

La citoyenneté fiscale

Emmanuel de CROUY CHANEL *

Maître de conférences à l'Université de Paris I - Panthéon-Sorbonne

RÉSUMÉ. — Absente des textes fiscaux, la **citoyenneté** semble pourtant un principe de justification de l'impôt moderne. Depuis le XVIII^e siècle, elle est intégrée dans deux discours complémentaires de **légitimation**. Le premier fait de la citoyenneté un élément de tempérament de l'absolutisme fiscal. Le second fonde sur cette citoyenneté la **souveraineté** fiscale de l'État. Ignorée par le droit positif, contestée par des discours concurrents, tel celui de l'impôt-échange, sapée par le recul de l'État-Nation, la citoyenneté reste encore une notion centrale de la philosophie de l'impôt.

De prime abord, qualifier de fiscale la citoyenneté paraît traduire une méconnaissance du terme. La citoyenneté implique la participation à l'expression de la souveraineté. Or si le citoyen élit effectivement les parlementaires qui adopteront la loi fiscale, en quoi cela peut-il justifier une quelconque qualification de la citoyenneté ? Imaginerait-on de parler d'une citoyenneté « pénale » au prétexte que la détermination des crimes et délits relève également du législateur ?

Inverser la proposition et user du terme pour qualifier la situation du citoyen assujéti à l'impôt n'est guère plus convaincant. Ce « citoyen »-là n'est qu'un sujet de la loi et s'il peut prétendre à certains droits dans l'établissement et le contrôle de son obligation fiscale, c'est en tant qu'administré, en tant qu'individu « assujéti », non en tant que citoyen, quelle que puisse être la popularité du terme dans la littérature fiscale¹. Au reste, il paraît bien difficile de faire correspondre les deux catégories du contribuable et du citoyen. Le critère légal de l'obligation fiscale est au premier chef la résidence du redevable et, accessoirement, le lieu de réalisation de l'activité taxée. L'État moderne n'a pas omis de lever l'impôt sur les étrangers résidents ou les personnes morales. La

* 69 route de Doullens - 80080 Amiens.
crouy@mmx.com.

¹ Voir par exemple le rapport de la Commission Aicardi, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, La Documentation officielle, Collection des rapports officiels, juil. 1986.

« citoyenneté fiscale » ne serait-elle donc qu'un concept creux ? un terme commode pour fustiger l'« incivisme » des contribuables fraudeurs ou fugueurs ?

Recadrons donc le débat. Il s'agira pour nous de nous interroger sur la justification du prélèvement fiscal. Dans ce contexte, la référence à la citoyenneté reprend un sens, parmi d'autres fondements possibles de l'obligation fiscale. Ce détour par la théorie de l'impôt sera également un détour par l'histoire pour suivre la fortune et les avanes de la notion.

À l'origine de l'idée d'une citoyenneté des contribuables se trouve le problème de la légitimation de l'impôt comme une ressource ordinaire de l'État. Jusqu'au XVIII^e siècle, en France, la légitimité de l'impôt comme mode de financement ordinaire de l'État reste largement contestée. Le décalage est particulièrement manifeste entre la réalité du financement de l'État (l'impôt assure des recettes de l'État) et la représentation de l'impôt comme une ressource extraordinaire (le roi doit vivre du sien), réservée aux seuls cas de nécessité. L'impôt est perçu comme une menace pour le corps social, un prélèvement en numéraire dont la logique ne recoupe pas la structuration traditionnelle de ce corps². L'imagerie du traitant est à cet égard particulièrement révélatrice. Le traitant, lui-même ou par créatures interposées, est un mauvais conseiller, qui intercepte la communication entre le roi et les sujets. Il détourne à son profit le fluide vital qui irrigue le corps social. Pour stigmatiser cet être, l'image du monstre parasite vient naturellement sous la plume : harpie³, ver rongeur⁴, frelon⁵, suceur de lymphe alimentaire⁶..., le « vampire » apparaissant en 1787 dans un registre proche⁷.

Cette vision traditionnelle de la fiscalité ne permettait au roi qu'un usage réduit de l'outil fiscal, en raison des conséquences néfastes que pouvait avoir l'impôt sur des liens sociaux dont le roi était le garant. À ce jeu de l'adéquation de principes contradictoires, l'impôt, subordonné au respect de l'intégrité de la société, n'était indiscutablement nécessaire que lorsque des circonstances extérieures mettaient en péril la sauvegarde même de cette société. La nécessité ordinaire de l'impôt ne pouvait donc résulter, en dehors d'une situation de crise permanente, que d'une exaltation du rôle de l'État dans l'établissement et la permanence du lien social, au point qu'il devienne l'acteur principal, voire unique, de l'existence d'un corps politique. L'impôt s'en trouvait doublement légitimé : dans son but, puisqu'il finance l'action d'un État, unique garant du lien social ; et dans ses modalités, puisqu'il émane du corps social tout entier.

² Bien qu'une neutralisation partielle de cet effet pervers de l'impôt puisse être obtenue par le biais du privilège. Le privilège fiscal permet ainsi de renforcer une structure sociale que le mécanisme fiscal tend à saper. En un sens, l'inégalité fiscale est une condition de la justice de l'impôt.

³ Vauban, *Projet d'une Dixme Royale...*, 1707, rééd. Imprimerie Nationale, Paris, 1992, p. 246.

⁴ Mirabeau, *Théorie de l'Impôt*, 1764, p. 64.

⁵ Lubersac, *Vues patriotiques sur l'administration des finances de la France*, 1787, p. xxi.

⁶ Saïge, *Réflexions sur le droit des États Généraux relatifs à la concession de subsides*, 1788, p. 154.

⁷ *Conférence entre un ministre d'État et un conseiller au Parlement*, s. l., 1787, p. 15. L'auteur dénonce « les rapines de ces vampires de Cour, qui jour & nuit rêvent aux moyens de sucer le sang des peuples ». C'est un exemple du transfert sur les courtisans du discours anti-traitant, à partir de la publication par Necker de *L'administration des finances de la France* (1784).

À ce problème, les théories du contrat social apportaient une réponse satisfaisante. En effet, société civile et État y sont perçus comme des créations venues modifier l'état de nature. Que l'état de nature soit a-social ou faiblement social, il est par définition a-étatique. Or c'est de l'institution d'une autorité souveraine que dépend la viabilité d'une société civile. Seul l'établissement d'une autorité souveraine permet la sortie de l'état de nature et la constitution d'un corps social.

C'est ainsi que pour Hobbes, l'homme, dans son état de nature, vit isolé dans la crainte de son prochain. Faute d'une autorité supérieure garantissant la sûreté de chacun, le lien social ne peut se créer. Les théoriciens de l'École du droit naturel, quant à eux, imputent à l'homme une sociabilité naturelle, fondement de l'amour de soi et du prochain. Mais cette inclination reste limitée dans sa portée : inclination vertueuse sans efficacité concrète, ou, au mieux, ne pouvant permettre l'existence que de corps sociaux naturels limités dans leur extension (famille, tribu errante). La défiance envers la capacité de nuire d'autrui interdit l'existence d'une société naturelle d'une quelconque ampleur, le nombre entraînant l'affaiblissement des liens de la sociabilité naturelle. Rousseau, enfin, conçoit également un homme isolé dans l'état de nature, abruti dans une heureuse imbécillité. Là encore, la société naturelle n'est pas viable. Quoique des circonstances extérieures puissent amener le regroupement d'hommes, cette association ne tarderait pas à se déliter s'il n'y avait constitution d'une autorité souveraine.

L'impôt trouve ainsi sa légitimité parce qu'en finançant l'action de l'État il est une condition d'existence de la société. Voyons par exemple comment Durban justifie la nécessité de l'impôt dans son *Essai sur les principes des Finances*. Pour Durban, par le contrat social primitif, chaque homme « entend mettre sa vie et sa propriété à couvert de la violence et de l'avidité du plus fort ». La société a pour objet de « fonder le bonheur commun sur un ordre public qui fit la sûreté personnelle de chaque individu »⁸. L'ordre public ainsi défini, une autorité apparaît nécessaire pour le maintenir.

« Le chef a donc promis de maintenir en tout point l'ordre constitutif qui assurerait à chaque membre sa propre conservation avec la jouissance libre et tranquille de ses propriétés, soit contre les infractions du dedans, soit contre les invasions du dehors ; les membres, de leur côté, ont promis d'obéir au chef, et d'unir leurs forces aux siennes, toutes les fois qu'il le jugerait nécessaire pour assurer la tranquillité publique ».⁹

La croissance de la société s'accompagne d'une formulation plus précise des règles du contrat primitif et de la croissance des dépenses de l'autorité souveraine auxquelles « il était impossible de subvenir, sans imposer sur la société entière des contributions proportionnelles aux facultés de chaque particulier ».

Ce mode de justification de l'impôt emporte avec lui deux conséquences.

En premier lieu, l'impôt est une obligation pour le corps social politiquement organisé. Vauban est, sur ce point, limpide :

⁸ Durban, *Essai sur les Principes des Finances*, Londres, 1769, p. 5.

⁹ Durban, *Essai sur les Principes des Finances*, Londres, 1769, p. 7.

« Maximes fondamentales de ce système :

I. Il est d'une évidence certaine et reconnue par tout ce qu'il y a de Peuples policés dans le monde, que tous les Sujets d'un État ont besoin de sa *Protection*, sans laquelle ils n'y sauraient subsister.

[...] III. Qu'un État ne se peut soutenir si les sujets ne le soutiennent.

De cette nécessité, il résulte :

Premièrement, Une obligation naturelle aux Sujets de toutes conditions, de contribuer à proportion de leur Revenu ou de leur Industrie, sans qu'aucun d'eux s'en puissent raisonnablement dispenser.

Deuxièmement, Qu'il suffit pour autoriser ce droit, d'être sujet de cet État.

Troisièmement, Que tout Privilège qui tend à l'exemption de cette Contribution, est injuste et abusif, et ne peut ni ne doit prévaloir au préjudice du Public »¹⁰.

À ce stade du raisonnement, les modalités de la répartition de la charge fiscale ne sont pas déterminées, mais on peut déjà poser que l'obligation fiscale individuelle résulte de l'appartenance à la communauté politiquement organisée.

En second lieu, l'obligation fiscale trouve son fondement et donc sa limite dans l'acte institutif de l'État. Dès lors que l'homme a entendu garantir ses droits naturels en entrant en société, l'obligation fiscale résultant de l'appartenance à la société n'est pas illimitée. Comme le relève Locke, un droit illimité d'imposer est destructeur de toute propriété.

« *En troisième lieu, le pouvoir suprême ne peut enlever à aucun homme aucune partie de sa propriété sans son propre consentement. [...] Donc, parce que les hommes en société ont une propriété, ils ont, sur les biens qui leur appartiennent par la loi de la communauté, un droit dont personne n'a le droit de leur enlever la substance, ni même une partie sans leur propre consentement ; autrement, ils n'ont absolument aucune propriété. Car je n'ai aucune véritable propriété sur une chose qu'un autre a le droit de m'enlever sans mon consentement lorsqu'il lui plaît. C'est donc une erreur de penser que le pouvoir suprême ou législatif d'une république peut faire tout ce qu'il veut et disposer arbitrairement des biens de ses sujets ou en prendre une partie selon sa fantaisie.* »¹¹

Le même mouvement qui fonde l'obligation fiscale du citoyen conduit donc à lui reconnaître des droits, passifs ou actifs, par lesquels cette obligation fiscale sera encadrée. Il existe donc deux approches possibles de la citoyenneté fiscale : comme fondant

¹⁰ S. Le Prestre de Vauban, *Projet d'une Dixme Royale...*, 1707, rééd. Imprimerie Nationale, 1992, p. 73. La clarté de la formulation paraît étonnamment précoce. Il est, il est vrai, difficile de déterminer ce qui, dans cet ouvrage, relève d'une conscience politique particulièrement avancée, ou d'une exaltation du rôle de l'État par l'un de ses plus fidèles serviteurs, de surcroît militaire.

¹¹ J. Locke, *Le second traité du gouvernement*, 1690, XI, 138, PUF, 1994, p. 101.

l'obligation fiscale, ou comme encadrant l'obligation fiscale. Nous commencerons par étudier ce second point, qui soulevait initialement, dans un contexte d'absolutisme monarchique, le plus de difficultés.

I. — LA CITOYENNETÉ FISCALE TEMPÉRAMENT DE LA SUJÉTION FISCALE

A. — *Les fondements possibles d'une limitation de l'obligation fiscale*

En entrant en société, les hommes sont censés s'être assurés différents droits, que l'on peut tenter de retracer sous la forme d'un tableau.

	Personne	Biens
Sûreté	sûreté personnelle (vie, santé)	garantie de la conservation des biens et de leurs fruits
Liberté	droit d'ordonner ses actions selon sa volonté	droit de disposer de ses biens et de leurs fruits selon sa volonté

Le terme de « propriété » n'apparaît pas dans ce tableau. Il est en effet susceptible de prendre plusieurs significations, des plus restreintes aux plus étendues. Pour la plupart des auteurs, la « propriété » vise les seuls biens des citoyens. Le droit de propriété des citoyens s'exprime donc, à titre principal, par la sûreté assurée à leurs biens, et, à titre complémentaire, par la libre jouissance qu'ils en ont. Locke recouvre, lui, sous le terme de *property* à la fois la propriété qu'ont les hommes sur leur personne (vie, intégrité corporelle), sur leurs biens, et le droit d'ordonner librement ces possessions. La propriété lockienne peut donc viser chacun des aspects de notre tableau. Autre acception générale du terme chez les économistes, et notamment les physiocrates. La propriété vise les biens des citoyens dans tous leurs aspects. Sûreté et liberté ne sont ainsi que des décompositions du droit de propriété, visant respectivement la sûreté de la disposition, et la liberté de l'usage. Mais le plus couramment, la propriété n'est retenue que dans son sens le plus immédiat de garantie des biens possédés par les citoyens.

La définition de la liberté ne soulève pas moins de problèmes. On la retrouve également souvent comprise dans son seul aspect de la liberté de la personne.

Dans sa version vulgarisée, l'objet du contrat social se résume donc au doublet liberté (personne)/propriété (biens), qui fait passer à l'arrière plan le concept de sûreté. De fait, c'est l'analyse du droit de propriété qui a fondé le plus souvent les revendications à une limite de l'impôt. La question de la compatibilité du mécanisme fiscal avec le respect de la liberté individuelle n'a pas pour autant été complètement ignorée. Elle reste cependant seconde, dans la mesure où c'est moins la nature de la loi fiscale qui se trouve ainsi contestée que ses conditions particulières de mise en œuvre. Quant à la sûreté, elle n'est invoquée que de façon très marginale. L'impôt devant permettre à l'État de garantir la sûreté des citoyens, il ne peut porter sur leur nécessaire physique.

1. - Impôt et propriété

L'affirmation d'un droit de propriété révèle clairement la contradiction pouvant exister entre principe de l'État et existence du droit d'imposer. Reconnaître au souverain un droit illimité d'imposer, c'est, concrètement, retirer toute garantie à la propriété des contribuables. Justifier l'impôt impliquait donc de résoudre la contradiction d'un État ayant pour fonction première de garantir la propriété de ses citoyens, et devant nécessairement pour cela attenter à leur propriété. Pour Rousseau, comme pour la plupart des théoriciens fiscaux, « c'est dans cette cruelle alternative de laisser périr l'État ou d'attaquer le droit sacré de la propriété, qui en est le soutien, que constitue la difficulté d'une juste et sage économie »¹². La solution de ce paradoxe a été cherchée dans trois directions.

Tout d'abord, il était possible de distinguer clairement propriété des citoyens et propriété de l'État, cette dernière devant seule fournir les ressources nécessaires au fonctionnement de l'établissement public. C'est le bon vieux modèle du domaine public, qui n'avait pas encore épuisé toutes ses séductions. Mais cette solution avait l'inconvénient de répondre au défi de la légitimation l'impôt existant par l'illégitimation de celui-ci. Rigoureuse théoriquement, elle était donc parfaitement utopique pratiquement. Seul Rousseau, qu'inspire visiblement le *vicus* romain, y voit le principe des ressources de l'État.

« La première chose que doit faire, après l'établissement des lois, l'instituteur d'une république, c'est de trouver un fonds suffisant pour l'entretien des magistrats et autres officiers, et pour toutes les dépenses publiques. Ce fonds s'appelle *ararium* ou fisc s'il est en argent ; domaine public s'il est en terres, et ce dernier est de beaucoup préférable à l'autre, par des raisons faciles à voir. »¹³

Les physiocrates apportent une réponse différente, permettant également de prouver que le contrat social initial a déterminé les droits du souverain, en donnant à l'État un domaine propre. Le prélèvement fiscal serait en fait le revenu normal que retirerait l'État de sa qualité de copropriétaire des terres. Loin de porter atteinte par l'impôt aux droits des propriétaires, l'État ne ferait lui-même qu'une stricte application de son droit de pro-

¹² Rousseau, *Encyclopédie*, article « Économie politique », éd. La Pléiade, *Écrits politiques*, p. 263. Il poursuit : « Cette partie n'offre pas moins de difficultés à résoudre, ni de contradictions à lever que la précédente. Il est certain que le droit de propriété est le plus sacré de tous les droits des citoyens, et plus important à certains égards que la liberté même, soit parce qu'il tient de plus près à la conservation de la vie ; soit parce que les biens étant plus faciles à usurper et plus difficiles à défendre que la personne, on doit plus respecter ce qui se peut ravir plus aisément ; soit enfin parce que la propriété est le vrai fondement de la société civile, et le vrai garant des engagements des citoyens ; car si les biens ne répondaient pas des personnes, rien ne serait plus facile que d'éluder ses devoirs et de se moquer des lois. D'un autre côté, il n'est pas moins sûr que le maintien de l'état et du gouvernement exige des frais et de la dépense ; et comme quiconque accorde la fin ne peut refuser les moyens, il s'ensuit que les membres de la société doivent contribuer de leurs biens à son entretien ».

¹³ Rousseau, *Encyclopédie*, article « Économie politique », éd. La Pléiade, *Écrits politiques*.

priété. Mais d'où l'État tient-il donc son droit de copropriété ? Il pourrait s'agir d'une répartition originaire du droit de propriété au moment de l'établissement du contrat social, chaque associé faisant don d'une part déterminée de sa propriété à la personne morale nouvellement constituée. En place d'un domaine concret, se substitue le concept d'un domaine « immatériel », d'un droit de copropriété de la puissance publique. Cette théorie, quoiqu'esquissée, était trop peu opératoire pour emporter seule l'adhésion. Outre le caractère fictif de son fondement (le contrat social initial), elle ne permettait pas de déterminer précisément l'étendue de cette copropriété. Les physiocrates proposèrent finalement de voir le titre de cette copropriété de l'État dans sa participation à la production du revenu qu'il impose¹⁴. Ce qui supposait, d'une part, une analyse des conditions de production de la richesse, et d'autre part que le taux de prélèvement est variable. Il n'y a plus dès lors de réelle singularité dans la problématique physiocratique, si ce n'est qu'elle esquisse la problématique de l'impôt-contrepartie.

Il était possible, en second lieu, de considérer que le droit d'imposer de l'État cédant devant le droit de propriété des citoyens lorsque la condition d'intérêt général n'est plus suffisamment remplie, il existe un moyen terme entre ces deux légitimités qu'il est possible de fixer¹⁵. Cette fixation ne pouvant être ni le fait du souverain, ni le fait du contribuable-propriétaire, elle doit être cherchée en premier lieu dans le recours à la raison.

Enfin, il était possible de considérer que le droit d'imposer cédant devant le droit de propriété, il n'est d'impôt légitime que consenti par les propriétaires eux-mêmes. La propriété peut en effet être présentée comme un droit antérieur à la convention sociale instituant la société, même si le passage en société lui donne une dimension nouvelle en lui assurant une reconnaissance et une garantie générale. Seuls les propriétaires peuvent donc renoncer à leur droit de propriété, et seul l'existence d'un tel renoncement peut justifier que l'impôt ne soit pas une spoliation illégitime. L'idée, clairement exprimée par Locke, n'est pas inconnue des philosophes français des Lumières¹⁶.

Ainsi formulé, le problème peut se décliner de multiples manières.

Le renoncement des propriétaires peut s'exprimer ou s'être exprimé « au second degré ». Les propriétaires ne se sont pas prononcés de manière directe sur l'impôt projeté lui-même. Ils ont concédé à l'autorité souveraine un droit général d'imposer, mais en entourant cette concession de certaines garanties. La volonté des propriétaires n'a donc

¹⁴ Voir, par exemple, la position de l'abbé Baudeau, *Première introduction à la philosophie économique, ou analyse des États policés*, 1771, in Daire, *Économistes financiers du XVIIIe*, t. II, p. 763.

¹⁵ L'impôt peut varier entre deux extrêmes : ou l'absence d'impôts, qui rend l'autorité incapable de remplir sa mission, ou le taux confiscatoire. Poussé à sa limite, l'impôt conduit nécessairement à la spoliation des propriétés, qu'elle soit le fait d'un voisin plus fort ou de l'État.

¹⁶ « La principale de ces lois fut que chacun aurait et posséderait en sûreté ce qui lui appartenait en propre. Cette loi est de droit naturel. Quel que soit le pouvoir qu'on accorde à ceux qui gouvernent, ils n'ont point le droit de se saisir des biens propres d'aucun sujet, pas même de la moindre portion de ces biens, contre le consentement du propriétaire. Le pouvoir le plus absolu, quoiqu'absolu quand il est nécessaire de l'exercer, n'est pas même arbitraire sur cet article », *Encyclopédie*, article « Gouvernement » du chevalier de Jaucourt, qui suit, jusque dans les exemples donnés, *Le second traité du Gouvernement* de Locke.

pas porté sur l'impôt, mais sur la loi organisant l'exercice de la souveraineté fiscale. Cette loi a ainsi pour but de garantir le respect par l'autorité souveraine de la propriété des citoyens. Dès lors que les dispositions en sont respectées, l'établissement de l'impôt est censé justifié, et emporter consentement des propriétaires¹⁷.

Ou bien il a pu être considéré que le seul moyen pour que la propriété soit entièrement respectée dans le processus fiscal est que le versement du subside ne résulte que de la seule volonté *actuelle* des propriétaires, *directement exprimée*, c'est-à-dire qu'il ne saurait y avoir de loi fiscale légitime qu'émanant de la seule volonté des citoyens-proprétaires.

2. - Impôt et liberté

Le terme de liberté est lui aussi susceptible de recevoir plusieurs interprétations. Il peut renvoyer au libre usage de leurs biens par les citoyens, et par là amener aux problèmes du respect de la propriété et de la nature substantielle ou formelle de l'impôt juste. Ou bien il peut ne recevoir qu'une acceptation restreinte, comme ne visant que la seule liberté de la personne, à l'exclusion de la liberté dans l'usage des biens. La loi fiscale, qui porte sur les biens des assujettis, ne peut donc menacer la liberté des citoyens que par ses modalités d'application (peines extravagantes, absence de garanties de juridiction).

La première approche est, en particulier, celle de Montesquieu. Significatif de cette problématique est l'intitulé du Livre XIII de *l'Esprit des lois*, dans lequel il traite des lois fiscales : « Des rapports que la levée des tributs et la grandeur des revenus publics ont avec la liberté ». La réponse qu'il apporte peut surprendre lorsque l'on est accoutumé à penser l'impôt en termes de contrainte :

« On peut lever des tributs forts à proportion de la liberté des sujets ; et l'on est forcé de les modérer à mesure que la servitude augmente. [...] Il y a dans les états modérés un dédommagement pour la pesanteur des tributs ; c'est la liberté. Il y a dans les états despotiques un équivalent pour la liberté ; c'est la modicité des tributs. »¹⁸

Deux interprétations sont possibles de cette remarque de Montesquieu.

La première, économique et assez classique, ferait de la liberté reconnue aux citoyens et de la sûreté garantie à leurs possessions les moteurs de leur enrichissement et partant de la croissance du produit des impôts¹⁹. Cette explication n'est, au mieux, que par-

¹⁷ Il peut s'agir par exemple de l'assurance d'une correcte évaluation par le souverain de la gravité du besoin invoqué et des conséquences pour les propriétés de sa décision. Cette assurance peut d'ailleurs résulter des seules règles procédurales (motivation de la décision, période de réflexion entre le projet et l'adoption de la loi,...) ou d'une association des citoyens-proprétaires, par eux-mêmes ou par leurs représentants, à l'appréciation de la nécessité de l'impôt.

¹⁸ Montesquieu, *De l'esprit des lois*, 1748, L. XIII, ch. 12, Garnier, 1973, p. 229.

¹⁹ « Si l'État proportionne sa fortune à celle des particuliers, l'aisance des particuliers fera bientôt monter sa fortune. Tout dépend du moment. L'État commencera-t-il par appauvrir les sujets pour s'enrichir ? ou attendra-t-il que des sujets à leur aise l'enrichissent ? Aura-t-il le

tielle, car dans ce cas le taux de l'impôt ne varierait guère pour le contribuable, et on ne peut parler d'un impôt pesant ou modéré.

La seconde interprétation renvoie aux dangers que fait peser l'impôt sur la liberté personnelle des contribuables, qu'il s'agisse de la liberté de leur personne, ou de la liberté de jouir de leurs biens. Le montant de l'impôt supportable est donc une sorte de balance entre la liberté garantie par l'État et la liberté retirée par l'impôt. Il existe ainsi deux facteurs qui jouent sur cet équilibre.

D'une part le degré de liberté garantie par les lois de l'État entraîne, pour un même impôt, des variations de la charge fiscale. Si l'État garantit mieux la liberté, l'impôt peut être plus lourd sans être plus oppressif. Ainsi, puisqu'« en Europe, le marchand a des juges qui peuvent le garantir de l'oppression », le montant des amendes fiscales peut être plus élevé sans craindre les abus d'un juge despotique.

D'autre part, pour un même système politique, il est possible de réduire la « liberticide » de l'impôt. Montesquieu analyse ainsi les impôts en fonction de ce critère : l'impôt par tête est plus attentatoire à la liberté que l'impôt sur les marchandises parce qu'il se rapporte plus directement à la personne (ch. XIV) ; le droit sur le papier vaut mieux que le droit d'enregistrement, qui laisse plus de prise à l'arbitraire du traitant (ch. IX) ; l'illusion fiscale vaut mieux que la conscience claire de ce que l'on débourse (ch. VIII) ; des droits proportionnés à la valeur de la marchandise valent mieux que des droits disproportionnés, qui encouragent à la fraude, et conduisent donc à des mesures répressives particulièrement dangereuses pour la liberté (ch. VII).

Cette vision de l'impôt comme une balance des libertés pouvait ouvrir un horizon nouveau à la réflexion fiscale ou politique. Si, en effet, la nature de l'impôt est liée à la nature des régimes politiques (lien sur la nature duquel Montesquieu reste d'ailleurs fort vague puisqu'il évoque aussi bien des éléments psychologiques qu'économiques ou politiques), l'équilibre fiscal peut être atteint par deux voies : en adaptant l'impôt au régime, ou le régime à l'impôt. L'alourdissement de l'impôt ressenti comme un corollaire des réformes fiscales de la monarchie peut donc servir d'argument à l'extension des libertés civiles ou politiques. Montesquieu esquisse lui-même cette argumentation au chapitre XII du Livre XIII, lorsqu'il conclut de sa règle générale à la nécessaire préservation des états provinciaux. Il faut bien reconnaître cependant que Montesquieu n'a guère eu de postérité dans sa démarche d'une analyse globale de l'impôt par rapport à la liberté. Le débat fiscal s'est conceptualisé, politiquement, autour de la question de la sauvegarde du droit de propriété.

Les théoriciens fiscaux préférant se fonder sur la propriété pour définir les conditions de validité de la loi fiscale n'auront donc recours au concept de liberté que dans un sens restreint de liberté de la personne (physique). La liberté consiste pour le citoyen à n'être soumis qu'à la loi. Elle ne permet donc pas une critique de la légitimité de la loi fiscale. La loi fiscale ne porte en effet que sur les biens, et la critique en sera, à ce titre, fondée sur la propriété. Il est possible, par contre, de critiquer au nom de la liberté les modalités d'application de la loi fiscale, qui peuvent, elles, porter atteinte à la liberté du sujet de la loi.

premier avantage, ou le second ? Commencera-t-il par être riche, ou finira-t-il par l'être ? » Montesquieu, *De l'esprit des lois*, L. XIII, ch. 7, Garnier, 1973, p. 233.

La sauvegarde de la liberté personnelle est donc à rechercher dans deux directions. D'une part en éliminant tout arbitraire dans l'application de la loi (arbitraire des exécutants, absence de recours des contribuables). D'autre part, puisque le risque d'une incorrecte application de la loi n'est jamais nul, en évitant les sanctions privatives de liberté.

B. — *La construction au XVIII^e siècle d'un contribuable, sujet de droits*

Cette construction va s'opérer par la qualification du contribuable comme un citoyen, terme qui se révèle, à l'usage, d'une redoutable polysémie. La distinction la plus opérationnelle dans ses différentes acceptions me paraît être d'opposer une conception « passive » et une conception « active » du citoyen.

Sous son aspect passif, une personne est citoyenne par sa seule appartenance à une communauté politique constituée, sans que cela implique de sa part une implication personnelle dans le mode de fonctionnement de cette communauté. Dans la mesure où les auteurs fiscaux n'envisagent pas le problème de l'imposition des étrangers, le citoyen tend à s'identifier à tout contribuable. Le terme va gagner en précision lorsque se développera le principe d'opposer au droit du roi d'imposer les droits personnels du contribuable. Le « citoyen » se colore alors d'une dignité nouvelle, celle d'un titulaire de droits (civils) auxquels la puissance publique est censée devoir un respect particulier.

Le passage à la conception « active » de la citoyenneté se fait lorsque les droits ainsi reconnus au contribuable l'autorisent à participer personnellement aux affaires publiques. Nous employons à dessein une formulation large, car il ne s'agit pas nécessairement de l'exercice de droits spécifiquement politiques (participation à l'expression de la souveraineté nationale). Il existe en deçà un domaine de droits par lesquels le contribuable peut être associé sinon à la définition, du moins à la mise en œuvre de l'impôt (par exemple, la participation aux États ou assemblées provinciales).

1. - Le citoyen passif, ou les droits de l'administré

Cette problématique va être essentiellement le fait des cours de justice (les Parlements et Cours des Aides, notamment), ce qui appelle, au préalable, deux précisions. D'une part, il ne s'agit là que de l'un des thèmes développés par les parlementaires. Leurs remontrances peuvent également se référer à la nécessité de réforme matérielle de l'impôt, ou, au contraire, jeter les fondements d'un droit des contribuables à participer à l'expression de la souveraineté fiscale. D'autre part, il faut tempérer le soupçon d'illégitimité qui pèse depuis le XIX^e siècle sur le discours parlementaire : les parlementaires, sous couvert de remontrances démagogiques, auraient fait obstruction à toute réforme fiscale susceptible de porter atteinte à leurs intérêts personnels, et notamment à leurs privilèges fiscaux. La place manque ici pour instruire à décharge ce dossier, mais soulignons néanmoins qu'il est trompeur de juger du discours parlementaire uniquement en termes de réforme *matérielle* de la loi fiscale, alors que leur argumentaire porte essentiellement sur la *forme* de la loi fiscale. Il en résulte une incompréhension de la critique parlementaire, qui conduit à la conclusion d'une obstruction partisane et corporatiste.

La critique parlementaire du système fiscal repose d'abord sur une dénonciation des conditions de mise en œuvre de l'impôt, accusées de laisser trop de pouvoir à la volonté de quelques individus. Faute de limites, ce pouvoir présenterait un caractère oppressif, attentatoire à la liberté et à la propriété (le « despotisme » de l'administration fiscale). Deux étapes de la procédure de mise en œuvre de la loi fiscale sont particulièrement dénoncées, à savoir la répartition de l'impôt et la répression de la fraude. Mais la condamnation du despotisme administratif peut aussi bien résulter des méthodes de recouvrement de l'impôt ou de la définition des biens soumis à droits (contrôle des actes, par exemple).

La dénonciation d'un despotisme administratif ne repose cependant pas uniquement sur la constatation que l'administration dispose en matière fiscale de pouvoirs importants, et même arbitraires. Car, pour les magistrats, le despotisme ne naît pas nécessairement de l'accumulation de pouvoirs importants entre les mains d'une même personne²⁰. C'est l'absence de limite à l'exercice de ces pouvoirs, et en particulier l'absence de contrôle, *par l'institution judiciaire, et selon la loi*, des actes de l'administration, qui constitue le despotisme.

« Enfin l'administration réunie à la Juridiction produira toujours le despotisme, parce que la sûreté des citoyens consiste à être jugés par ceux qui ne connaissent d'autre règle que la Loi ; et que les principes incertains de l'administration servent aisément à colorer des injustices ; et en général, parce que c'est le fort de l'humanité que toute autorité qui n'est contrebalancée par aucune autre devienne abusive. »²¹

Trois points retiennent en particulier les magistrats : la loi est complexe et mal connue, les litiges fiscaux sont confiés à des tribunaux spéciaux, enfin, la procédure est déséquilibrée.

Le système fiscal est tout d'abord dénoncé pour sa *complexité*, ce qui aurait pour effet d'interdire, sauf à une personne spécialisée, la correcte maîtrise du droit fiscal. Les justiciables ne sont donc pas en mesure de se défendre lorsqu'ils se trouvent opposés aux techniciens de la fiscalité que sont les agents des impôts²². Les lois fiscales sont également *imprécises*. Fermiers et administrateurs se réservent ainsi, selon les magistrats, des possibilités d'interprétation, par le biais d'instructions abondantes. De plus,

²⁰ Les parlementaires ne nient d'ailleurs pas la nécessité d'un exécutif efficace en matière fiscale.

²¹ Remontrances de la Cour des Aides de Paris du 23 juin 1761, *Mémoires pour servir à l'histoire du droit public de la France en matière d'impôts, ou recueil de ce qui s'est passé de plus intéressant à la Cour des Aides depuis 1756 jusqu'au mois de juin 1775*, Bruxelles, 1779, p. 149.

²² « Le Code de la Ferme Générale est immense, et n'est recueilli nulle part. C'est une Science occulte que personne, excepté les Financiers, n'a étudié ni pu étudier : en sorte que le Particulier à qui on fait un procès, ne peut ni connaître par lui-même la Loi à laquelle il est assujéti, ni consulter qui que ce soit : il faut qu'il s'en rapporte à ce Commis même, son adversaire et son persécuteur », Cour des Aides de Paris, Remontrances relatives aux impôts, 6 mai 1775 ; E. Badinter, *Chrétien-Guillaume de Lamoignon et les Remontrances de 1771-1775*, Paris, Flammarion, 1985, p. 176.

cette production réglementaire reproduit les vices de la loi : elle étend encore la difficulté qu'il y a à connaître les lois fiscales ; elle est l'occasion de multiplier les chausse-trappes et les cas de majoration de droits ²³. Enfin, la législation fiscale ainsi créée ne bénéficie pas de la *publicité* qui permettrait aux justiciables de s'en prévaloir. Le contribuable est donc contraint de s'en remettre à ce que l'agent du fisc veut bien lui révéler de la loi qui lui est applicable. Il est d'ailleurs noté que cette clandestinité de la loi ne permet pas la formation de praticiens qui pourraient seconder utilement les contribuables dans leur action en justice. Cette clandestinité de la loi peut d'ailleurs aboutir à l'existence de véritables zones de non-droit, à des impôts prélevés sans même une loi pour les légitimer.

La perversion de la loi se doublerait d'un effort concerté du pouvoir royal pour se libérer du contrôle des juges sur leurs opérations fiscales. Cet abaissement des juges résulte du développement d'une justice administrative, soit par la mise en place de juridictions spécialisées dans le contentieux de certains impôts, soit par la voie de l'évocation systématique par le roi des affaires traitées devant les tribunaux de l'ordre judiciaire. Les magistrats, relayés par l'opinion, eurent ici beau jeu de dénoncer l'administration fiscale comme se voulant à la fois juge et partie des affaires qu'elle examinait.

« Dans tous les Tribunaux nationaux, c'est la Loi qui prononce, & le Prince ne confère aux Magistrats que l'autorité nécessaire pour faire exécuter la Loi. Dans un Siège d'attribution, c'est le Juge seul qui prononce, indépendamment de la Loi dont il n'a pas le sacré dépôt. Le premier acte de Jurisdiction que ces Tribunaux exercent est une infraction au droit inviolable, & trop souvent violé, qu'a tout Citoyen de ne pouvoir être traduit que devant ses Juges naturels ; [...] Des Juges payés par les Fermiers osent, les mains pleines de leur or, prononcer sur le sort de ceux qui ont fraudé la Ferme !

Le désir de soustraire tout ce qui regarde la régie au flambeau des Lois, a établi ces Tribunaux ; l'ignorance y préside à l'instruction des Procès ; la cruauté fiscale y prononce.

De quels crimes se sont donc rendues coupables les Cours des Aydes, pour que leur Roi qu'elles servent avec tant d'attachement & de zèle, leur ait enlevé une portion aussi précieuse de leur Jurisdiction, que celle de juger de l'honneur & de la vie des Citoyens ! » ²⁴

Situation d'autant plus scandaleuse que la complexité et la personnalisation des affaires traitées laissaient supposer qu'elles ne pouvaient être instruites que par la per-

²³ « Il semble qu'on se soit aussi étudié à multiplier les Lois de la perception, à les faire varier suivant les temps et les lieux, à en rendre les cas dissemblables entr'eux, et à en faire une science si profonde et si compliquée, que les Lois ne peuvent plus être connues par les Contribuables qui y sont soumis », Remontrances de la Cour des Aides de Paris, 22 novembre 1759 ; *Mémoire pour servir à l'histoire du droit public...*, p. 53.

²⁴ Darigrand, *L'antifinancier ou relevé de quelques-unes des malversations dont se rendent journellement coupables les fermiers généraux*, Amsterdam, 1763, p. 51-52.

sonne la plus directement au fait du dossier, donc par celle la plus directement visée par la plainte. Les magistrats soulignent également le défaut de respect par ces nouvelles instances des règles juridictionnelles garantissant les droits du justiciable, telles, par exemple, que la collégialité des juges ²⁵.

Enfin, les magistrats dénoncent l'inégalité des situations respectives du contribuable et de l'administration fiscale dont il entend contester les décisions. La première de ces inégalités tient, évidemment, à la différence dans la maîtrise de la loi applicable, mais les parlementaires relèvent également des inégalités dans l'administration de la preuve. Bien souvent, les agents des impôts bénéficient d'une présomption en leur faveur, qu'il est fort difficile au contribuable lésé de renverser, alors même que ces agents peuvent avoir un intérêt personnel à poursuivre une fraude inexistante. Sont également évoqués la différence du délai de reprise et du délai de prescription pour agir, le privilège de l'exécution provisionnelle, ou l'absence de motivation des actes.

La Cour des Aides de Paris, enfin, dans ses Grandes Remontrances de 1775, développe un thème nouveau lorsqu'elle dénonce la « clandestinité de l'administration ». La pensée de son premier Président, Malesherbes, est, sur ce point, à la fois novatrice et subtile. La dénonciation de la clandestinité de l'administration vise en effet aussi bien une attitude préjudiciable à l'administré, qu'un comportement visant à soustraire les actes de l'administration au jugement de l'opinion publique, présentée comme un frein au despotisme au même titre que la Loi ou l'autorité supérieure. Si l'on s'en tient à la personne de l'administré, ici contribuable, la clandestinité dénoncée consiste en l'absence de publicité des actes pouvant éventuellement faire grief (clandestinité d'opérations), comme en l'anonymat de la personne qui prend la décision mise en œuvre (clandestinité de personne).

La solution préconisée par les parlementaires à longueur de remontrances se déduit logiquement des critiques qu'ils formulent à l'encontre du système fiscal. La justice ne peut être obtenue en matière fiscale qu'à la condition que les contribuables puissent opposer le droit à l'arbitraire administratif, faute de quoi l'impôt sombrera dans le despotisme. La justice fiscale exige donc que les contribuables aient une connaissance claire du droit qui leur est applicable, ou qu'à tout le moins ils puissent faire appel à des conseillers spécialisés. Il faut pour cela que la loi soit claire et publique ²⁶.

²⁵ « Ce n'est point donner des Juges au Peuple, que de ne lui donner que le Tribunal d'un seul homme. Or pour tous les genres d'affaires qui ont été enlevés par des évocations à la Justice réglée, ce Tribunal d'un seul homme est le seul qui ait été donné au Peuple », Cour des Aides de Paris, Remontrances relatives aux impôts, 6 mai 1775 ; E. Badinter, *Chrétien-Guillaume de Lamoignon et les Remontrances de 1771-1775*, p. 178.

²⁶ « Puisque cela est impossible dans l'état actuel de la complication des Lois, il faut certainement travailler à les simplifier : mais jusqu'à ce que ce travail soit achevé, jusqu'à ce que ce nouveau corps de Lois soit donné à la France, n'est-il aucun frein qu'on puisse mettre à ce despotisme des fermiers, fondé sur l'ignorance où est tout le public, des Lois et de leur régie ? Il en est un, Sire, et vous pouvez ordonner dès à présent aux Fermiers Généraux de faire publier *des tarifs exacts et circonstanciés des droits qu'ils ont à percevoir, et une collection courte, claire et méthodique des règlements qu'il faut observer, et qu'il importe au Public de connaître* », Cour des Aides de Paris, Remontrances relatives aux impôts, 6 mai 1775 ; E. Badinter, *Chrétien-Guillaume de Lamoignon et les Remontrances de 1771-1775*, p. 196.

Par ailleurs, les magistrats sont unanimes pour exiger le respect des « juges naturels », les mieux à même d'offrir aux contribuables lésés les garanties d'indépendance et de fidélité à la loi qu'ils sont en droit d'exiger. Cette qualité des justices traditionnelles résulte, à en croire les magistrats, de leur mode de recrutement et de fonctionnement, qui prévient la corruption et l'arbitraire des volontés individuelles.

Enfin, les critiques de l'arbitraire administratif dessinent ce que pourrait être une procédure fiscale respectueuse du contribuable, même si le discours reste la plupart du temps du domaine de la critique négative. Font ici exception les remontrances de la Cour des Aides de Paris du 6 mai 1775 « relatives aux impôts », qui constituent un véritable programme de réforme de l'administration en général, et de la fiscalité en particulier. L'accent mis sur la nécessaire publicité de l'administration (par opposition à l'administration clandestine) conduit notamment Malesherbes à réclamer la publication des actes administratifs, leur motivation, et l'identification de l'autorité administrative dont ils émanent.

S'il ne faut pas s'exagérer l'importance de la réflexion en ce domaine, qui ne concerne que les seuls juristes, voire, suspecterons-nous, les seuls juristes spécialistes de l'impôt, le discours fiscal parlementaire aboutit à l'exigence de règles formelles strictes permettant de garantir au mieux les droits des contribuables. Que ce formalisme conduise à leur reconnaître une place essentielle dans le fonctionnement du système fiscal est un fait. Mais ce discours repose aussi sur la conception que la justice fiscale ne peut être assurée que par le respect des droits des contribuables, qu'il contribue par là à définir.

2. – Le citoyen participatif, ou le droit du contribuable à participer à l'application de la loi fiscale

Il s'agit là d'une étape intermédiaire entre le sujet et le citoyen participant à l'expression de la souveraineté. Il n'est pas question de reconnaître au contribuable un quelconque droit de consentir à l'impôt. Néanmoins, il est proposé de l'associer à la mise en œuvre de la loi fiscale afin d'en réduire les possibles injustices. Se pose dès lors clairement un problème de limite, de définition, avec les deux catégories facilement identifiables du sujet et du citoyen *stricto sensu*.

Avec le sujet, d'une part, car ce citoyen participatif reste fondamentalement un sujet de la loi. Par ailleurs, il est envisageable de considérer que le sujet de droits, c'est-à-dire doté des droits lui permettant de contester l'application qui lui est faite de la loi fiscale, n'a de consistance que dans une action (l'action contentieuse). Il est donc lui aussi actif, voire, sans forcer le trait, acteur de la bonne administration de la justice²⁷.

Avec le citoyen, d'autre part, car, pour être tranchée en droit, la limite est tenue en fait entre le contribuable qui formule un avis ou répartit l'impôt et le contribuable qui, par lui-même ou par personne interposée, décide de la nature et du montant de l'impôt. Indéniablement actif, ce citoyen-là n'est pas à proprement parler titulaire de droits politiques, ni, *a fortiori*, d'une parcelle de la souveraineté publique. Peut-être pourrait-on y voir l'expression de droits civiques non réductibles aux droits politiques ? Il n'est dès

²⁷ Notons également les conséquences tirées d'une conception personnalisée des communautés traditionnelles. Puisque provinces ou paroisses sont pleinement des personnes contributives, leur refuser une existence collective en matière fiscale revient à les priver de tous droits civils, et notamment du droit de réclamer.

lors pas toujours aisé, au XVIII^e siècle, de tracer la ligne qui séparerait ces deux catégories. En ce sens, le projet d'une administration de l'impôt par les contribuables est bien une étape vers la revendication du droit de décider l'impôt.

La popularité de ce projet peut se lire notamment dans la diffusion de certaines utopies fiscales rêvant d'un impôt sans administration fiscale, où fixation de l'assiette, liquidation de l'impôt, recouvrement, seraient assurés par le contribuable lui-même et de sa propre volonté²⁸. Pour une opinion publique convaincue du caractère néfaste de l'action des agents des impôts, il y a sans doute, au-delà d'une recherche d'une plus grande équité dans la répartition ou d'une réduction du coût de recouvrement, une aspiration au rétablissement de l'unité du corps social divisé par l'impôt.

Les réformateurs plus sérieux envisagent la constitution de structures administratives impliquant directement les contribuables, par la revitalisation des anciennes institutions participatives (états provinciaux ou états généraux), ou par la création de structures nouvelles (administrations provinciales). Ces deux approches sont en fait très voisines, la reprise d'anciennes institutions supposant leur modernisation, et la création d'institutions nouvelles s'appuyant volontiers sur l'image positive des structures subsistantes (en particulier celle des états provinciaux).

3. – Le citoyen, titulaire de droits politiques

La revendication par les sujets de la loi d'un droit à participer à l'expression de la souveraineté, dernier étage de cette construction de la figure moderne du citoyen, s'est trouvée favorisée en matière fiscale, par une histoire institutionnelle particulière, qui permettait de proposer plus aisément des limites à la volonté royale. L'exploitation de cette histoire, via le principe de l'existence de lois fondamentales, a permis de bâtir autour de l'impôt, et donc, partant, autour des contribuables, des règles nouvelles de légitimité de la loi.

La première voie permettant d'aboutir à la reconnaissance de droits politiques aux contribuables consistait dans l'exaltation de l'autonomie du propriétaire, dont le consentement pouvait seul fonder la légitimité du prélèvement fiscal qu'il aurait à acquitter. Ce serait, en quelque sorte, le modèle « lockien ». Or ce modèle n'est guère repris dans les écrits pré-révolutionnaires. Le principe est reconnu, les idées fiscales de Locke sont diffusées. Ce n'est pourtant qu'exceptionnellement²⁹ que l'on rencontre une argumentation

²⁸ Voir par exemple le tableau que dresse L.-S. Mercier d'un impôt idéal : versement direct (sans intermédiaires) par les délégués des provinces dans le trésor royal, acquittement spontané par les contribuables dans des coffres disposés aux carrefours, *L'an 2440, rêve s'il en fut jamais*, Londres, 1772, ch. 39, p. 351 et s.

²⁹ Le parlement de Paris, critiquant en 1778 le contrôle des vingtièmes se réfère ainsi au droit des « propriétaires » d'accorder des subsides : « La liberté des déclarations qui paraît extraordinaire, si l'on ne pense qu'au recouvrement, ne l'est pas, pour qui s'occupe de la Constitution. Tout propriétaire a droit d'accorder les subsides, ou par lui-même, ou par ses représentants ; s'il n'use pas de ce droit en corps de Nation, il faut bien y revenir individuellement ; autrement, il n'est plus maître de sa chose, il n'est plus tranquille propriétaire », Remontrances du 23-26 janvier 1778 sur l'arrêt du Conseil du 4 novembre 1777 ; Flammermont, *Les remontrances du Parlement de Paris au XVIIIe*, tome III, p. 404. Cette lecture a été immédiatement et vigoureusement contredite par le gouvernement : « Le second principe avancé dans les remontrances du Parlement, c'est qu'à défaut de tous les propriétaires réunis en corps de Nation, chaque individu peut être juge des vingtièmes qu'il

exclusivement fondée sur les droits des propriétaires à n'être contraints que par leur volonté propre, via un consentement à l'impôt qu'ils vont devoir supporter. Le souci d'un respect de l'autonomie de la volonté des propriétaires se rencontre en fait essentiellement par le biais d'un rappel que l'impôt est un renoncement par le propriétaire à une partie de son droit de propriété, formulation qui pouvait se prévaloir de l'autorité de Montesquieu.

Ce principe paraît, en particulier, très éloigné des conceptions des physiocrates qui, s'ils reconnaissent un rôle majeur au propriétaire dans la structuration du corps social, et faisaient du respect de la propriété le moyen et la fin de toute bonne politique nationale, n'ont jamais envisagé que la volonté des propriétaires soit la cause du montant de l'impôt. La participation des propriétaires est chez eux essentiellement pratique. C'est un outil facilitant la révélation de la raison fiscale. Il faut donc, à mon sens, nuancer l'importance dans le débat fiscal pré-révolutionnaire de l'argumentation par l'autonomie de la volonté des propriétaires³⁰. Les opposants à l'absolutisme fiscal se refusent en effet à sacrifier le principe d'une légitimation de l'impôt par l'intérêt général du corps social.

Pour toute une génération de théoriciens fiscaux, le problème de la justice fiscale fut donc de déterminer un système fiscal qui soit à la fois conforme à l'intérêt général, et librement consenti par les propriétaires-contribuables. Cette contradiction entre le droit individuel de propriété et l'intérêt général de l'impôt est clairement exposée par Rousseau dans l'article « économie politique » de l'Encyclopédie.

« Il faut se ressouvenir ici que le fondement du pacte social est la propriété ; et sa première condition, que chacun soit maintenu dans la paisible jouissance de ce qui lui appartient. Il est vrai que par le même traité chacun s'oblige, au moins tacitement, à se cotiser dans les besoins publics ; mais cet engagement ne pouvant nuire à la loi fondamentale, et supposant l'évidence du besoin reconnue par les contribuables, on voit que pour être légitime, cette cotisation doit être volontaire »

Or Rousseau enchaîne :

« non d'une volonté particulière, comme s'il était nécessaire d'avoir le consentement de chaque citoyen, et qu'il ne dût fournir que ce qu'il lui plaît, ce qui serait directement contre l'esprit de la confédération, mais

doit payer. Est-ce le Parlement qui a pu mettre en doute si des lois, émanées de son souverain et enregistrées dans les cours avaient un pouvoir suffisant ? Est-ce le Parlement qui a présumé que, lors même qu'il pourrait exister une autre constitution pour l'établissement des impôts, la volonté arbitraire de chaque individu en deviendrait le supplément, comme si le désordre le plus absolu pouvait jamais remplacer une institution régulière ? À quoi ne mènerait pas de pareils principes ? », Réponse du Roi, le 7 février 1778 ; Flammermont, *Les remontrances du Parlement de Paris au XVIIIe*, t. III, p. 414. Pour une fois, l'argumentation royale semble avoir porté.

³⁰ Cf. J.-J. Bienvenu, « Impôt et propriété dans l'esprit de la déclaration », *Droits*, n° 8, 1988, p. 135-142.

d'une volonté générale, à la pluralité des voix, et sur un tarif proportionnel qui ne laisse rien d'arbitraire à l'imposition. »³¹

Cette volonté, générale par son objet comme par son mode de détermination (puisqu'elle nécessite de faire abstraction de ses intérêts personnels pour ne décider qu'au regard de l'intérêt commun), en renvoyant directement à la raison³², offrait une alternative pour légitimer l'impôt. Elle trouva une force révolutionnaire considérable lorsqu'elle entra en résonance avec l'idée de Nation. La nation apparaissait en effet comme la seule instance dont la volonté est par principe étrangère à tout intérêt particulier.

Dans les années qui précèdent la Révolution, le discours de l'opposition politique en vient à décrire la nation comme une personne autonome, ayant une naissance, des propriétés, une capacité d'action, des droits, et, surtout, une volonté propre, seule véritable volonté générale. Cette personnification de la nation se traduit notamment en matière fiscale par la conception d'une nation-contribuable. Le roi ne demande plus du secours à ses sujets mais à la nation ; les États Généraux sont une assemblée de la nation. La nation cumule alors en sa personne les deux légitimités du consentement des contribuables et de l'intérêt général, se traduisant par l'expression de la volonté générale.

La dynamique révolutionnaire de l'idée nationale était d'autant plus forte en matière fiscale que la théorie politique pouvait ici s'appuyer, sans trop travestir l'histoire, sur une légitimité coutumière. Si dès 1758, Mably énonce clairement le principe³³, c'est entre 1774 et 1787 que va réellement s'opérer l'appropriation du concept de la volonté générale par les partisans d'une limitation de l'absolutisme monarchique par la reconnaissance des droits de la nation.

La nature exacte de ces droits va alors rapidement évoluer, passant du simple droit pour la nation d'être entendue, par le truchement des Parlements³⁴, d'abord, représentée par les états généraux, ensuite³⁵, au droit de discuter, au droit de refuser, et enfin au droit de décider.

³¹ J.-J. Rousseau, in *Encyclopédie*, article « Économie politique », éd. La Pléiade, *Écrits politiques*, p. 269-270.

³² Et l'on retrouve là la conception presque expérimentale du rôle de l'« opinion publique », comme mode rationnel de détermination de la solution juste.

³³ « Je suppose qu'il [le Parlement] eût établi comme une vérité incontestable, le principe très vrai et très facile à prouver, que la nation seule a le droit de s'imposer, qu'il eût tracé un tableau historique des usurpations des Rois, et qu'en conséquence il eût demandé la tenue des États Généraux », Gabriel Bonnot de Mably, *Des droits et des devoirs du citoyen*, 1758, publié seulement en 1789, édition critique, par Jean-Louis Lecercle, Paris, 1972, p. 155.

³⁴ Voir par exemple la *Représentation du Parlement de Paris du 14 juin 1778, sur les abus dans la perception des vingtièmes* : « Des monuments de notre histoire, des principes de la Monarchie française et de tout État bien ordonné, Sire, résulte cette vérité trop oubliée mais incontestable, que le seul moyen de rendre les impôts légitimes est d'écouter la Nation » ; Flammermont, *Les remontrances du Parlement de Paris au XVIIIe*, t. III, p. 404.

³⁵ « Comment établir une relation entre le Roi et la Nation, qui ne soit pas interceptée par tous ceux dont un Roi est entouré ? Nous ne devons point vous le dissimuler, Sire ; le moyen le plus simple, le plus naturel, le plus conforme à la constitution de cette Monarchie, serait d'entendre la Nation elle-même assemblée, ou au moins de permettre des assemblées de chaque Province : et personne ne doit avoir la lâcheté de vous tenir un autre langage : personne ne doit vous laisser ignorer que le vœu unanime de la Nation est d'obtenir ou des États Généraux, ou au moins des États provinciaux. » ; Cour des Aides de

Le système ainsi proposé apparaît d'une grande cohérence au niveau national. La Nation, seule contribuable, est également la seule à pouvoir légitimement déterminer le montant et les modalités de répartition de l'impôt. La double exigence de la liberté des propriétaires et de l'intérêt général de l'utilisation de l'impôt est donc parfaitement respectée. Les choses se compliquent cependant quelque peu dès lors qu'il s'agit de traduire au niveau des individus l'équilibre existant au plan national.

Par exemple, selon la logique du contribuable-propriétaire, doivent avoir consenti l'impôt toutes les personnes qui auront à l'acquitter, que l'on peut appeler « propriétaires » au sens large, puisque tout impôt est nécessairement payé par une propriété (même s'il s'agit de la simple force physique pour un impôt en nature tel que la corvée). Ainsi, ne devraient être assujettis au paiement de l'impôt que les personnes disposant effectivement de droits politiques, c'est-à-dire ayant effectivement participé au consentement à l'impôt (voire même, dans une logique totalement individuelle, ayant personnellement accepté l'impôt). À rebours, si la cause de l'obligation fiscale est à chercher dans les droits que garantit l'État à tout membre du corps social, alors chaque membre de ce corps social doué d'une pleine capacité civile (et donc d'un droit autonome de propriété), parce qu'il est soumis à l'impôt, devrait disposer d'un droit de vote, avec, à la limite, une mesure de la citoyenneté par l'impôt payé.

Selon la logique de l'intérêt général, le vote de l'impôt est, au contraire, à réserver aux personnes les mieux à même de discerner cet intérêt général. C'est-à-dire que le fait de voter est purement un outil de connaissance de la volonté générale, mais n'emporte aucune conséquence propre pour celui qui se prononce. L'intérêt général une fois déterminé s'applique indifféremment à tous les membres du corps social (la raison établissant que l'impôt est dû par les membres du corps social), voire à toute personne sur lesquelles l'État est à même d'exercer un pouvoir de contrainte. L'existence d'une obligation fiscale ne dépend donc pas de la possibilité qu'aurait eu le contribuable de se prononcer sur la loi qui lui est appliquée.

C'est précisément la difficulté majeure que posait la rédaction des articles de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen relatifs à l'impôt. La formulation proposée par le 6^e bureau insistait sur le « retranchement de propriété »³⁶. Or, une partie de l'assemblée réagit fortement à ce qui lui apparaissait comme une mise sous le boisseau du caractère collectif de l'obligation fiscale³⁷. On peut donc se demander si la for-

Paris, « Remontrance relative aux impôts, 6 mai 1775 » ; E. Badinter, *Chrétien-Guillaume de Lamoignon et les Remontrances de 1771-1775*, p. 265.

³⁶ « Art. XXII : 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 », *Projet de déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Discuté dans le sixième Bureau de l'Assemblée nationale* ; Ch. Fauré, *Les déclarations des droits de l'homme de 1789*, Payot, 1992, p. 259.

³⁷ « Ce n'est pas un retranchement de la propriété, c'est une jouissance commune à tous les citoyens ; c'est le prix avec lequel vous possédez vos propriétés », Mirabeau, séance du 24 août 1789, A.P., t. 6, p. 483. « La portion du revenu ou des productions données pour la sûreté publique est une dette, un remboursement, ou un échange de services. Or, payer ce qu'on doit n'est pas un retranchement de sa propriété, et c'est faire un larcin à la république de ne pas acquitter cette dette. Il n'y a que trop de citoyens qui déguisent leur revenu pour échapper à une juste contribution. En présentant cette idée de retranchement, ils y verront

mulation finalement retenue (qui fait du consentement à l'impôt un droit « tous les citoyens ») ne doit pas une part de son succès à l'imprécision même de la formule. Elle permettait en effet de cumuler de manière commode l'image du membre du corps social, assujéti à ce titre à l'impôt³⁸, et, dans sa totalité, l'image d'une nation souveraine dans le domaine fiscal. Mais elle confirmait aussi la dissociation entre le citoyen astreint au paiement de l'impôt, en tant que membre du corps social, et le citoyen pouvant consentir l'impôt, car participant de la volonté souveraine de la nation. Dans ce dernier cas, il ne s'agit donc que de reformuler, sous le couvert de la reconnaissance de droits individuels, le principe d'une souveraineté fiscale de la seule nation.

C. — *La citoyenneté du contribuable : une fiction*

La seconde moitié du XVIII^e siècle avait construit un modèle civique du contribuable, en trois niveaux : comme administré, comme participant à la mise en œuvre de la loi, comme participant à la définition de la loi. Trois niveaux, plus que trois figures du citoyen, car les interactions sont nombreuses entre ces modes d'expression de la citoyenneté. Or l'expérience révolutionnaire va révéler le caractère largement utopique de cette construction, contestée sur chacun de ses éléments.

1. — **Le contribuable ne consent pas l'impôt**

L'idée selon laquelle le fait d'être assujéti à l'impôt pouvait justifier l'exercice de droits politiques, si tant est qu'elle ait jamais été clairement exprimée, fut la première à être démentie par la théorie politique. La proposition était à vrai dire boiteuse d'entrée de jeu. Elle devait sa force non à une reconnaissance d'un droit de consentement aux propriétaires (cette approche n'ayant pas prospéré en France), mais aux prétentions bien établies de la nation à un droit de consentir l'impôt. La force de l'argument reposait donc, au fond, sur une conception coutumière de la légitimité politique. En proclamant la souveraineté de la nation, les révolutionnaires retiraient sa spécificité au consentement de l'impôt, désormais une forme parmi d'autres de l'expression de la souveraineté nationale. La loi fiscale, en d'autres termes, n'apparaissait plus que comme une variante de la loi ordinaire.

Il est possible, certes, comme un géologue tatillon, de relever quelques buttes témoins de l'originalité révolue de la loi fiscale. L'exclusivité de la compétence de

les moyens d'éluder la contribution ; ils croiront ne faire que conserver. Ne jetons pas nos concitoyens dans des erreurs dangereuses par des expressions hasardées. Le paiement du tribut est une dette légitime à acquitter ; le corps national a le droit imprescriptible de le percevoir pour l'intérêt et la sûreté de tous ; et les citoyens sauront enfin que c'est faire un véritable larcin au corps national de ne pas lui payer la dette sacrée de la contribution publique », Périsset-du-Luc, séance du 26 août 1789, *Archives parlementaires*, t. 6, p. 487.

³⁸ « M. de Laville-Leroux fait sentir la différence de ces deux mots ["contribution" et "contribution publique" (?)] ; l'un est ce que paye chaque citoyen ; l'autre ce que paye la nation entière. Cette observation est trouvée judicieuse, et, quoique proposée après l'article discuté et passé, l'Assemblée n'y a pas eu moins d'égard. », Séance du 26 août 1789, *Archives parlementaires*, t. 6, p. 487.

l'assemblée nationale a sans doute été plus vite reconnue en matière fiscale, le roi, pourtant représentant de la nation, se voyant refuser par la constitution de 1791 jusqu'au droit de proposer l'impôt³⁹. Le principe d'un consentement par la représentation nationale devait se révéler plus solidement établi en matière fiscale que dans d'autres domaines, l'épisode napoléonien en étant une preuve parmi d'autres. Signalons, enfin, la priorité reconnue à la chambre basse pour l'examen des projets de loi fiscale⁴⁰, parfois même autrement distinguées des lois ordinaires⁴¹.

Dès lors que la création de la loi fiscale devenait l'expression ordinaire de la souveraineté nationale, le lien qui aurait pu être établi entre contribution et droits politiques apparaissait comme ténu, voire néfaste, si la loi devait être l'expression de la volonté générale. Pourquoi permettre la représentation d'intérêts particuliers pour la constitution d'organes dont la compétence dépasse, et combien, le seul champ de l'impôt ? L'institution du suffrage censitaire ne doit pas nous égarer sur ce point. Le montant de l'impôt acquitté est le signe, la manifestation d'une autre qualité du citoyen, jugée elle nécessaire (par exemple la propriété foncière ou l'aisance), mais qui n'est pas, à proprement parler, d'essence fiscale. La cote d'impôt direct n'est utilisée que comme un indicateur privilégié, car objectif (ou du moins visant à l'objectivité), général, vérifié régulièrement et fixé contradictoirement (le contribuable lésé pouvant toujours contester en justice son rôle fiscal).

Il existe cependant d'autres pistes possibles permettant de lier assujettissement à l'impôt et citoyenneté, explorées en particulier sous la Convention (mais l'on en trouve des traces dans les années 1890). Le paiement de l'impôt n'est plus seulement à percevoir comme un signe statique des qualités justifiant la reconnaissance de droits politiques, mais comme un processus dynamique. En d'autres termes, c'est le fait de payer des impôts, ses impôts, qui élève le sujet au rang de citoyen, à la fois concrètement (en l'obligeant à s'intéresser à la chose publique, à apprendre les règles du calcul) mais surtout moralement. En ce sens, l'obligation de contribuer aux charges publiques est à proprement parler « honorable », qui donne l'honneur. La citoyenneté n'est pas native, elle s'acquiert dans l'action. Le paiement de l'impôt apparaît à ce titre comme le pendant de la conscription, la patrie ayant besoin de sang et d'or. De cette approche a surtout été tirée la conséquence négative que celui qui se soustrait au paiement de l'impôt n'est pas un bon citoyen, voire n'est pas un citoyen du tout, et peut se voir retirer ses différents droits civiques (parmi lesquels le droit à une procédure de recouvrement tempérée).

³⁹ Constitution de 1791, titre 3, chap. 3, sect. 3, art. 8 : « les décrets du corps législatif concernant l'établissement, la prorogation et la perception des contributions publiques, porteront le nom et l'intitulé de *lois*. Ils seront promulgués et exécutés sans être sujets à la sanction, si ce n'est pour les dispositions qui établissent des peines autres que les amendes et contraintes pécuniaires. » Pour les fondements idéologiques de cette disposition, voir notamment le discours de Barrère du 27 août 1791, *Archives parlementaires*, tome 27, p. 741-742.

⁴⁰ Art. 17 de la charte constitutionnelle de 1814, art. 36 de l'acte additionnel de 1815, art. 15 de la charte constitutionnelle de 1830, art. 8 de la loi constitutionnelle du 24 février 1875, art. 39-2 de la constitution de 1958 (ces deux derniers textes visant les seuls projets de loi de finances).

⁴¹ Constitution de 1852, art. 39 : « le Corps législatif discute et vote les projets de loi et l'impôt ».

Pourtant, alors que la théorie politique peine à justifier les droits politiques par le paiement de l'impôt, l'idée trouve des échos en pratique. Il existe un souci récurrent durant tout le XIX^e siècle de ne pas abandonner le vote de l'impôt à des personnes qui n'auront pas à le supporter. De même, le fait de contribuer semble de nature à justifier un élargissement des droits politiques pour participer, ne serait-ce que par représentant interposé, à la fixation de la charge fiscale. L'argument reste aujourd'hui fréquemment invoqué pour justifier l'extension aux étrangers du droit de vote aux élections locales. Si cette difficile conciliation d'une représentation des contribuables et d'une souveraineté nationale n'a pas fait de difficulté, c'est que le problème ne se posait tout simplement pas en pratique, ou de façon très marginale. Il y a eu une adéquation de fait entre le groupe des électeurs et le groupe des contribuables.

2. – L'échec de l'implication des contribuables

Les révolutionnaires avaient espéré, dans le prolongement direct des projets de réforme fiscale pré-révolutionnaires, mettre en place un système fiscal largement mis en œuvre par les contribuables eux-mêmes, ou, plus précisément, par des élus de la nation⁴². Le législateur attendait les plus grands bénéficiaires de cette procédure. Issus de l'élection, et présentant au surplus de sérieuses garanties personnelles (conditions d'éligibilité), les administrateurs devaient présenter un souci particulier de l'intérêt général. L'organisation collégiale de leurs pouvoirs permettrait de contrebalancer leurs intérêts privés pour ne laisser d'agissante que la seule volonté générale. Par ailleurs, étant élus pour une durée limitée, la responsabilité des administrateurs se trouvait assurée par la censure de leurs concitoyens.

Dans une telle optique, les exigences techniques que suppose l'exercice de fonctions fiscales cédaient devant les préoccupations morales. La position était logique, dès lors que les difficultés d'application jusque là rencontrées semblaient résulter essentiellement de lois fiscales incohérentes, dont la réforme par le législateur n'avait pas encore été engagée. Au surplus, les constituants semblent avoir largement sous-estimé la difficulté et la longueur des travaux demandés aux administrateurs fiscaux (et spécialement les exigences résultant de leurs propres travaux) et surestimé l'importance numérique des personnes localement aptes à la tâche qui leur était confiée⁴³.

⁴² À ses débuts, l'assemblée nationale oppose clairement la nation au roi, les droits de la nation aux droits du roi. L'administration de l'impôt relève de la seule compétence de la nation parce que c'est elle qui en supporte la charge. Peut-on, pour autant, considérer que les élus de la nation sont les élus des contribuables ? Que ce sont les contribuables eux-mêmes qui sont invités à gérer l'impôt ? Là encore, la distinction, peut-être justifiée en théorie, est inexistante en pratique. Le clivage oppose élus et agents professionnels, les premiers étant perçus comme élus par les contribuables et contribuables eux-mêmes. Et c'est leur proximité avec les contribuables qui légitime leur action (leur connaissance des réalités locales permettant la correcte répartition des impositions et la confiance des contribuables en facilitant le recouvrement).

⁴³ Si l'assemblée nationale se faisait quelque illusion sur la compétence nécessaire pour procéder à la répartition des impôts, elle percevait clairement la technicité du système des contributions indirectes. Elle n'a jamais envisagé pouvoir se passer en la matière du secours de véritables professionnels de la finance. C'est en fait la réforme parallèle du système des impôts qui devait permettre, sinon de résoudre cette difficulté, du moins d'en réduire

Autant le dire nettement, cette expérience révolutionnaire fut un échec administratif gravissime qui entraîna, par contrecoup, un renversement profond et durable des conceptions fiscales à partir des années V-VI de la République. L'idéal fiscal sera désormais celui d'un système productif, rationnel, et géré par une administration professionnelle et apolitique. Cet idéal conduisait à la mise à distance du citoyen de l'ensemble du processus fiscal, qu'il s'agisse d'ailleurs de protéger l'État (régularité des rentrées fiscales) ou le citoyen lui-même (principe de l'impôt « réel »). Il subsistera encore fort dans le XIX^e siècle des comportements participatifs, des préventions politiques envers l'administration centralisée, voire même un idéal d'impôt autogéré. Mais ces idées perdent leur résonance politique et apparaissent à une partie de l'élite gouvernementale comme des survivances.

Le recours à un système fiscal déclaratif devait rendre son actualité à la question de la collaboration des contribuables au processus de l'établissement de l'impôt. Significativement, le recours aux commissions de contribuable se généralisa à la suite de la réforme fiscale de 1914-1917. Non seulement la création de l'impôt sur le revenu n'entraîna pas la suppression des commissions de contribuables existant jusque-là pour la répartition des impôts supprimés, qui survécurent dans le cadre des impôts communaux⁴⁴, mais le législateur prévint dès l'origine l'établissement de commissions de contribuables dans le cadre des divers impôts cédulaires. L'intérêt manifesté par les milieux radicaux pour les structures de participation des contribuables trouva ici une traduction, contrecarrée d'ailleurs par les préventions des milieux libéraux. Le procédé se généralisa donc en plusieurs temps, avec une grande variation dans les modalités⁴⁵, avant que la loi du 13 janvier 1941 n'introduise un peu d'ordre en regroupant les différentes commissions existantes en une Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Peut-on, pour autant, y voir une réelle volonté de l'administration fiscale d'associer les contribuables à la gestion de l'impôt ? Si la composition de la commission départementale, qui varie selon la nature de la question fiscale examinée, traduit effectivement le souci d'une correcte représentation des intérêts des contribuables, les pouvoirs de la commission départementale restent fort réduits. En dehors de la fixation du forfait en matière de bénéfices agricoles⁴⁶, elle

considérablement l'ampleur. Les contributions indirectes exigeaient en effet une législation complexe, un contrôle sévère, et de manière générale, une forte présence administrative. Elles furent donc pour la plupart supprimées comme attentatoires aux libertés personnelles. Le législateur, tout à fait consciemment, amenuisait par là la menace qu'il voyait dans l'existence de grands corps de finance.

⁴⁴ Fusion en 1914 des commissions de répartiteurs et commission de classificateurs en une Commission communales des impôts directs.

⁴⁵ Différentes commissions ont été créées suivant les cédules (BIC, BNC, BA,...) ou le mode de fixation du résultat (forfaitaire ou réel), et non sans de nombreuses variations quant à leur composition (paritaire, à majorité de fonctionnaires des impôts, à représentation de contribuables désignés en tant que tels (représentants d'organisations professionnelles) ou indirectement représentatifs (ex : élus municipaux)...), à leur ressort (canton, arrondissement, département,...) et à leurs pouvoirs (fixation ou rectification des bases, simplement consultatif,...).

⁴⁶ Le forfait en matière de BIC et de BNC a été supprimé par la loi de finances pour 1999.

n'intervient qu'en cas de litige ⁴⁷, sur les seules questions de fait, et à titre consultatif. Au mieux, son avis n'aura pour effet que de renverser la charge de la preuve. Les pouvoirs de la Commission départementale de conciliation (compétente pour apprécier les insuffisances de prix ou d'évaluation en matière de droits d'enregistrement) rencontrent les mêmes limites. Organismes peu connus des contribuables ordinaires, aux pouvoirs limités, il paraît difficile de considérer ces commissions comme l'expression d'une réelle participation des contribuables au fonctionnement de l'impôt.

Reste cependant la question d'une implication individuelle du contribuable dans la mise en œuvre de l'impôt, par son paiement spontané, certes, mais aussi par l'exact accomplissement de ses multiples obligations déclaratives, dont le caractère civique est volontiers souligné par les autorités administratives. Il s'agit cependant là de contraintes imposées par la loi, dont les manquements sont (ou sont susceptibles d'être) sévèrement sanctionnés. Il n'est donc pas aisé de faire la part entre l'accomplissement lucide d'un devoir civique et l'acceptation résignée (voire routinière) d'une sujétion imposée sous la contrainte.

Au final, les relations entre le contribuable et l'État, qu'elles soient consensuelles (par exemple, l'obtention d'un agrément) ou conflictuelles (contrôle ou redressement fiscal) apparaissent refermées sur l'individu, sans renvoi à une quelconque dimension collective de l'obligation fiscale. Dès lors, s'il existe bien une citoyenneté du contribuable, c'est seulement comme détenteur de droits passifs opposables à la puissance publique. Or ces droits de l'administré (par exemple, le droit au contradictoire) ne renvoient plus aujourd'hui au citoyen mais à l'homme.

II. — LA CITOYENNETÉ, FONDEMENT DE L'OBLIGATION FISCALE

L'autre approche possible de la citoyenneté fiscale consiste à y voir non un tempérament à l'exercice de la souveraineté fiscale, mais le principe même de l'obligation fiscale. En un sens, le but reste le même : il s'agit de poser une limite au souverain. Mais cette limite est, en quelque sorte, intériorisée. Ce n'est plus le processus d'élaboration ou d'application de la loi fiscale qui viendrait tempérer la volonté du souverain (sans pour autant la limiter), mais la définition matérielle de la loi fiscale juste qui viendrait poser une limite (au moins morale) aux prétentions du souverain.

La question du fondement de l'obligation fiscale opère donc au plan de la légitimité. Elle peut s'accommoder d'une discordance entre ce que l'impôt devrait être et ce que l'impôt est, à condition que cette discordance reste suffisamment faible pour ne pas priver la loi fiscale de toute légitimité. La marge de manœuvre de la puissance publique est, d'ailleurs, probablement plus large en matière fiscale, non seulement à cause de la nature même de l'obligation fiscale (plaie d'argent n'est point mortelle), mais encore parce que l'impôt est généralement considéré comme comportant presque nécessairement une part de spoliation arbitraire ⁴⁸, aussi inévitable que peut l'être la pluie, la grêle ou la mort. Il

⁴⁷ Redressement contradictoire ou taxation d'office d'un contribuable pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justifications dans le cadre d'un ESFP.

⁴⁸ Comme le rappelle un adage anglais : « *Who expects a faultless tax to see, expects what not is, nor was, and never will be* ».

est donc possible d'évacuer la question de la justice de l'impôt en y voyant une simple manifestation de la puissance publique, qui aurait seule à justifier de sa légitimité. Bel exemple de positivisme, mais qui laisse pendantes au moins deux questions : ce qui est souhaitable, et, dans l'hypothèse d'une forte résistance à l'impôt (ce qui n'est pas le cas actuellement), ce qui est possible.

À la question du fondement de l'impôt, il existe une réponse par la citoyenneté du contribuable : l'impôt est dû en raison de l'appartenance à une communauté politiquement organisée. Solution à la fois générale (elle ne dit rien, de prime abord, sur l'étendue de cette obligation) et qui semble démentie par les faits (l'État fait payer l'impôt à toute personne, même morale, sur laquelle il peut mettre la main). Nous nous efforcerons cependant de prouver la vitalité de ce principe, avant de le confronter aux principes de justice fiscale concurrents.

A. — *La vitalité idéologique du principe*

1. - **La formulation du principe au XVIII^e siècle**

Après les développements que nous avons consacrés à la représentation au XVIII^e siècle de l'obligation fiscale comme une obligation collective, collectivité finalement identifiée comme la nation, il ne vous surprendra pas que nous trouvions les racines de ce fondement de l'obligation fiscale chez les théoriciens des Lumières. La proposition peut pourtant surprendre, tant l'habitude s'est prise de voir dans les définitions de l'impôt que donnent Montesquieu en 1748 (« une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement ») ou Mirabeau en octobre 1789 (« une espèce de dédommagement et le prix des avantages que la société leur procure ») la preuve de l'adhésion des philosophes des Lumières à la théorie de l'impôt-échange. Il me semble cependant qu'il faut relativiser l'importance de ces explications de la nature de l'obligation fiscale.

D'une part, il n'est pas toujours aisé, sur une courte citation, de définir si le rappel de la sûreté procurée au citoyen doit se comprendre comme visant un service à lui personnellement rendu par l'État, ou dont il jouit indirectement du fait de son appartenance au corps social. La formulation sera proche, mais le principe de l'obligation est alors fondamentalement différent. Pour exemple, la citation de Mirabeau ici rapportée commence par définir l'impôt comme « une dette commune des citoyens, une espèce de dédommagement... etc. »

Il n'est pas évident, d'autre part, que les théoriciens fiscaux aient eu une claire perception des antinomies pouvant exister entre la théorie fiscale du contribuable-citoyen, et la théorie de l'impôt-échange. D'une certaine manière, souligner que le contribuable retire un bénéfice personnel réel de l'action de l'État apparaissait comme une traduction, au niveau de l'individu, d'une obligation établie au plan collectif. Cette confusion s'explique d'autant mieux si l'on prend en considération la problématique de ces théoriciens fiscaux. Il ne s'agissait pas de trouver dans le chiffrage des services reçus de l'État une mesure de l'obligation fiscale, mais, bien au contraire, de combattre le principe des privilèges fiscaux en faisant valoir que tout membre de la société reçoit effectivement et

personnellement un service considérable de l'État et dont il est normal qu'il contribue au règlement. Souligner la valeur de ces services est, à ce titre, et dans un contexte polémique, un argument de poids. Il m'est pour l'instant impossible de citer un seul exemple d'une approche clairement individualiste de l'impôt avant 1791 ⁴⁹.

Deux conséquences essentielles peuvent être tirées de cette analyse du fondement de l'impôt.

D'une part, elle fonde le principe de l'universalité de l'impôt. Tous les citoyens étant également membres du corps politique, tous bénéficiant également de l'institution de l'État, il n'est plus légitime d'opposer un privilège fiscal tiré d'un statut corporatif particulier (appartenance à l'Église, par exemple).

D'autre part, elle fonde le principe d'une justice distributive. Car la dette de chaque citoyen (en tant que membre de la nation, non en tant que personne) est, à proprement parler, illimitée ⁵⁰. La question du contingentement de la dette fiscale se pose, mais au niveau collectif, et laisse ouverte la question de la juste répartition ⁵¹ de la charge fiscale entre les personnes contribuables (l'impôt pourrait ainsi être analysé, en termes civils, comme une obligation conjointe divisible non solidaire). La répartition égale peut être considérée comme le principe d'une répartition équitable, mais il pourrait tout aussi bien lui être préférée une répartition de l'impôt volontairement inégale mais jugée plus équitable, ou autrement adaptée à un but d'intérêt général poursuivi par le législateur.

La conception la plus simple d'une répartition « équitable » entre individus par ailleurs égaux est évidemment d'opérer une répartition « égale ». La difficulté dans la répartition est alors reportée sur le terme de comparaison qui permettra de caractériser cette égalité.

Une première possibilité est l'égalité arithmétique des contributions individuelles, le terme de comparaison étant alors le citoyen lui-même. Cette proposition soulève une difficulté pratique considérable. Il est impossible pour l'État moderne de concevoir un budget équilibré par le produit d'une taxe égale pour chaque contribuable, et donc nécessairement minime.

⁴⁹ « Je croyais voir enfin [dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen] l'homme réellement libre, et chaque individu, rendu maître de sa personne et de ses biens, ne contribuer aux dépenses pour l'entretien de la force publique et pour les frais d'administration qu'en proportion de ce qu'il coûtait personnellement à la société », Bourdon des Planches, *L'anti-économiste, ou moyens de redimer les personnes et les biens du joug des impositions*, Paris, 1791. Il s'agit là au surplus d'une brochure véhémente, bien loin de refléter l'esprit dominant de l'époque.

⁵⁰ « La vraie proportion des revenus que nous devons verser dans le Trésor public n'est déterminée par aucun principe métaphysique. Ce sont les besoins publics qui la commandent ; s'ils n'exigent que le douzième, le surimposé fait une violation à votre déclaration des droits, et devient, par cela même, un crime public ; s'ils exigent la totalité de nos facultés, nous devons être prêts à en faire le sacrifice. (Applaudissements) », Ramel-Nogaret, 27 mai 1791, *Archives parlementaires*,

⁵¹ Le terme de « répartition » est employé ici de manière générale, même s'il n'est pas sans évoquer la préférence des constituants pour ce mode de détermination de l'impôt, essentiellement due au fait qu'il permet de garantir l'exacte correspondance des sommes levées et des besoins de l'État. L'article 13 de la Déclaration des droits de 1789 présente la même ambiguïté du terme.

La clef de répartition de l'impôt envisagée au XVIII^e fut donc, en règle générale, la propriété. Le choix du critère de la propriété pouvait se justifier, une fois faite la part des pesanteurs historiques et budgétaires, par l'idée que l'impôt est levé sur la propriété de la nation, et qu'il est dès lors cohérent de conserver le même objet de répartition que celui sur lequel a porté l'impôt. Mais les constituants favorisèrent une autre explication du choix de la propriété comme critère de répartition de l'impôt. L'obligation fiscale découlant de l'appartenance à un corps social collectivement débiteur envers la puissance publique, se traduit, au plan individuel, par une dette de l'individu envers l'État du fait du service que celui-ci lui a rendu et continue à lui rendre (on retrouve alors une conception de l'impôt comme une contrepartie). Or le service rendu par l'État, que ce soit au corps social ou à l'individu, est d'abord perçu comme un service de sûreté des personnes et des biens. Cette théorie tendait donc à faire de la propriété, la sûreté personnelle étant égale par ailleurs, le critère de répartition des charges de la dette collective, voire même de mesure du service rendu par l'État. Nous pouvons relever au passage que le raisonnement tend à glisser d'une justification collective à une justification personnelle de l'impôt, celle-ci s'avérant bien plus convaincante dès lors qu'il s'agit de penser l'individualisation de la dette fiscale.

Mais le droit de propriété concerné par l'impôt posait lui-même un problème de définition, dont les implications rejaillissaient directement sur le régime fiscal à adopter. On pouvait en effet viser sous ce terme les biens possédés, le revenu retiré de ces biens, voire la jouissance fournie par le revenu de ces biens (ce qui tend à l'imposition du superflu). Comment alors interpréter la formulation finalement retenue par les constituants (sans trace de débats) d'une répartition en proportion des « facultés »⁵² ? L'expression est en vogue en août 1789⁵³ et présentait sans doute deux attraits majeurs. Elle soulignait clairement, d'une part, que la répartition de l'impôt dépendait exclusivement de la distribution de ce sur quoi il portait, et excluait donc tout critère d'ordre personnel (la noblesse, par exemple). Elle était d'autre part suffisamment vague pour laisser ouverte la question de cet objet de l'impôt (sans exclure une possible connotation philosophique de la notion de « faculté »).

La Constituante, dans sa grande majorité, concevait cette égalité fiscale comme une répartition proportionnelle au revenu (rigoureusement proportionnelle, même, selon le projet du sixième bureau). Tout un courant de pensée encourageait cependant à dépasser cette stricte proportionnalité. Depuis Montesquieu, qui s'était opportunément prévalu des lois de Solon⁵⁴, de nombreux auteurs réclamaient une proportion de l'impôt non au revenu mais à son utilité, comme mesure de la propriété. Ainsi, la part relative du riche devait-elle être supérieure à celle du pauvre, l'utilité de la propriété étant dégressive (selon le triplet régulièrement cité du nécessaire, de l'aisance, et du superflu). Cette pro-

⁵² Article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 : « 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, en raison de leurs facultés ».

⁵³ Cf. les projets de Guiot, Sallé de Chou, Poncet-Delpech, Rabaud St-Etienne, Boislandry ; Ch. Fauré, *Les déclarations des droits de l'homme de 1789*, Payot, 1992, p. 304, 307, 297, 341, 350.

⁵⁴ Montesquieu, *L'esprit des lois*, livre XIII, ch. 7, Garnier, t. I, p. 252.

position est notamment défendue sous la Constituante par Vernier, qui la reprend à nouveau sous la Convention à l'appui d'un projet de contribution progressive.

Mais les représentants de la nation ne s'interdisent nullement de contrevenir aux règles de l'égalité au nom de principes jugés supérieurs (découragement du luxe, de la boisson et du jeu, encouragement à l'économie rurale). La dérogation au principe de l'égalité dans l'impôt fut notamment justifiée par la poursuite d'autres formes d'égalité, plus générales, supérieures, qu'il faudrait établir (ou rétablir) entre les citoyens. Cette « égalité par l'impôt » constitue donc un principe distinct de celui de l'égalité fiscale, et qui prétend même en marquer la limite. L'inégalité fiscale, par le biais de la progressivité de l'impôt ou des taxations extraordinaires sur les riches, est ainsi justifiée par les sans-culottes comme un moyen de corriger l'inégalité devant les charges publiques entre le conscrit et « le riche égoïste ». À la limite, ils en faisaient un moyen d'établissement de l'égalité sociale.

Cette réflexion sur les fondements de la justice fiscale fut reléguée au second plan par la mise en place, à compter du Directoire, d'un système fiscal davantage soucieux de productivité, d'efficacité, et faisant un large recours aux droits sur les consommations. Plusieurs éléments ont contribué à relativiser la problématique de la justice distributive en matière fiscale.

Le coût social d'une insuffisance des ressources publiques (banqueroutes, inflation, fonctionnaires impayés, routes non entretenues, services sociaux à l'abandon) ayant été expérimentés, les réformateurs de l'époque directoriale ont clairement fait de la productivité du système fiscal le premier élément d'appréciation de sa justice. La nécessité de la dette collective apparaît ainsi prioritaire sur son équitable répartition.

Par ailleurs, la solution alors prônée pour parvenir à résorber le déficit budgétaire était l'extension des droits sur les consommations (les arguments n'étant d'ailleurs pas seulement financiers mais également administratifs et politiques). Or l'équité de la répartition de la charge fiscale est, pour ces impôts, plus délicate à établir. Non, d'ailleurs, que l'on ne le tenta pas. Mais les raisonnements alors avancés (faire contribuer à travers la dépense les revenus qui échappent aux impôts fonciers, existence d'une incidence absolue de l'impôt sur les consommations assurant au final une égalité dans la répartition de la charge fiscale) manquent d'une démonstration convaincante.

Enfin, cette réforme fiscale visait aussi à corriger ce qui avait pu être perçu comme une dérive politique de l'impôt, que l'on s'efforça au contraire de présenter comme une technique, comme un art, relevant du domaine de compétence de praticiens expérimentés, prenant en compte les leçons de l'histoire fiscale. La perception du contribuable comme appartenant à une communauté politique était donc d'autant moins d'actualité que la question d'une répartition autre que strictement proportionnelle de l'impôt (la progressivité, par exemple) était discréditée par le souvenir des excès de la Terreur. Il n'est donc pas surprenant que ce soit dans ce contexte qu'ait prospéré une analyse de l'impôt comme résultant exclusivement d'un échange.

2. - La redécouverte du principe

Négligée pendant un demi-siècle par les libéraux⁵⁵, peu conceptualisée par les républicains, la théorie de la citoyenneté fiscale va être redécouverte durant la seconde moitié du XIX^e siècle, parallèlement au développement du débat sur une possible réforme du système fiscal par la création d'un impôt sur le/les revenu(s) (éventuellement progressif), et comme une réponse aux critiques que s'était attirée la théorie de l'impôt-échange.

Le premier élément de la théorie ne soulevait en fait que peu de difficultés d'acceptation par les libéraux, par une simple transposition de l'explication de l'impôt comme un échange. Les services de l'État sont rendus à la collectivité tout entière, et c'est la collectivité tout entière qui paye l'impôt en contrepartie de ces services⁵⁶.

Toute la difficulté est qu'une telle définition, si elle permet d'apporter une justification satisfaisante au principe de l'universalité fiscale, laissait ouverte la question du mode de répartition de la charge fiscale entre les membres de la société. Le débat était ainsi ramené à l'interprétation de l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789 (chacune des parties se prévalant des idéaux de 1789) liant l'égalité à une répartition « à raison des facultés ». Débat souvent stérile, l'imprécision des termes n'impliquant pas la reconnaissance du principe de progressivité de l'impôt, sans pour autant l'exclure⁵⁷.

Léon Walras, en reprenant et publiant dans sa *Théorie critique de l'impôt* (1861) un texte rédigé en 1849⁵⁸ par son père Auguste, républicain convaincu, semble prendre ainsi un plaisir provocateur à avertir ses collègues du Congrès de Lausanne (1860) entichés de leurs projets d'impôt unique sur le revenu et/ou le capital : il n'existe pas de proportionnalité nécessaire de l'impôt au revenu, et il n'existe pas de limite nécessaire au montant de l'impôt.

⁵⁵ Encore que l'habitude d'utiliser le terme de citoyen comme synonyme de contribuable ne se soit jamais perdue. La référence aux articles 13 et 14 de la Déclaration des droits de l'homme a, paradoxalement, contribué à neutraliser la dimension politique du terme. Ces deux articles restent en effet couramment invoqués par les théoriciens libéraux de l'impôt. Ils forment de façon particulièrement claire, en leur conférant toute la force symbolique des idéaux de 1789, les deux principes d'égalité devant l'impôt et de restriction des dépenses publiques à la couverture des fonctions régaliennes de l'État. Ils s'inscrivaient au surplus, dans une conception évolutive des finances publiques (vices de l'ancien régime, principes de 1789, réalisations consulaires et impériales) fondant la démonstration de l'excellence des institutions financières françaises.

⁵⁶ Par exemple, E. Vignes justifie ainsi le principe : « les dépenses publiques ayant pour but de satisfaire aux besoins collectifs de la société, il est légitime de demander à tous les citoyens les ressources nécessaires pour y pourvoir. De là l'impôt, ou contribution imposée à chaque citoyen pour prix des services et de la protection qu'il reçoit de la société », E. Vignes, *Traité des impôts en France*, 3^e éd., 1872, p. 1.

⁵⁷ A *contrario*, l'option pour une formulation « proportionnelle » ou « progressive » traduit une volonté affirmée d'écarter toute solution intermédiaire. L'amendement apporté (« Tout impôt est établi pour l'utilité commune. Chacun y contribue en proportion de ses facultés et de sa fortune. ») à l'article 15 de la Constitution de 1848 est, à cet égard, une prise de position tout à fait explicite du refus par l'assemblée constituante des idéaux sociaux associés à l'idée de République.

⁵⁸ A. Walras, « De l'impôt sur le revenu », automne 1849, in Auguste et Léon Walras, *Œuvres économiques complètes*, Economica, 1987, t. II, p. 447.

« On est généralement porté à croire aujourd'hui qu'on a mis la main sur une vérité inattaquable en proclamant cette maxime que *chaque citoyen doit contribuer aux dépenses de l'État dans la proportion de son revenu ou de sa fortune*. On se flatte qu'on aura réalisé l'idéal de justice si l'on obtient un tel résultat. Ce principe si généralement adopté n'est rien moins que prouvé ; et il ne serait que trop facile d'en tester la valeur. Les dépenses publiques sont des dépenses qui se font ou du moins qui devraient se faire dans un intérêt commun ; dès qu'une dépense se fait dans un intérêt commun, il semble que chaque membre de la communauté doive y contribuer pour une part égale. Dans la société, tous les citoyens ont des droits égaux aux services de l'État ; ils ont par conséquent un devoir égal au paiement des frais nécessités par ces services. »⁵⁹

De fait, la reconnaissance de la théorie citoyenne de la fiscalité impliquait qu'un compromis puisse être trouvé entre des possédants soucieux de ne pas abandonner à la collectivité le droit de déterminer les critères de répartition de la charge fiscale, et des réformateurs sociaux voyant dans l'impôt un moyen de correction des inégalités sociales⁶⁰ (l'impôt progressif sur le revenu apparaît ainsi comme indispensable au projet républicain, une manifestation de la fraternité entre les citoyens⁶¹).

L'évolution des conceptions de chacune des parties permit le ralliement doctrinal autour d'une position médiane.

Les libéraux vont développer une conception de l'égalité proportionnelle compatible avec le principe d'impôts synthétiques à taux progressif. Deux voies ont permis d'atteindre ce résultat. Certains auteurs, tout en se réclamant du principe de proportionnalité stricte de l'impôt, cherchèrent à l'établir au niveau de la personne même du contribuable. Constatant que certains impôts ont un effet dégressif, ils estimèrent qu'une proportionnalité réelle ne pouvait être atteinte que par la création d'impôts à taux progressif qui auraient un effet correcteur. Le point essentiel est ici que le référent de la répartition égale est le contribuable lui-même. La notion de faculté contributive prend dès lors un sens *subjectif* : il s'agit de l'ensemble des facultés du contribuable, soumises à l'impôt, et non de certaines facultés considérées dans leur rapport à *un* impôt. Mais

⁵⁹ L. Walras, *Théorie critique de l'impôt*, Paris, 1861, p. 94 ; l'idée figure déjà en préface, p. xiv. Cf. aussi J. S. Mill, *L'utilitarisme*, 1861, Flammarion, 1988, p. 147.

⁶⁰ Il faut, en fait, distinguer deux types de projets sociaux. L'un, qui conserve la structure étatique et le droit de propriété individuelle, mais en les intégrant dans un projet de réforme sociale. Auquel cas, un système fiscal durable est concevable. L'autre, qui vise à la disparition de l'État et/ou du droit de propriété individuelle (par exemple par la collectivisation des moyens de production ou des produits créés), pour lequel l'impôt ne peut avoir qu'une existence transitoire d'outil révolutionnaire, puisque l'impôt implique, par définition, au moins l'existence d'un État et la reconnaissance d'un droit de propriété individuel. L'intérêt porté par les penseurs socialistes à la théorie fiscale est donc assez réduit.

⁶¹ « L'Assemblée [...] pourrait décréter que chaque citoyen doit à la République une partie de son revenu quel qu'il soit, mais que la richesse lui doit plus que l'aisance, et l'aisance plus que la pauvreté, et que la part de l'impôt doit s'élever plus rapidement que la fortune. C'est du moins ce que la fraternité commande », Renouvier, *Manuel républicain de l'homme et du citoyen*, 1848, cité in M. Borghetto, *La notion de fraternité en droit public français*, Paris, LGDJ, 1993.

aux côtés de ces libéraux progressivistes parce que proportionnalistes, se rencontrent également des libéraux partisans de l'impôt progressif, y compris au niveau global. Pour eux, l'impôt, défini comme un prélèvement sur le superflu des contribuables, doit être proportionné non au revenu, mais à la part superflue du revenu, laquelle constitue seule la mesure des facultés contributives. Il en résulte un effet dégressif de l'impôt strictement proportionnel. L'apport des utilitaristes anglais va permettre de clarifier un peu ces concepts en introduisant la notion de sacrifice fiscal⁶². La notion d'« égalité de sacrifice » permettait d'intégrer dans la définition de l'égalité fiscale l'aspiration à une appréciation subjective des facultés contributives.

De leur côté, les républicains vont trouver dans le solidarisme un moyen de justifier, et par là d'encadrer, le recours à l'impôt comme mode de correction sociale. Le solidarisme, qui revendique d'ailleurs être une alternative au « libéralisme individualiste » et au collectivisme, définit l'homme comme un être par nature social. Par transposition à la société, « organisme contractuel », des lois de la biologie, les solidaristes démontrent l'existence objective, scientifique, d'une loi de solidarité. De la même manière que la vie naît et se développe dans la solidarité des fonctions de différents organes, de même la solidarité sociale est une condition du développement physique, psychique, moral de l'homme. L'obligation de solidarité sociale n'est donc pas facultative, elle ne résulte pas d'une libre manifestation de la volonté de l'individu. Elle a un caractère objectif⁶³. Par le seul fait qu'il est, l'homme est débiteur envers la société d'une obligation de solidarité. Transposée dans le domaine fiscal, une telle doctrine permet d'envisager d'autres clefs de répartition de l'impôt que la stricte égalité de contribuables indifférenciés. Il s'agit en effet d'apprécier, contribuable par contribuable, en fonction de la nature et du but de la société humaine, des conditions d'entrée et des avantages procurés, des charges communes auxquelles il est soumis, le dédommagement qu'il doit verser, ou le préjudice social dont il peut réclamer la compensation.

« L'impôt prend par là un caractère quasi-sacré, puisqu'il apparaît comme l'acquittement de la dette sociale »⁶⁴.

Clairement, dans une approche solidariste, ce sont tous les membres de la société qui sont tenus d'acquitter les charges sociales (en l'occurrence les charges fiscales), récoltées par l'État, « forme politique du groupement humain ». La doctrine solidariste retrouve

⁶² Un rôle déterminant semble ici avoir été joué par les travaux de John Stuart Mill sur l'impôt qui ont pu pénétrer directement, par ses écrits d'économie politique, ou indirectement, à travers l'intérêt soulevé par la réforme de l'*Income Tax* (audition de J. S. Mill lors de l'enquête de 1861). J.S. Mill, tout en étant d'ailleurs hostile à la progression de l'impôt sur le revenu, interprète l'égalité devant l'impôt comme devant être une égalité du sacrifice imposé aux contribuables.

⁶³ « Il ne s'agit plus d'un devoir de charité privée, devoir indéterminé [...] ; il s'agit d'un devoir de justice stricte, réparative et préventive, qui incombe à la société entière », A. Fouillée, *Le socialisme et la sociologie réformatrice*, Paris, Alcan, 1909, p. 5.

⁶⁴ Ch. Gide, *Histoire des doctrines économiques*, 7^e éd, 1947, p. 634. Charles Gide est un représentant de l'école économique solidariste.

donc le principe d'une dette fiscale en raison de l'appartenance à un corps politique ⁶⁵. Mais parce que la dette d'impôt n'est que la contrepartie de la dette sociale de solidarité, elle n'est pas illimitée, bien que les solidaristes restent imprécis sur le mode de fixation du quantum de la dette. Ils affirment notamment la légitimité du droit individuel de propriété et récusent l'impôt « spoliateur » :

« Or, chaque homme ayant le droit de disposer de sa propriété, tout impôt qui n'est pas une légitime expression des droits de la société sur l'individu est une atteinte à la liberté individuelle et à la propriété individuelle : il est exaction et spoliation » ⁶⁶.

L'apport immédiat du solidarisme à la problématique fiscale fut donc moins dans les fonctions assignées à l'impôt que dans la légitimité qu'elle procurait à la conception d'une obligation fiscale personnalisée, en faisant de l'impôt un moyen d'acquitter la dette sociale contractée par chaque individu. Le solidarisme s'inscrit aisément, de ce point de vue, dans cette convergence des théories fiscales en faveur d'une personnalisation de l'impôt, et donc d'un impôt sur le revenu global et d'une progressivité des taux. Pour ne prendre qu'un exemple, il n'est pas difficile de concevoir que le solidarisme n'a eu aucune difficulté à intégrer la notion d'« égalité des sacrifices ».

Ces différents éléments constituent la base d'une définition modérée de l'impôt comme acquittement d'un devoir social, que reprennent aussi bien Joseph Caillaux ⁶⁷ que Gaston Jèze :

« Un dernier élément essentiel de l'impôt moderne, c'est qu'il est dû par les individus *uniquement* à raison du fait qu'ils font partie d'une communauté politique organisée. C'est *en tant que membres de cette communauté* et *uniquement parce qu'ils en font partie* qu'existe pour eux l'obligation de payer l'impôt ». ⁶⁸

⁶⁵ « Serait-ce que [les législations modernes] auraient depuis longtemps compris, sans s'en douter toujours, que le fonctionnement des rouages de l'État est basé sur une solidarité profonde de tous les membres de cet État et que chacun doit aider à faire tourner la machine parce que chacun a le même intérêt à ce qu'elle tourne ? pourquoi les législations ne l'auraient-elles pas depuis longtemps compris ? le phénomène ne crève-t-il pas les yeux ? Monsieur Leroy-Beaulieu lui-même, qui n'a pas de critiques assez amères contre les "économistes socialisants", n'a-t-il pas prononcé le mot de "solidarité" comme base de l'impôt ? », E. Merle, *La justice dans l'impôt et l'impôt sur le revenu en France*, Thèse de doctorat en science politique et économiques, Grenoble, 1906, Paris, Pedone, 1906, p. 18-19. E. Merle se réfère explicitement au solidarisme de L. Bourgeois.

⁶⁶ A. Fouillée, *La démocratie politique et sociale en France*, Paris, Alcan, 1910, p. 57.

⁶⁷ « On doit considérer qu'une nation est une association d'individus où chacun est tenu de faire un effort égal pour le bien commun : il faut donc calculer l'égalité d'efforts et fonder sur cette égalité un système d'impôts. Ce système aura la progression pour base » J. Caillaux, *Les impôts en France*, préface à la 2e édition, 1911, p. x.

⁶⁸ G. Jèze, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, Giard et Brière, 1909, p. 648. G. Jèze est beaucoup plus nuancé sur la question du quantum de l'impôt, en soulignant que l'interprétation des « facultés » est susceptible de

À vrai dire, de nombreuses définitions évitent d'employer le terme de « citoyen », lui préférant « individu » ou « particulier ». Cette réticence peut s'expliquer par l'imprécision de la notion en droit public français et, en particulier, par le problème que soulève la réalité de l'imposition des étrangers. La place réservée à la notion de « facultés contributives » comme mesure de la justice fiscale apparaît cependant souvent comme un indice⁶⁹ d'un ralliement de l'auteur à la conception civique de la justice fiscale.

Le ralliement à cette conception civique de l'impôt se traduit également par le recours à la notion de « solidarité » nationale. La notion fait son apparition dans les théories fiscales d'auteurs proches du solidarisme⁷⁰, qui publient notamment dans la *Revue d'économie politique*. Ainsi pour Paul Cauwès (professeur à la faculté de droit de Paris et directeur de la *Revue*), l'impôt est-il « le prélèvement que la souveraineté exige de l'individu, en vertu du principe de la solidarité nationale⁷¹, pour subvenir aux dépenses d'intérêt général »⁷².

La notion de solidarité nationale a permis ainsi, dès l'entre-deux-guerres, de justifier l'évolution considérable du système fiscal français lequel, développant des tendances fort anciennes, s'affirmait clairement interventionniste. Cette évolution mettait la doctrine fiscale en porte-à-faux dans la mesure où elle s'était surtout efforcée de construire son modèle de justice fiscale sur la notion d'égalité des contribuables devant l'impôt par la prise en compte de leurs facultés contributives (égalité des sacrifices). Malgré la souplesse du concept de « facultés contributives », l'affirmation d'une égalité de principe devant l'impôt devenait difficile à soutenir dès lors que le législateur admettait clairement le caractère incitatif (et donc discriminatoire) de certaines mesures fiscales. La claire affirmation du contribuable comme un citoyen, et soumis à ce titre à un devoir social, offrait une possibilité d'explication. C'est dans ce sens, à mon avis, qu'il faut interpréter la position de H. Laufenburger, qui légitime une « théorie autoritaire » de l'impôt sur

plusieurs réponses, elles-mêmes déterminées par le contexte économique, politique et social.

⁶⁹ Mais non une preuve, car l'égalité devant l'impôt en proportion des facultés contributives n'implique pas nécessairement la citoyenneté des contribuables. Il peut se concevoir parfaitement comme critère de la justice relative du prélèvement fiscal dans un système fondé sur la sujétion du contribuable.

⁷⁰ La notion de solidarité est certes utilisée par P. Leroy-Beaulieu (auteur d'ailleurs souvent plus nuancé qu'il n'en a la réputation), lequel souligne que « le principe de solidarité de tous les habitants d'une même nation et des générations successives de chaque nation légitime l'établissement de taxes qui ne sont pas le prix d'un service social correspondant, mais bien le rachat ou l'expiation de fautes collectives antérieures » (P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 1877, p. 107). Le contexte est cependant quelque peu différent. Il s'agit pour P. Leroy-Beaulieu de justifier, dans le cadre d'une théorie de l'impôt-échange, la couverture par l'impôt du service de la dette.

⁷¹ L'épithète de « national » dissipe les ambiguïtés possibles de la théorie solidariste, non explicitement reliée à une communauté politique nationale (on pourrait ainsi imaginer une solidarité internationale des pays riches vers les pays pauvres).

⁷² Définition reprise par E. Allix, *Traité élémentaire de la Science des Finances*, 6e éd., 1931, Paris, Rousseau, p. 396.

l'existence d'un véritable « devoir national », non pas pour la collectivité publique, mais bien pour les individus redevables de l'impôt :

« Aujourd'hui, où l'organisation des pouvoirs publics est devenue pour les membres de la collectivité aussi indispensable que la satisfaction de leurs besoins matériels et immatériels, l'impôt est une nécessité vitale qui ne se discute même plus. [...] Le paiement de l'impôt apparaît donc comme l'accomplissement d'un devoir national, celui de contribuer chacun pour sa part et dans la mesure de ses moyens aux dépenses de la collectivité. Cette définition ne préjuge pas du rôle politique de l'impôt, qui consiste à modifier la structure ou à intervenir sur la conjoncture. Cette idée, sur laquelle nous reviendrons, est exprimée dans la définition que donne de l'impôt le professeur Baudhuin : "l'impôt est une contribution exigée des citoyens en vue de couvrir les charges des pouvoirs publics et conçue dans le cadre d'une politique économique et sociale déterminée". »⁷³

P. Lavigne, faisant valoir que l'égalité devant l'impôt ne constituait plus désormais, si tant est qu'elle l'ait jamais été, une mesure de la justice d'un impôt ⁷⁴, propose pour sa part de retenir comme nouveau fondement au droit fiscal la notion juridique de « solidarité devant l'impôt » ⁷⁵.

« Les techniques nouvelles, dont la sécurité sociale est un type parafiscal, mais dont la législation fiscale proprement dite donne d'autres exemples (impôt de solidarité nationale) excluent en fait le principe d'égalité pour y substituer celui de solidarité, et la Constitution de 1946 les y invite. L'hypocrisie ou la peur des mots s'efforcent seules, mais bien mal, de voiler les transformations incomplètes et maladroites d'un régime juridique inadapté aux conditions économiques présentes ».⁷⁶

Enfin, cette théorie s'accorde aisément, et pour cause, avec le dispositif de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, qui a, depuis l'adoption de la Constitution de 1958, valeur constitutionnelle. Elle a donc trouvé sans trop de difficultés une traduction dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Ces éléments expliquent le succès dans la doctrine juridique, et notamment dans le contexte de l'enseignement universitaire, de la théorie de l'impôt-solidarité, qu'exprime, en particulier, le principe des facultés contributives ⁷⁷.

⁷³ H. Laufenburger, *Traité d'économie et de législation financières*, t. I : Revenu, capital et impôt, 4e éd., Paris, Sirey, 1950, p. 129.

⁷⁴ « Rien n'atteste et ne justifie la valeur ou même la simple existence présente de ce principe [d'égalité devant l'impôt] », P. Lavigne, « La solidarité devant l'impôt », *RSF* 1/1958, p. 68.

⁷⁵ P. Lavigne, « La solidarité devant l'impôt », *RSF* 1/1958, p. 66-85.

⁷⁶ P. Lavigne, « Risque social et charges sociales », *Dalloz* 1948, Chronique, p. 92

⁷⁷ Cf. P.-M. Gaudemet, J. Molinier : « cette thèse a non seulement l'avantage sur la précédente de serrer la réalité de plus près, mais elle a le mérite d'éclairer par ses conséquences la

B. — *La théorie de l'impôt-échange*

Selon cette théorie, l'impôt constitue la contrepartie qui est due à l'État en rémunération des services qu'il assure. L'originalité de cette approche est en fait de systématiser ce principe de justice commutative au niveau de l'individu contribuable lui-même. Ce simple glissement modifie sensiblement les caractères de l'impôt juste.

Le montant d'impôt que peut exiger l'État du contribuable se trouve strictement fixé à la contre-valeur des services fournis, ce qui s'inscrit fort explicitement, chez les auteurs libéraux, dans une logique d'encadrement du pouvoir fiscal de l'État⁷⁸. À ce titre, la théorie de l'impôt-échange accompagne souvent une dénonciation libérale de l'extension incontrôlée des interventions de l'État, source de gaspillage dans l'allocation des moyens de production⁷⁹.

La question du consentement de l'impôt perd également de sa pertinence puisque le respect de la liberté du contribuable n'implique pas nécessairement une manifestation de sa volonté d'acquitter l'impôt, mais un simple respect de l'équité des échanges. La théorie constitue donc un argument solide (plus solide en tout cas qu'une analyse de l'impôt comme une obligation civique) pour ceux qu'inquiète une possible spoliation de la minorité possédante par l'effet du suffrage universel.

Cette analyse du fondement de l'impôt pose cependant question non seulement quant à sa capacité à décrire efficacement le phénomène fiscal, mais encore quant à ses prétentions à fonder une réforme rationnelle de l'impôt. Fondamentalement, elle doit sa force de séduction à l'élimination de l'État comme expression d'un lien social.

Nous passerons rapidement sur la question de la validité descriptive de la théorie de l'impôt-contrepartie. Les auteurs libéraux français ont rencontré les plus grandes difficultés au XIX^e siècle pour justifier sur cette base le système fiscal alors existant (et donc contre les propositions d'un impôt progressif sur le revenu). Comme la plupart des systèmes fiscaux, le système fiscal français a recours aux impôts directs, qui déterminent l'impôt à acquitter à partir du revenu ou du patrimoine du contribuable. Les libéraux devaient donc démontrer que le service rendu par l'État est fonction du revenu du contribuable. Plus qu'une relation directe entre ces deux éléments, c'est une relation indirecte qui a été cherchée par le biais de la propriété détenue (en France) par l'utilisateur des services. Cela suppose donc qu'il existe une relation entre la propriété et le revenu du contribuable, et entre la propriété et le service rendu par l'État.

solution des grands problèmes posés par la fiscalité et de pouvoir servir de fil directeur à une théorie générale de l'impôt. [...] Qui sera contribuable ? Tous ceux qui sont liés à la communauté nationale par un lien de solidarité », *Finances publiques*, T. 2 Fiscalité, 11^e éd., Paris, PUF, 1988, p. 58.

⁷⁸ « D'où il résulte que l'impôt, pour être rationnel doit être *modéré*, et qu'il ne saurait être trop modéré. [...] D'où il résulte encore que le contribuable ne doit pas payer tout ce qu'il peut payer, mais seulement *l'équivalent d'un service rendu*. », J. Garnier, *Traité de finances*, 3^e éd., Paris, 1872.

⁷⁹ Position qui n'en est pas la suite nécessaire. Une critique de l'extension de la charge fiscale et de l'interventionnisme de la puissance publique reste possible dans une approche solidariste de l'obligation fiscale. Par contre, une politique redistributive est incompatible avec une analyse de l'impôt comme une contrepartie individuelle.

La première proposition soulève déjà de sérieuses difficultés, avec, par exemple, le problème des revenus non monétaires de la propriété. Le point n'est peut-être pas toujours clairement perçu par les auteurs financiers, mais ils ne sont pas sans évoquer occasionnellement les avantages sociaux conférés par la propriété⁸⁰.

La seconde proposition est encore plus problématique. Pour la soutenir, le service rendu par l'État a été analysé le plus souvent comme une protection de la propriété (défense, police, justice). De manière plus dynamique, il pouvait être présenté comme facilitant l'exploitation de la propriété⁸¹.

La difficulté rencontrée pour démontrer clairement que l'impôt doit être proportionné à la propriété du contribuable, jointe à l'importance aux yeux des auteurs d'une explication claire du principe pouvant être comprise par tous les électeurs, explique largement le recours à des comparaisons imaginées mais hasardeuses, telles que l'« impôt-assurance » ou le contribuable « associé d'une société par actions », dont la finalité était cependant davantage politique que théorique⁸². L'attachement à ces images, peu opératoires pour expliquer le fonctionnement réel du système fiscal, fit beaucoup pour discréditer la théorie de l'impôt-échange dans la seconde moitié du XIX^e siècle. Ces modèles comparatifs étaient trop approximatifs pour ne pas s'effondrer devant une analyse précise des procédés effectifs d'établissement de l'impôt (absence de détermination au niveau du contribuable des avantages reçus, existence d'impôts indirects interdisant toute évaluation personnelle, coût important des pauvres pour la collectivité publique) ou du mode de fonctionnement de l'État (dont l'action ne se limite pas à la seule garantie des personnes et des biens, et qui n'a pas pour habitude de dédommager les citoyens des pertes qu'ils éprouvent).

D'un point de vue purement théorique, les inconvénients de l'impôt-contrepartie ne sont pas moindres.

La première objection a été soulevée de longue date. À supposer possible l'évaluation de la valeur du service individuellement rendu, il est possible qu'elle aboutisse à instituer un système fiscal dégressif (par exemple parce que les plus riches sub-

⁸⁰ Cf. J. Garnier : « un quatrième point de vue, qui est le nôtre, c'est que les citoyens profitent des avantages sociaux plus qu'en proportion de leur avoir dans la société, et qu'il en résulte qu'ils doivent contribuer dans une proportion plus forte à mesure qu'ils sont sur un échelon plus élevé de l'échelle sociale. Leur situation en effet, est telle qu'ils peuvent participer à une grande quantité de jouissances variées, physiques, intellectuelles ou sociales, auxquelles les classes sans fortune ou de médiocre fortune ne peuvent pas prendre part ou ne prennent part que de manière indirecte et éloignée », *Traité de finances*, 3e éd., 1872, p. 43.

⁸¹ À la vérité, et cela embrouille encore la question, les auteurs font souvent preuve d'une certaine confusion dans leur analyse de l'assiette de l'impôt, opposant parfois la propriété à la personne (revenus immobiliers/revenus mobiliers), d'autres fois la propriété aux revenus (capital/produit).

⁸² Écrivant dans le contexte de 1848, et s'efforçant de discréditer définitivement le principe de la progressivité de l'impôt, Thiers peut ainsi successivement comparer la société à une compagnie d'assurance mutuelle, et l'impôt à une prime d'assurance, et, deux pages plus loin, à une compagnie, dont les contribuables seraient des actionnaires, tous également tenus aux frais en proportion du capital détenu, A. Thiers, *De la propriété*, 1848, éd. populaire à 1 F, p. 311 et 313.

viennent en partie par eux-mêmes à leur sûreté, à leur instruction,... etc.), hypothèse que certains penseurs libéraux rejettent instinctivement comme injuste.

« L'idée d'une relation *commutative* entre le profit retiré des dépenses publiques et le support des impôts qui doivent y faire face serait la négation absolue de tout principe généreux dans l'administration publique et la proclamation solennelle d'une loi d'égoïsme substituée aux principes salutaires et chrétiens de la solidarité sociale. »⁸³

Mais c'est la possibilité même de la fixation de la valeur de ce service individuel qui paraît douteuse. Il s'agit en effet de déterminer le prix, entre autres, des services collectifs, c'est-à-dire de services également accessibles à tous les membres de la collectivité⁸⁴, et dont le producteur ne peut réserver l'usage aux seules personnes prêtes à en payer le prix⁸⁵ (exemples classiques : la défense ou l'éclairage public). Dans cette hypothèse, la fixation du prix par la confrontation des préférences bute sur le comportement individuel du passager clandestin. Le membre de la collectivité, sachant qu'il pourra profiter du service (dès lors que celui-ci sera fourni) quel que soit le montant du prix qu'il propose personnellement, a intérêt à dissimuler la réalité de l'utilité qu'il retirerait du service. Se pose alors le problème de la révélation des préférences des différents agents. Deux pistes pour cela peuvent être proposées. La première consisterait à définir une procédure de fixation du prix du service (du montant de l'impôt) telle qu'il soit dans l'intérêt de l'agent de révéler sa préférence (couverture du risque par une assurance (Thomson) ou taxe incitative exigée de l'électeur « pivot » (Clarke)). Le marchandage, impossible entre l'État et le consommateur, se trouve ainsi internalisé dans la prise de décision par l'État⁸⁶ (d'où l'analyse du processus de prise de décision comme une négociation entre les élus, fournisseurs de services publics, et leurs électeurs, qui les rétribuent en votes). La seconde solution serait de créer un marché, permettant la fixation d'un prix, par la mise en concurrence des États entre eux. Les contribuables les plus mobiles pourraient ainsi localiser leurs activités dans le territoire des États leur proposant les services collectifs au meilleur coût. On peut y voir une incitation à un meilleur emploi des ressources publiques. On peut également y voir une source de discrimination entre les contribuables qui ont accès à ce marché (les contribuables détachés des États) et ceux qui sont dépendants d'un État.

La richesse conceptuelle de la science économique sur ces questions est assez fascinante pour le juriste qui les découvre. Mais cette démarche repose aussi sur une conception de l'État qui peut apparaître comme réductrice, voire, chez certains auteurs, destructrice. En effet, l'État se trouve réduit au seul rôle de prestataire de services, à des indivi-

⁸³ Esquirou de Parieu, *Traité des impôts considérés sous le rapport historique, économique et politique en France et à l'étranger*, 2e éd, Guillaumin, 1866, p. 27.

⁸⁴ Situation de non-rivalité : chaque consommateur a un accès égal au bien et la consommation par l'un est sans incidence sur la consommation de l'autre.

⁸⁵ Qu'il s'agisse d'une impossibilité de nature ou d'une impossibilité pratique, dès lors que le coût d'exclusion dépasserait l'utilité individuelle du service.

⁸⁶ La démarche aboutit, par un détour, à créer une relation entre l'obligation fiscale et les droits politiques. Mais le fondement de l'obligation fiscale reste étranger à l'appartenance au corps politique.

du qui sont totalement autonomes par rapport à lui (et qui se comportent vis-à-vis de lui en simples consommateurs). Plusieurs questions redoutables se trouvent ainsi soulevées.

Peut-on, d'une part, valider le processus démocratique comme le mode optimal d'allocation des ressources ? En d'autres termes, fonder la légitimité de l'impôt sur la seule maximisation des utilités ne sape-t-elle pas une conception politique de la justice ? En réservant aux seuls électeurs-pivots qui ont les moyens de régler la taxe incitative la décision de la dépense publique, Clarke n'évince-t-il pas du processus politique les électeurs sans ressources (ou pour lesquels l'argent ne représente pas la même valeur d'utilité) ?

Que devient, d'autre part, la fonction de redistribution de l'État ?⁸⁷ Fonder l'impôt sur l'équivalence ne conduit-il pas *in fine* (et quels que soient les corrections « altruistes » apportées au modèle de l'individu contribuable) à priver de légitimité toute politique fiscale discriminatoire ? La conséquence était d'ailleurs clairement perçue des libéraux français du XIX^e siècle (quand elle ne constituait pas le but de leur démonstration), qui y répondait en faisant du marché le seul mode d'allocation optimale des ressources, et de cette allocation optimale des ressources le seul moyen d'un progrès social (par la croissance globale et individuelle des richesses), deux hypothèses pour le moins discutables.

La théorie de l'impôt-contrepartie, derrière l'apparente simplicité de sa proposition (il est juste de payer pour les services que l'État vous rend), peut donc être une redoutable machine de guerre contre l'État, expression d'une obligation collective qu'elle décrit uniquement sous son aspect de contrainte. Elle alimente, sous une forme ou une autre, la dénonciation de l'impôt en général (et de l'impôt progressif en particulier) comme un vol, un brigandage, une spoliation.

Les modèles théoriques de l'« impôt-assurance » ou de l'« impôt-frais généraux d'une société commerciale » proposent déjà des alternatives collectives à l'État. Dénonçant les dysfonctionnements du système fiscal (l'impôt est inique et il est urgent de le réformer) E. de Girardin fonde sur une exaltation de l'impôt-échange⁸⁸ le projet très concret de substituer à l'État une société nationale d'assurance mutuelle « contre tous les risques susceptibles d'être judicieusement prévus, préalablement spécifiés, exactement évalués, avantageusement centralisés et mathématiquement répartis »⁸⁹.

Idée voisine dans son inspiration de celle d'Ayn Rand, lorsqu'elle propose, comme moyen pour obtenir le financement totalement volontaire des dépenses de l'État, le ver-

⁸⁷ Presque aussi gênante, d'ailleurs, est la justification de l'acquittement des charges de la dette, ce qui implique que par l'impôt l'État faisait supporter aux générations présentes des dépenses ayant été engagées pour le compte des générations passées. Il peut certes être admis qu'une partie de ces dépenses correspond à des investissements productifs dont profitent les générations suivantes. Mais qu'en est-il des dépenses improductives, stérilement gaspillées ?

⁸⁸ « Tout impôt qui n'est pas la garantie d'un risque, le prix d'une marchandise ou l'équivalent d'un service est un impôt qui doit être abandonné » (E. de Girardin, « L'anarchie de l'impôt » (1849), in *Questions de mon temps*, tome 11, Paris, 1858, p. 200).

⁸⁹ E. de Girardin, « L'anarchie de l'impôt » (1849), in *Questions de mon temps*, tome 11, Paris, 1858, p. 177.

sement d'une prime d'assurance sur chaque engagement contractuel, le paiement de la prime garantissant que cet engagement aura force de loi devant les tribunaux de l'État. Logiquement, l'État tend à être assimilé à un prestataire privé⁹⁰, l'idée même d'une solidarité sociale étant vigoureusement combattue⁹¹. N'est-ce pas ainsi la haine de l'État, comme manifestation d'une dimension collective de la personne, qui constitue aujourd'hui chez certains (les *Libertarians*, par exemple) le terreau idéologique du discours prônant l'impôt strictement équivalent ?

Il ne s'agit pas de dire que la contrepartie ne peut pas être le principe d'un mode de couverture des dépenses publiques. Elle peut l'être, et ce mode de couverture a un nom : la redevance. Les questions de la part relative de l'impôt et de la redevance dans cette couverture, de leurs avantages et inconvénients respectifs, sont matière à débat. Mais il me paraît abusif de croire possible de fonder l'impôt sur le même principe que la redevance. Cela revient à nier la notion même d'impôt.

Au terme de cette enquête sur la notion de citoyenneté fiscale, le bilan peut apparaître mince en termes de droit positif. La citoyenneté peine à quitter le domaine des idées pour trouver une traduction dans la loi fiscale. Les perspectives envisagées au XVIII^e siècle d'une possible limitation de l'arbitraire fiscal par la reconnaissance de droits civiques⁹² aux contribuables ont été abandonnées en faveur d'une stricte séparation entre ces deux sphères. Que reste-t-il donc de la citoyenneté des contribuables ? Une simple invocation, un discours de légitimation, un mythe fondateur en somme, dont il est inutile de rechercher une traduction législative dès lors qu'il remplit sa fonction légitimatrice. Il lui suffit, pour être opératoire, que la plupart des contribuables soient aussi des citoyens.

Car le modèle du contribuable-citoyen s'accommode finalement assez bien de quelques disparités entre la théorie (une contribution collective aux charges communes) et la

⁹⁰ « Le principe de financement volontaire du gouvernement repose sur les deux prémisses suivantes : 1) le gouvernement n'est pas le propriétaire du revenu des citoyens, et ne peut ainsi en disposer comme bon lui semble ; 2) la nature des services gouvernementaux légitimes doit être constitutionnellement définie et délimitée, de manière à empêcher le gouvernement d'augmenter le nombre de ses services à sa seule discrétion arbitraire. En conséquence, le principe du financement volontaire du gouvernement implique que celui-ci soit le serviteur, pas le dirigeant, des citoyens ; à cet égard, le gouvernement s'assimile à une agence qui doit recevoir paiement pour ses services, pas à un bienfaiteur dont les services sont gratuits, et qui donne sans recevoir », Ayn Rand, *La vertu d'égoïsme*, 1964, cité dans *Théories contre l'impôt*, Les belles lettres, 2000, p. 178.

⁹¹ « Dans une société libre, sous un système de financement volontaire du gouvernement, il n'y aurait pas d'échappatoire ou de possibilités légales permettant une « redistribution de la richesse », l'assistance non méritée de certains hommes par le travail forcé et l'extorsion du revenu des autres, le vol, l'exploitation et la destruction de ceux qui sont capables de payer les coûts pour maintenir une société civilisée, en faveur de ceux qui en sont incapables ou qui ne le veulent pas pour subvenir à leur propre existence », Ayn Rand, *La vertu d'égoïsme*, 1964, cité dans *Théories contre l'impôt*, Les belles lettres, 2000, p. 181. Ce genre de raisonnement peut aussi bien légitimer le travail forcé pour les « inaptes sociaux ».

⁹² Et cela peut impliquer, nous semble-t-il, une conception de la citoyenneté qui sorte de la simple alternative (participation ou non à la décision politique) pour inclure d'autres modalités, intermédiaires, de participation à la définition et à la mise en œuvre des politiques publiques.

pratique (une expression de la puissance de l'État), tant que l'ampleur de ces disparités ne remet pas en cause la cohérence même du discours de légitimation. Or de ce point de vue, on peut nourrir quelques doutes sur la pérennité de ce modèle, qui se trouve sapé sur deux points.

Il y a, d'une part, un écart croissant entre le groupe des citoyens, ou ceux qui se perçoivent comme tels, et le groupe des contribuables. De plus en plus de personnes soumises à l'impôt ne sont ni citoyens ni n'ont de prétentions à l'être (personnes morales, personnes multi-résidentes). Il est certes possible qu'il existe un dynamisme propre à la question fiscale qui pourrait avoir pour effet de corriger ce décalage croissant. En d'autres termes, une personne assujettie à l'impôt développerait des prétentions à participer à la prise de décision politique (fixation du montant de l'impôt, emploi des sommes levées), en se prévalant du mot d'ordre « *no taxation without representation* ». Pour ma part, j'en doute. La communauté politique peut fonder l'impôt. L'impôt, à lui seul (il en va différemment de l'État) ne me paraît pas pouvoir fonder la communauté politique.

Ce modèle français de contribuable-citoyen, modèle historiquement daté, semble, d'autre part, indissociable de l'idée d'État-Nation. La nation vient ici justifier la puissance fiscale de l'État. Or la crise du modèle de l'État-Nation ne peut qu'entraîner une faillite de la théorie du contribuable-citoyen. En soi, le recul de l'idée du contribuable-citoyen ne crée pas de hiatus dans un droit fiscal qui ne lui donne pas de traduction positive. Elle fait cependant reculer la légitimité de l'impôt, en particulier comme expression d'une solidarité collective.