représentative mais de permettre également aux citoyens de consentir directement à l'impôt. Ainsi, le citoyen sera placé au cœur du système politique et notamment financier. En instaurant une « nouvelle forme » de consentement *à* l'impôt, il sera possible d'assurer la pérennité de la démocratie.

L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen constitue un pilier de notre droit constitutionnel ; il est peut-être enfin temps de songer à l'appliquer dans son intégralité…

[82] BELTRAME (P.), *op.cit*., p. 49
[83] JEAN-ANTOINE (B.), *op.cit*., p. 471
[84] LEROY (M.), *L'impôt, l'État et la société : la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, PARIS, Economica, coll. « Finances publiques », 2010, p. 3
[85] BLAIRON (K.), *op.cit*., p. 163
[86] *Ibid.*
[87] ALBERTINI (J.-B.), « Démocratie représentative et participation(s) citoyenne(s) : réflexions et applications pratiques », *RFAP*, 2014/2, n°150, p. 540