

LE CONSENTEMENT À L'IMPÔT

L'impôt, si décrié qu'il puisse être par ailleurs, porte avec lui l'image flatteuse d'un compagnon de route de la démocratie. Il existe une sorte de légende dorée de la fiscalité, faisant des concessions fiscales de la *Magna Carta* la matrice des pouvoirs du Parlement et du régime parlementaire moderne. De l'autre côté de l'Atlantique, c'est au cri de « *No taxation without representation!* » que seraient nées les républiques américaines, tandis que l'Assemblée nationale et la souveraineté qu'elle exprime auraient en France procédé de la compétence fiscale des états-généraux. Interpréter des institutions anciennes, médiévales par exemple, au regard de concepts modernes est généralement chuter dans l'anachronisme, et ces raccourcis n'en manquent pas. Plus insidieusement, ils expriment l'idée d'une originalité de la contrainte fiscale, à la fois dans ses conséquences – la démocratie – et dans son régime – des règles constitutionnelles spécifiques pour l'impôt.

5

Or ces points n'ont rien d'évident. L'impôt ne porte pas, en tant que tel, une relation de nature politique. Il est une simple technique de financement de la puissance publique reposant sur le pouvoir du souverain de rendre unilatéralement, par sa seule volonté, ses sujets débiteurs d'une obligation monétaire. L'impôt n'est pas un contrat né d'un échange de consentements. Il n'est pas une obligation trouvant sa cause dans la contrepartie reçue par le contribuable. Pour le formuler brutalement, un système fiscal peut parfaitement exister, voire prospérer, dans un État qui ne connaîtrait aucune forme de participation des citoyens au pouvoir. Ce n'est pas dire qu'impôt et démocratie ne sont pas simultanément pensables. Mais ils ne le sont que parce qu'ils touchent l'un et l'autre à l'État. Parler d'impôt, c'est parler d'un pouvoir de l'État; traiter de démocratie, c'est traiter d'un mode de légitimation de l'État.

Pouvoir de l'État, donc, que l'impôt, mais ce pouvoir est-il singulier? Il l'est, tout d'abord, par sa dimension monétaire. Il porte avec lui une

représentation économiquement située des sujets de l'État. Certes, cela n'implique pas nécessairement que les contribuables soient discriminés selon leurs capacités économiques (richesses ou revenus). Il est possible de concevoir un impôt dû identiquement par tous les sujets (qui prendrait par exemple la forme d'un impôt de capitation) ou intégrant leur statut personnel dans le barème indépendamment de leur capacité économique, soit pour exonérer certaines classes de contribuables (logique du privilège), soit pour les imposer (logique de la capitation graduée). Dans ces hypothèses, le prélèvement fiscal, en plus de sa fonction budgétaire, vient conforter la structure sociale en marquant et délimitant clairement les classes (il n'est que de voir l'enjeu que représentent les enquêtes de noblesse auxquelles procède régulièrement l'Ancien Régime, précisément pour des raisons fiscales). Mais, on le devine, cette pratique de l'impôt se fait au détriment de son rendement budgétaire, et le poids des contraintes pesant sur l'État est une incitation puissante à le conduire à développer des impôts assis sur la capacité économique de ses sujets, indépendamment de leur statut social. Autrement formulé, l'impôt est un puissant outil de recomposition sociale, fondant un nouveau type de relation entre l'État et ses sujets, dans une relation individualisée à la mesure de l'individualisation de la propriété.

Une seconde caractéristique du pouvoir fiscal, quantitative plutôt que qualitative, est son intensité. La contrainte fiscale s'applique à tous les sujets, sinon constamment, du moins très fréquemment, en tout point du territoire et avec un poids d'autant plus élevé qu'il peut y avoir déconnexion entre l'assiette de l'impôt et les moyens de son règlement (par exemple, exiger le paiement de la taille en numéraire dans une économie de subsistance). L'impôt n'est pas l'expression la plus violente du pouvoir de l'État, mais elle en est la plus générale et probablement la plus pesante, d'autant qu'il faut ajouter à l'impôt proprement dit toutes les contraintes qui n'ont d'autres justifications que d'en garantir le paiement et d'en prévenir la fraude.

Or, ce pouvoir fiscal, l'État moderne a dû le construire, car il y allait de sa survie même, si tant est que le prince et sa maison méritassent déjà le nom d'État. Avec la monétisation de l'économie, la ressource financière est devenue la principale condition de la puissance, d'autant plus que se spécialisent et se professionnalisent – et donc se paient – les agents du pouvoir, au premier rang desquels, surtout, les militaires. Aux États qui parviennent à lever l'impôt, les armées permanentes, les compagnies de mercenaires étrangers et, bientôt, l'artillerie moderne et la fortification bastionnée. Les organisations concurrentes, si elles ne

parviennent pas à trouver d'autres ressources (mais les confiscations et les manipulations monétaires n'ont qu'un temps), sont vouées à déchoir. Avant d'être l'expression de la souveraineté de l'État, le pouvoir fiscal en est d'abord la condition. Vers l'extérieur, pour garantir l'indépendance de l'État; vers l'intérieur, pour assurer sa suprématie, par la force, certes, mais aussi par la qualité de ses agents, la magnificence de la cour, la générosité des pensions.

On l'aura compris, lever l'impôt a été une conquête pour l'État, non un droit indiscutable. À ce jeu, certains États s'en sortent mieux, tout particulièrement le royaume de France qui fait, sur ce point, l'admiration – teintée d'inquiétude – de ses voisins. Le roi de France semble pouvoir lever l'impôt à sa guise et puiser dans la poche toujours ouverte pour lui de ses sujets. Aisance, certes, mais seulement par comparaison. L'impôt, et notamment le nouvel impôt, reste objet de contestation, voire de révoltes armées contre le fisc royal et ses agents. Or la machine financière est complexe et exige le concours de tous les contribuables, même s'il est prêté de mauvaise grâce. À l'évidence, établir la légitimité du roi à lever l'impôt est un moyen de s'assurer ce concours, mais c'est un élément parmi d'autres des relations politiques que le roi tisse avec ses sujets autour de la question fiscale. Dans cette perspective, la réunion des états-généraux n'est pas – comme un regard rétrospectif teinté d'anachronisme le suppose – la recherche d'un accord des propriétaires, donné par l'intermédiaire de leurs représentants, au versement d'un impôt. Plus certainement, l'enjeu pour le roi est de légitimer sa décision en la fondant sur une consultation élargie, le conseil du roi prenant ici une forme plus solennelle et s'étendant aux personnages les plus notables des trois états du royaume. Cette consultation élargie n'est d'ailleurs que l'un des moyens mis à la disposition du roi pour enraciner l'obligation fiscale, parmi lesquels figure en bonne place la concession d'impôts (par exemple, le roi octroie temporairement à une commune le droit de lever l'impôt, en contrôlant le montant des sommes levées et leur emploi) ou le partage de leur produit (par exemple, le roi reverse à un grand seigneur féodal tout ou partie de l'impôt royal levé sur son territoire). Davantage qu'une manifestation de la volonté unilatérale du souverain, l'impôt apparaît comme une question autour de laquelle se multiplient les échanges, les compromis, les offres et contre-offres, tissant des relations, des représentations, une communauté politique. En ce sens, l'État se construit en construisant le lien fiscal mais, si consentement à l'impôt il y a, c'est davantage dans un sens général, de non-révolte ou de non-rejet du prélèvement fiscal, que dans un sens juridique qui

impliquerait que la volonté des sujets participe de la validité de l'obligation fiscale.

La référence commode et trompeuse aux états-généraux ou aux communes du XIV^e siècle ainsi écartée, quand est-il ainsi possible de relier par un « consentement à l'impôt » volonté du souverain juridiquement valide et volonté des sujets-contribuables (qui deviendraient par là des citoyens) ? Pour rester sur le cas français, la question suppose d'abord que l'on pose l'obligation fiscale comme produite par la volonté du souverain ou, pour le dire autrement, que la souveraineté a été conceptualisée non seulement comme un pouvoir supérieur et exclusif sur son territoire mais également comme source de droit, source régulatrice, source supérieure, voire seule source de la loi. Elle suppose ensuite une forme d'autonomie de la volonté des personnes consentant à l'impôt. Bref, sur l'un et l'autre plan, elle s'inscrit dans les représentations modernes du pouvoir politique.

Le pouvoir d'établir l'impôt n'est d'ailleurs pas nécessairement de même nature que celui de faire la loi. Sous l'Ancien Régime, impôt et loi se différencient tout particulièrement dans leur rapport au temps. La loi a vocation à l'éternité et la production législative trouve notamment à se justifier par un idéal de réforme, retour aux bonnes lois qui ont été corrompues ou alignement sur des principes éternels méconnus. L'impôt, ressource théoriquement extraordinaire, est par essence temporaire et ne devrait être renouvelé qu'autant que subsistent les besoins qui l'ont déterminé. En matière fiscale, le pouvoir créateur du souverain, fréquemment renouvelé qui plus est, est donc plus immédiatement perceptible et pose de manière plus évidente la question de la légitimité et des conditions de validité de ce pouvoir.

Au XVIII^e siècle, cette question est abordée de trois manières différentes, qui portent avec elles autant de conceptions du consentement à l'impôt. Ces différentes approches vont nourrir l'écriture de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (« 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 ») dont l'adoption, paradoxalement, correspond aussi chronologiquement à une forme d'absorption du pouvoir fiscal par le pouvoir législatif et à un resserrement du consentement à l'impôt sur son seul sens parlementaire. Le détour par la généalogie de l'article 14 montre cependant que ce texte ne se résume pas à confirmer la souveraineté de la nation en matière fiscale.

SES EXPRESSIONS PRÉRÉVOLUTIONNAIRES

La question de la légitimité du roi à établir l'impôt au XVIII^e siècle – et la contestation de l'absolutisme qui la sous-tend – a connu trois types de réponse.

La première approche, la moins radicale en un sens, est procédurale. La légitimité du souverain étant admise (qu'il s'agisse du lieutenant de Dieu, de l'héritier d'un droit de conquête, du titulaire d'un pouvoir nécessaire à l'existence d'une société civile), comment doit-il décider l'impôt pour qu'en soient respectées au maximum les conditions de justice, notamment la nécessité du prélèvement et la proportionnalité de sa répartition (qui peut être une égalité, si l'on postule l'égalité des sujets devant le souverain, mais qui peut également intégrer des différences de statut et des immunités) ? Le problème peut, par exemple, être celui de la correcte information du souverain, le thème du roi trompé par ses conseillers étant un grand classique des mouvements antifiscaux. Le consentement à l'impôt, dans cette optique, ne traduit pas un pouvoir de codécision mais est le constat d'une décision suffisamment éclairée. Par les remontrances, par exemple, les parlements obligent le roi à reconsidérer la nécessité de l'impôt projeté et à confirmer, en la motivant davantage, le bien-fondé de sa décision. Gêne et ralentissement de la procédure, certainement ; loyal accomplissement de son devoir par un conseiller intègre plutôt que révolte égoïste d'un sujet frondeur, voilà comment le perçoivent la plupart des parlementaires. La charge de consentir l'impôt peut ainsi reposer sur différentes personnes ou corps, selon la conception que l'on a des conditions de justice de l'impôt et des moyens procéduraux propres à la garantir. Il peut s'agir des magistrats spécialistes de l'ordonnancement juridique, comme le sont les corps de Parlement ; des propriétaires appelés à payer l'impôt et les mieux au fait de l'état de prospérité du pays – ce que porte en germe l'institution des assemblées provinciales ; de représentants des différents états et provinces du royaume, réunis en états-généraux pour être informés de la nécessité de l'impôt et, en conséquence, le consentir. Le consentement à l'impôt est ici une simple approbation de l'impôt.

La seconde approche, beaucoup plus radicale, est de refonder la légitimité de l'impôt en changeant de souverain.

Une première forme, bien connue, est la revendication de la souveraineté pour la nation. Ici, la vieille évocation d'un consentement à l'impôt a pu assez facilement servir de cadre à une revendication d'un pouvoir spécifique de la nation en matière fiscale, d'un consentement

comportant la possibilité d'un refus, d'une codécision à tout le moins. Le débat fiscal pré-révolutionnaire est ainsi l'un des lieux où se concrétise l'idée de nation, à partir de l'idée qu'un impôt serait nul s'il n'a pas été consenti par la nation. Le débat fiscal, renouvelé à chaque nouvelle création d'impôt – donc récurrent –, est ainsi un terrain doublement glissant pour la monarchie absolue. D'une part, la notion de consentement dérive facilement vers des interprétations donnant à la volonté de la nation une force opératoire, un véritable pouvoir de blocage, voire de codécision. D'autre part, les parties prenantes à ce débat sont amenées à donner une consistance à la nation en cherchant à s'en prévaloir, qu'il s'agisse des parlements qui, *via* la figure mythique d'un grand Parlement de France aux origines franques, prétendent la représenter; du roi, qui souligne lors de la séance de la Flagellation que les intérêts de la nation ne sont pas séparés des siens, ou des divers partisans de la souveraineté nationale, qui voient dans l'institution fiscale des états-généraux un moyen de donner consistance à la volonté nationale.

Une deuxième forme de légitimation de l'impôt ignore cette personne collective qu'est la nation pour ne retenir que les individus contribuables. L'impôt ne serait juste qu'à la condition que les contribuables eux-mêmes aient consenti librement et individuellement à l'impôt, c'est-à-dire aient renoncé, au bénéfice de l'État, à un droit personnel qu'ils tiennent de l'état de nature, en l'occurrence au droit de propriété. Les questions ainsi ouvertes sont des plus classiques en philosophie politique, qu'il s'agisse de la naturalité du droit de propriété ou des moyens permettant d'articuler volonté individuelle et norme générale. Il n'est cependant pas sans intérêt que l'impôt ait été fréquemment l'enjeu le plus immédiat de ces questions et même, comme il en est de la volonté générale à l'article « Économie politique » de l'*Encyclopédie*, l'occasion de leur formulation. Elles conduisent en tout cas à l'idée que l'impôt doit être consenti par les contribuables eux-mêmes, ce qui, selon qui l'on entend par contribuable, peut conduire à des propositions bien différentes. Il est en effet possible de considérer que l'impôt pèse, par nature, sur les seuls propriétaires. Le principe du consentement à l'impôt conduit alors à s'interroger sur les modes de participation politique des seuls propriétaires ou, en tout cas, des principaux d'entre eux. Il est possible aussi d'estimer que l'impôt, en ses différentes formes, atteint tous les habitants d'un pays, propriétaires, producteurs, consommateurs, tous ont droit à participer à la décision fiscale. Le principe du consentement à l'impôt nourrit ici – ce sera par exemple le cas sous la monarchie de Juillet – la revendication du suffrage universel. Notons au passage

que les deux approches peuvent facilement s'opposer, les uns réservant le consentement aux seuls possédants, les autres le réclamant pour tous.

Enfin, la seconde moitié du XVIII^e siècle voit apparaître une troisième approche de la question du consentement. Pour les physiocrates, la décision politique ne relève pas de l'autonomie de la volonté mais d'une logique économique qui se traduit par des évidences. Qu'il s'agisse du monarque (moins susceptible de laisser des intérêts particuliers faire obstacle au constat de l'évidence) ou d'autres corps impliqués dans la décision, ils n'ont pas d'autres choix, une fois la bonne décision rendue évidente, que de s'y rallier. Le consentement ici n'est ni tempérament de la décision ni codécision. Il est assentiment, renonciation à s'opposer à l'inévitable.

Dans la période prérévolutionnaire – et l'article 14 de la Déclaration de 1789 en est le reflet –, ces différentes approches se sont mêlées, d'autant qu'elles concouraient à réduire l'arbitraire royal en matière fiscale et à anéantir les privilèges fiscaux. Ainsi, la nation a souvent été perçue comme la contribuable par excellence, son droit de consentir l'impôt étant ainsi fondé aussi sur le fait qu'elle le paie. Les projets de déclaration des droits qui se multiplient au début de l'été 1789 oscillent ainsi entre une approche de souveraineté nationale (par exemple, l'article 27 du projet de Sieyès, dans ses deux variantes : « Nul ne doit payer de contribution que celle qui a été librement votée par les représentants de la nation ») et une approche de droit personnel du citoyen-propriétaire (par exemple, l'article 22 du projet du sixième bureau : « La contribution publique étant une portion retranchée de la propriété de chaque citoyen, il a le droit d'en constater la nécessité, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée »), la formulation de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen semblant être, tant par l'abandon de la référence à la propriété que par la mention d'une totalité des citoyens et de la représentation, un compromis entre les deux.

11

SA SURVIVANCE

Aboutissement d'une revendication séculaire d'un encadrement spécifique du pouvoir fiscal, 1789 en signe aussi, d'une certaine manière, la disparition. En effet, cette revendication était portée par l'idée que le monarque devait, en matière fiscale tout au moins, accepter des concessions plus importantes que, par exemple, pour l'adoption des lois ordinaires.

Dès lors que la Révolution aboutissait non pas à tempérer l'absolutisme mais à transférer en bloc l'exercice de la souveraineté du roi à la nation représentée par une assemblée élue, l'éventuelle spécificité de la loi fiscale se trouvait noyée au milieu de l'ensemble des lois qui, toutes, étaient votées par les représentants de la nation.

L'article 14 – et l'on peut se demander si ce n'est pas vrai également de l'article 13 posant une égalité devant l'impôt qui peine à se distinguer de l'égalité devant la loi – apparaît à cet égard largement comme une butte-témoin de ce puissant mouvement d'érosion du pouvoir monarchique. Ici se trouvait le consentement à l'impôt, avant-garde de la souveraineté nationale et de la primauté parlementaire. Fin de l'histoire ? Probablement pas, et pas seulement parce que l'écriture du principe, et plus encore la constitutionnalisation du texte, lui donne une spécificité.

12 Tout d'abord, même si l'on retient une lecture purement souveraine du principe du consentement à l'impôt, elle n'en porte pas moins avec elle l'idée que l'expression de la volonté nationale en matière fiscale s'exerce soit directement par tous les citoyens, soit par leurs représentants. Certes, les représentants des citoyens sont implicitement les interprètes de la volonté nationale. Mais la formule s'applique plus difficilement à un représentant de la nation qui ne serait pas élu par les citoyens. En période de recul de la légitimité parlementaire devant, par exemple, l'organe gouvernemental, la loi fiscale réapparaît comme une espèce de loi dont le vote ne saurait être retiré à l'assemblée élue du Parlement, qu'il s'agisse pour le Sénat en 1814 de fustiger les abus de pouvoir de l'empereur, pour la Charte de 1814 (et les autres Constitutions françaises après elle) de poser le principe de la priorité d'examen des lois financières par la chambre basse ou pour le Conseil d'État en 1953 d'estimer que la matière fiscale fait nécessairement partie du domaine de la loi. Cela étant, la prolifération des décrets-lois fiscaux dans les années 1930, le recours incontesté aux ordonnances en matière fiscale, montrent que la possible originalité des lois fiscales tend aussi ici à s'estomper.

La question peut également se poser vis-à-vis de la tension vers la démocratie que porte ce texte. Souligner qu'il appartient d'abord à tous les citoyens de consentir l'impôt confère-t-il à la loi fiscale une quelconque originalité dès lors que la Constitution pose comme principe que la souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par la voie du référendum ou par ses représentants ? Peut-être comme directive d'interprétation de l'article 11. Si tous les citoyens ont le droit de consentir l'impôt par eux-mêmes, les cas d'ouverture du référendum législatif, en particulier « les réformes relatives à la politique économique, sociale

ou environnementale de la nation », ne doivent pas être interprétés de telle sorte qu'ils excluraient les référendums en matière fiscale. La question est susceptible de retrouver une actualité nouvelle avec la création du référendum d'initiative conjointe (parlementaires et citoyens).

Mais le retour sur la genèse de l'article 14 de la Déclaration de 1789 nous a également rappelé que le principe du consentement à l'impôt portait avec lui d'autres lectures qu'une simple modalité d'expression de la souveraineté nationale.

D'abord, il porte avec lui l'idée que le droit de consentir l'impôt n'est pas qu'une conséquence de la citoyenneté, mais aussi une aspiration à élargir la citoyenneté à ceux qui supportent l'impôt. C'est précisément en ces termes que se formule la revendication d'une forme de citoyenneté, non pas nationale mais locale, pour tous les contribuables d'une collectivité territoriale. Dans le débat relatif au droit de vote pour les étrangers aux élections locales, l'argument fiscal revient avec constance.

13

Tout aussi intéressante est l'idée que la logique du consentement à l'impôt n'est pas simplement l'identification du titulaire de la souveraineté fiscale mais aussi une garantie procédurale venant tempérer l'usage que fait le souverain de son pouvoir fiscal. Intéressante, en premier lieu, parce que le transfert de la souveraineté à la nation ne suffit pas, en soi, à éliminer tout risque d'arbitraire dans l'exercice de cette souveraineté. C'est peut-être même le contraire en matière fiscale, et l'on comprendrait mal l'ampleur prise par les garanties matérielles contre les lois fiscales injustes si l'on ne mesurait pas à quel point l'avènement du suffrage universel a pu susciter chez les possédants la crainte d'une spoliation légale de la minorité riche par la majorité pauvre. Intéressante également, ensuite, parce que l'affaiblissement du trio État-nation-Parlement repose de manière nouvelle la question du titulaire du pouvoir fiscal et des droits dont peuvent se prévaloir les citoyens-contribuables à son encontre.

En l'état actuel du droit, deux pistes peuvent être proposées. La première consiste à reconnaître dans le consentement libre des citoyens à l'impôt une liberté que la Constitution garantit et dont le respect pourrait ouvrir le droit à une question prioritaire de constitutionnalité. Sans fermer complètement la porte, le Conseil constitutionnel s'est jusqu'ici montré circonspect en considérant, dans la lignée de la logique de l'exercice de la souveraineté nationale, que l'article 14 posait fondamentalement un principe de compétence législative, que ses dispositions « sont mises en œuvre par l'article 34 de la Constitution et n'instituent pas un droit ou une liberté qui puisse être invoqué, à l'occasion d'une instance devant

une juridiction, à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution¹ ». La seconde piste serait que l'exigence d'un consentement éclairé par l'appréciation de la nécessité de l'impôt conduise à exiger pour les lois fiscales une particulière information du législateur, que ce soit par la particulière motivation du projet ou de la proposition de loi, l'évaluation de ses effets au-delà de la seule appréciation de l'indispensabilité de la contribution publique pour le financement des dépenses publiques, voire par l'organisation de consultations publiques pour les projets législatifs fiscaux sur le modèle de la pratique de la Commission européenne pour l'élaboration des propositions de directives.

Le principe du consentement à l'impôt, non plus principe de souveraineté nationale mais garantie des citoyens et des contribuables, pourrait ainsi continuer à conférer une originalité à la loi fiscale.

14

1. Décision 2010-5 QPC, 18 juin 2010, *SNC Kimberly Clark*.

R É S U M É

Le consentement à l'impôt, présenté comme le point de départ du parlementarisme moderne, porte en réalité des conceptions variées de la légitimité du pouvoir fiscal. Que l'une de ces interprétations ait triomphé en France pendant deux siècles, avec un consentement exprimé par un Parlement représentant de la nation souveraine, n'interdit pas que l'article 14 de la Déclaration de 1789, synthèse des débats fiscaux prérévolutionnaires, ne reste passible d'autres lectures.