

République du Bénin

Cour Constitutionnelle

REVUE
RCC **CONSTITUTION** ET
CONSOLIDATION
DE L'ÉTAT DE DROIT, DE LA DÉMOCRATIE ET
DES LIBERTÉS FONDAMENTALES EN AFRIQUE



DOCTRINE
CHRONIQUES
JURISPRUDENCE CONSTITUTIONNELLE
ACTUALITÉ DES JURIDICTIONS CONSTITUTIONNELLES

2020 N^{os} 2 et 3 / Semestriel

Copyright : Cour Constitutionnelle du Bénin

Mise en page et impression

Imprimerie COPEF

00229 61 61 65 38 / 00229 95 84 34 34

imprimerie_copef2006@yahoo.fr

Cotonou - Bénin

ISSN : 1840-9687

Dépot légal : n° 11573 du 30 août 2019

3^{ème} trimestre Bibliothèque Nationale

Distribution : +00229 21 31 14 59

Droits de reproduction, de traduction, d'adaptation réservés pour tout pays.
(Loi n° 2005-30 relative à la protection du droit d'auteur et des droits voisins
en République du Bénin)

« Impôt et droits de l'Homme, un couple incestueux »

Palouki MASSINA,

*Maître de conférences à l'Université de Lomé,
Conseiller à la Cour constitutionnelle du Togo*

Traiter de l'impôt et des droits de l'Homme dans une même étude peut paraître une gageure, un défi au bon sens ; tellement les deux notions apparaissent si diamétralement opposées, tant dans leur définition que dans leurs modalités de mise en œuvre, qu'il semble impossible de trouver quelque lien de rapprochement entre elles. L'une est l'expression de la puissance publique, l'autre requiert l'abstention de la puissance publique. L'une fait appel à la force, à la contrainte, à l'autoritarisme, pourrait-on dire, l'autre implique l'absence de contrainte et exige la liberté. L'une se traduit par une exécution matérielle (la contribution financière), l'autre n'emporte aucune contribution matérielle de la part du bénéficiaire, à part l'obligation morale de respecter les lois de la République et les droits des autres individus.

L'un - l'impôt - est perçu comme un moyen de spoliation¹ de la propriété, donc, de réduction du droit de propriété, empêchant la pleine jouissance de ce droit considéré comme sacré² par les libéraux ; l'autre, - les droits de l'Homme - au contraire, comme la condition de l'épanouissement, de l'enrichissement complet de l'homme.

¹ Lire GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (Ph.) et TRESCHER (B.), *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 12^{ème} éd., 2019, p. 1.

² Droit auquel il ne peut être porté atteinte qu'en cas « d'absolue nécessité » par voie d'expropriation.

L'impôt, que le doyen Vedel définit comme « une prestation pécuniaire prélevée (...) par voie d'autorité, à titre définitif, sans contrepartie directe, en vue de la couverture des charges publiques »³, a connu une évolution qui a suivi celle sur la conception de l'État⁴. La Révolution française de 1789 a voulu faire de l'État un État « minimaliste » destiné à garantir la liberté de la propriété privée et des contrats, sans pouvoir d'intervention dans l'économie. Ce fut l'époque de l'*État-gendarme* où l'impôt n'avait qu'une seule mission : procurer à l'État les moyens de financer ses dépenses. Ainsi se justifie la formule lapidaire de Gaston Jèze : « Il y a des dépenses, il faut les couvrir ». Cette conception, qui résulte de l'idéologie individualiste des droits de l'Homme, a voulu faire de l'impôt une contrepartie du prix des services rendus par l'État (*justice commutative*), a fait place à la fin du XIX^{ème} siècle à la *justice distributive*, sous l'effet de l'avènement du socialisme, du catholicisme social et du courant solidariste. Devant les misères engendrées par l'industrialisation et les crises économiques, on attribue à l'État de nouvelles missions : « On exigera de lui [...] qu'il assure et assume la sécurité, la santé, le travail, la culture et le loisir »⁵. Sur le plan fiscal, l'impôt servira alors de moyen de redistribution des richesses pour l'État. C'est l'époque de l'*État-providence* où la définition s'enrichit en prenant en compte les nouvelles missions de l'État⁶. Avec le

³- VEDEL (G.), *Cours de législation financière*, Paris, Cours de droit, 1957, pp. 415-416.

⁴ Voir, STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », *Archives de philosophie du droit*, Dalloz, 2002, tome 46, pp. 266-268.

⁵ *Ibid.*, p. 266.

⁶ Voir, par exemple, la définition donnée par PHILIP (L.) : « L'impôt est une prestation pécuniaire requise des contribuables, par voie d'autorité d'après leurs facultés contributives, à titre définitif et sans contrepartie directe, afin d'assurer la couverture des charges publiques ou d'atteindre les objectifs fixés par la puissance publique », in *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, Paris, éd. Cujas, 1995, § 604.

néo-libéralisme des années 1980, même si on constate un certain retour à l'individualisme, tout le monde semble s'accorder sur l'idée que « la liberté conduit, lorsque les rapports économiques sont inégaux, à l'oppression du plus faible, à son exploitation »⁷. Pour réduire les inégalités entre les membres d'une même société, qui pourraient devenir préjudiciables à l'ordre social, on octroie à *l'individu*, outre les « droits-résistance » de la première génération, des « *droits-créances* ». L'impôt devient dans ces circonstances « l'accomplissement d'un devoir social » que chacun doit remplir « dans la mesure de ses facultés ». La fiscalité devient l'expression de la solidarité nationale⁸. L'impôt peut, dès lors, être défini par Paul Beltrame comme « une prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opère, par voie d'autorité, un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique »⁹.

La notion d'impôt ne doit pas être confondue avec d'autres notions voisines, bien que le législateur contribue parfois lui-même à brouiller les concepts en employant un concept pour un autre¹⁰ : la *taxe* et la *redevance*. La taxe est également un prélèvement obligatoire mais perçu à l'occasion de la prestation

⁷- GRIFFIN-COLLARD (E.), *L'égalité chez Rousseau, L'égalité*, vol. I, Bruxelles, 1977, pp. 258 et s. ; v. ég. PERELMAN (Ch.), *Liberté, égalité et intérêt général*, Reprint, Paris, 1984, pp. 176 et s. ; v. STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », art. cité, p. 267.

⁸- v. STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », art. cité, p. 267, pp. 268-269.

⁹- BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, Paris, Hachette, coll. « Les fondamentaux, Droit, sciences politiques », 20^{ème} éd., 2014, pp. 9-10.

¹⁰- *Idem*

d'un service par la collectivité publique ; la redevance est le prix d'un service rendu par une personne publique à un client qui en fait la commande. Par rapport à la taxe, la redevance est créée par voie réglementaire et est en principe proportionnelle au service rendu¹¹.

Contrairement à l'impôt, paré de son caractère d'autorité avec tout ce que cela comporte d'obligations, les droits de l'Homme procèdent, eux, d'une philosophie carrément opposée. Ils reposent sur l'intime conviction¹² que tout homme, en tant qu'être humain, indépendamment de sa race, de son sexe, de son origine et de sa condition sociale, a des droits « inhérents à sa personne, inaliénables et sacrés », qui sont opposables en toute circonstance à la société et au Pouvoir. Selon cette philosophie d'essence libérale, en effet¹³, l'homme préexiste à l'État, et il ne se met ensemble avec les autres hommes que pour créer la société

¹¹- Voir GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (Ph.) et TRESCHER (B.), *Droit fiscal général*, op. cit., p. 1.

¹²- Cette conviction n'est pas partagée par tous les États du monde. Alors que les Occidentaux considèrent qu'en principe, aucune restriction ne saurait être apportée à l'exercice des droits de l'Homme, les États comme la Chine et la Russie, suivis un temps en cela par les États africains, estiment qu'un minimum de développement économique préalable est indispensable à l'exercice de ces droits ; ce qui implique la mise entre parenthèses dans un premier temps, des droits de la première génération (les droits civils et politiques). Cf. la très intéressante étude de AHADZI-NONOU (K.), *Droits de l'Homme et développement en Afrique sub-saharienne, Théories et Réalités*, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2018, 160p. ; ég. MASSINA (P.), *Droits de l'Homme, libertés publiques et sous-développement au Togo*, Lomé, NEA, 1997, pp. 222 et s.

¹³- Le libéralisme est le courant de pensée politique qui a abouti au XVIII^{ème} siècle à l'avènement de l'Etat libéral et qui prétend réaliser le bonheur de l'homme dans un équilibre entre les droits civils et les droits politiques, les seconds n'existant que pour assurer la garantie des premiers. Dans cette philosophie, l'homme est au centre de tout ; la société politique et le Pouvoir sont là pour garantir sa liberté, laquelle préexistait à l'Etat dont elle limite les prérogatives. C'est l'aboutissement de la philosophie dite de *l'état de nature*, promue par des auteurs comme Thomas Hobbes, John Locke, J.-J. Rousseau et systématisée par Grotius qui passe pour l'inventeur du concept du *droit naturel*. Lire BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, t. VI, vol. I, Paris, LGDJ, pp. 8 et s., et vol. II, p. 179 ; ég. GROTIUS (H.), *Le droit de la guerre et de la paix*, 1624, Proleg. V, liv. I.

politique et l'État, afin de mieux garantir ses droits qu'il détient de sa nature d'homme, notamment son droit de propriété et sa liberté. Grotius, par exemple, affirme l'existence d'un droit immuable, comme la nature et la raison, dont il découle un droit intangible au point que Dieu lui-même ne pourrait le modifier¹⁴. Georges Burdeau confirme ce point de vue lorsqu'il écrit que « Le principe de ce droit réside dans la dignité humaine et les prérogatives qui la soutiennent ; il garantit la liberté, puisque nul, Pouvoir ou particulier, ne peut y porter atteinte sans aller contre la nature »¹⁵. Les droits de l'Homme sont les différentes manifestations de cette liberté. Leur existence et leur libre exercice sont les conditions de la liberté et de l'épanouissement de l'être humain.

Yves Madiot les définit comme « des droits subjectifs qui traduisent, dans l'ordre juridique, les principes naturels de justice qui fondent la dignité de la personne humaine »¹⁶. Ces droits, tout comme la propriété et la liberté qu'ils viennent concrétiser sont indéfectiblement attachés à l'essence de l'homme¹⁷ ; ils sont universels. Procédant d'une conception optimiste de l'homme et de la société, ils reposent sur l'idée qu'il appartient à chaque homme, et à lui seul, de se forger lui-même son propre destin. Cette conviction a évolué avec l'avènement de l'industrialisation et la naissance de deux classes antagonistes, celle des possédants - la bourgeoisie - et celle de ceux qui n'ont que leur force de travail

¹⁴- GROTIUS (H.), *Le droit de la Guerre et de la paix*, op. cit., p. 10.

¹⁵- BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit., t. VI, vol. II, p. 169.

¹⁶- MADIOT (Y.), *Droits de l'Homme*, Paris, Masson, 1991, p. 26.

¹⁷- BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit., t. VI, vol. II, p. 187.

pour vivre - le prolétariat¹⁸. L'évolution n'a cependant entamé ni l'idée de liberté individuelle ou liberté-autonomie (sûreté personnelle), ni celle de sûreté des biens- réclamée par tous, et unanimement considérée comme « *fondamentale, parce qu'elle est la condition essentielle pour l'exercice de toutes les autres* »¹⁹. La liberté individuelle consiste, pour Duguit, en le pouvoir qui appartient à tout individu d'exercer et de développer son activité physique, intellectuelle et morale, sans que l'État y puisse apporter d'autres restrictions que celles qui sont nécessaires pour protéger la liberté de tous²⁰. L'article 4 de la Déclaration française des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 la définit comme étant le pouvoir de « *faire tout ce qui ne nuit pas à autrui* ». Elle s'analyse « en trois principes étroitement complémentaires : l'autonomie individuelle, la propriété et la sûreté »²¹. Elle consiste, pour l'individu, en l'assurance de n'être jamais contraint d'agir ou de s'abstenir contrairement à ce que lui dicte son propre jugement²². Elle se traduit par l'octroi de droits (de l'homme) civils²³.

¹⁸ Cette conviction, source du libéralisme et de l'Etat libéral, a évolué depuis le XVIII^{ème} siècle. L'industrialisation et ses conséquences : la naissance de la bourgeoisie et du prolétariat, entraînant l'accumulation des richesses par les uns et l'appauvrissement des autres et les grandes grèves des prolétaires pour réclamer la liberté pour tous ainsi que l'égalité, ont transformé l'Etat abstentionniste en Etat chargé de faire le bonheur de l'homme. Voir DUGUIT (L.), *Droit constitutionnel*, 2^{ème} éd., t. 5^e ; *Les libertés publiques*, Paris, Ancienne librairie Fontemoing & Cie, 1925, p. 6 ; ég. BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit., t. VI, vol. I, p. 13.

¹⁹ DUGUIT (L.), *Les libertés publiques*, op. cit., p. 6.

²⁰ DUGUIT (L.), *Traité de droit constitutionnel*, tome 3, 1930, p. 639.

²¹ BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit., t. VI, vol. II, p. 189.

²² Voir BURDEAU (G.), *Libertés publiques*, Paris, LGDJ, 3^{ème} éd., 1966, p. 9.

²³ Par opposition aux droits politiques (liberté-participation) qui consistent, pour l'individu, de participer à son propre gouvernement ; ceux-ci se traduisent généralement par le droit d'être électeur et éligible aux charges politiques.

Avec les notions, d'une part, d'impôt impliquant l'emploi par la puissance publique de la contrainte à l'égard des contribuables et portant atteinte au droit de propriété, d'autre part, de droits de l'Homme supposant l'autonomie de la propriété et la liberté d'entreprendre, tous les deux élevés au rang de principes à valeur constitutionnelle²⁴, l'on se trouve en face de deux réalités juridiques qui paraissent si antinomiques, si exclusives et si irrémédiablement inconciliables qu'essayer de les rapprocher peut paraître un exercice périlleux. Un exercice auquel il faut se livrer pourtant, au vu de l'actualité internationale marquée par l'aspiration de plus en plus grandissante des peuples au respect des droits de l'Homme, de leur droit de propriété et de leur liberté, doublée dans le même temps d'une sorte d'aversion et de critiques de plus en plus vives contre les prélèvements obligatoires, au point que les hommes politiques occidentaux de tous bords rivalisent d'initiatives au moment des campagnes électorales pour promettre aux électeurs à la fois la réduction des dépenses publiques et des impôts. Ce fut la stratégie adoptée par les candidats français²⁵ lors de la présidentielle de 2017, et par Donald Trump aux États-Unis lors de la campagne présidentielle de 2016. En Afrique, si les augmentations des impôts soulèvent rarement des manifestations, les populations burkinabè et togolaise ont manifesté leur mécontentement sur les réseaux sociaux, en 2018 et 2019, lorsque les gouvernements du Burkina Faso et du Togo ont annoncé leur volonté de rendre effectif le paiement, par tous leurs nationaux, de la taxe d'habitation dans le cadre de la mobilisation des ressources nationales en vue de financer leurs

²⁴- Cons. Const., Décision n° 81-132 DC du 16 janvier 1982 et n° 82-139 du 11 février 1982, *Rec.* 18 et 31 ; *G.A.* n° 32.

²⁵- Notamment de François Fillon et d'Emmanuel Macron.

plans nationaux de développement. Le phénomène récent des « gilets jaunes », déclenché suite à la décision du gouvernement français de rendre effective la « *taxe carbone* »²⁶, née en novembre 2018, s'inscrit dans la droite ligne de l'idée largement répandue selon laquelle l'impôt « tue » les droits de l'Homme parce qu'en amputant la propriété, il restreint le droit d'en jouir.

L'impôt jouit dans tous les États d'une mauvaise réputation. Il est perçu par tous les contribuables comme un instrument de l'État spoliateur « qui puise dans les poches de ses sujets un argent que ceux-ci ont péniblement gagné et dûment mérité »²⁷. Il prive les entreprises d'une partie de leurs revenus, dont celles-ci auraient pu se servir plus utilement en investissant dans des activités productives, par exemple. Il empêche tous les contribuables, dont il ampute le pouvoir d'achat, de leur droit à une vie décente²⁸. Cette réputation, sur le plan factuel, n'est pas imméritée, puisque l'impôt est un « prélèvement », de caractère pécuniaire²⁹, sur les revenus (et sur la consommation) d'une personne physique ou morale, privée ou publique³⁰ ; en amputant le pouvoir d'achat du contribuable, il le

²⁶- La taxe carbone fait partie de ce que l'on appelle écotaxe ou encore l'*impôt écologique* dont l'institution vise à freiner la consommation des produits nuisibles pour l'environnement, de manière à réduire la pollution ; lire STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », *Archives de philosophie du droit*, t. 46, 2002, p. 258.

²⁷- Lire GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (Ph.), *Droit fiscal*, Paris, 2^{ème} éd., 1999, Dalloz, p. 1, n° 1.

²⁸- L'impôt réduit les capacités de celui qui le paie dans tous les domaines : achat de produits de son choix, possibilité d'investir ou de se distraire, etc.

²⁹- Gaston Jèze définit l'impôt de la manière suivante : « L'impôt, dans les Etats civilisés modernes, est une prestation de valeurs *pécuniaires*, exigée des individus En vue de couvrir des dépenses d'intérêt général et uniquement à raison du fait que les individus qui doivent les payer sont membres d'une communauté politique organisée », in *Cours de finances publiques*, Paris, LGDJ, 1937, p. 138 ; BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, Paris, Hachette, coll. « Les fondamentaux. Droit, sciences politiques », 20^{ème} éd., 2014, pp. 9-10.

³⁰- Voir BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, *op. cit.*, pp. 9-10.

prive de moyens de réaliser certains de ses projets. Le contribuable semble toutefois méconnaître ou minimiser les avantages qui découlent pour lui de l'existence de l'impôt.

La conviction, selon laquelle l'impôt a un caractère spoliateur, est à la base d'une certaine réticence, voire résistance³¹, des contribuables – notamment ceux dont l'impôt ne fait pas l'objet d'un prélèvement à la source – à honorer leurs obligations fiscales.

Pourtant, quand on regarde les deux notions de plus près, on constate qu'il existe une certaine complicité entre elles. Car, si on laisse de côté le fait que l'impôt est apparu le premier dans la pratique des communautés politiques et en s'en tenant à l'exemple des États modernes, aussi loin que l'on remonte dans leur histoire politique, la création ou l'accroissement des impôts a souvent été l'occasion de la conquête de droits au profit des contribuables, et de l'Homme en général.

Sans remonter à la date hypothétique de création du premier prélèvement obligatoire, et en s'arrêtant au Moyen Âge³², l'assertion énoncée ci-dessus a été maintes fois confirmée. Lorsqu'au XIII^{ème} siècle, le roi d'Angleterre, Jean Sans Terre, confronté à des guerres incessantes avec ses voisins, a senti la

³¹- Les phénomènes de fraudes fiscales sont une traduction de cette résistance. Aux États-Unis, la résistance est parfois plus épique. Les médias diffusent de temps en temps des images de ces Américains qui, contestant la légitimité du gouvernement à leur imposer le paiement de l'impôt, se barricadent dans leur maison et tirent sur les agents de l'État à leur recherche, et passent, auprès de leurs concitoyens, pour des héros combattant pour la liberté.

³²- Lire GENET (J.-Ph.), « Les débuts de l'impôt national en Angleterre », *Annales Économies, Sociétés, civilisations*, n° 2, 1979, pp. 348 et s. ; voir aussi https://www-persée.fr/doc/ahess_0395-2649_1979_num_34_2_294048, consulté le 21 mai 2019.

nécessité de dépasser les « aides féodales »³³, pour instituer une taxe obligatoire permanente, il eut à affronter une révolution des contribuables³⁴ qui déboucha sur la Grande Charte de 1215 ou la « *Magna Carta* ». Les nobles ne voulaient consentir à l'impôt demandé que s'ils avaient le pouvoir d'exercer un droit de regard sur les montants sollicités et l'utilisation qui en serait faite. Parmi les droits concédés aux barons - à un nombre limité de citoyens, certes -, figure celui en vertu duquel « le roi ne peut revendiquer des impôts qu'après avoir demandé l'accord des nobles³⁵ par le biais du Parlement »³⁶. C'est le point de départ du principe du consentement à l'impôt consacré par l'article 14 de la Déclaration française des droits de l'Homme et du citoyen de 1789³⁷ et par les Constitutions de l'ensemble des États du monde³⁸. Le « *Bill of Rights* » signé en 1689 par Guillaume III d'Orange limite le pouvoir du roi et réaffirme l'autorité du Parlement à contrôler la législation et la taxation³⁹.

³³- Les « aides féodales » sont des contributions non permanentes apportées au roi pour faire face à des dépenses exceptionnelles liées aux guerres ; lire COLLIARD (J.-E.) et MONTIALOUX (C.), « Une histoire brève de l'impôt » in *Regards croisés sur l'économie*, n° 1, 2007, pp. 56 et s. ; voir aussi sur <https://www.cairn.info/revue-regards-croises-surleconomie-2007-1-page-56.htm#>, consulté le 20 mai 2019.

³⁴- Le clergé, les marchands, les artisans et l'aristocratie.

³⁵- Les barons et le clergé.

³⁶- CHAMPAGNE (A.), « D'où viennent les droits de l'Homme », *Nouvelle Europe*, 7 octobre 2012, <http://www.nouvelle-europe.eu/node/1527>, consulté le 21 mai 2019.

³⁷- Article 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

³⁸- Pour le Togo, par exemple, voir l'article 84 de la Constitution de 1992 définissant le domaine de la loi.

³⁹- « Origines de la démocratie : d'Athènes à aujourd'hui », sur <http://paricilademocratie.com/approfondir/pouvoirs-et-democratie/1434-origines-de-la-democratie-d-athenes-a-aujourd-hui>.

De même, la volonté des autorités britanniques d'obliger les colons anglais installés en Amérique à payer des taxes sur les produits en provenance de la métropole est à l'origine de la révolte qui a entraîné la Déclaration de l'indépendance des États-Unis le 4 juillet 1776⁴⁰, incluant une déclaration des droits humains qui reprend le contenu de celle de l'État de Virginie du 12 juin 1776 appelée le « *Bill of Rights américain* ».

En France, la révolution de 1789 n'a pas été directement causée par la création de l'impôt mais « pour une large part de la contestation de l'opacité financière de l'État à la fin du XVIII^{ème} siècle, qui apparaît comme la manifestation la plus forte de l'arbitraire royal. Elle naît aussi du refus de la disparité fiscale entraînée par le système d'imposition en vigueur sous l'Ancien Régime »⁴¹ ainsi que par des inégalités dans le prélèvement des impôts⁴². Il est toutefois symptomatique de remarquer que la convocation, par Louis XVI, des États généraux en 1789 pour se pencher sur la situation financière désastreuse de la France a débouché sur la Révolution fondatrice de la notion moderne des droits de l'Homme telle que nous la connaissons aujourd'hui. Rien d'étonnant alors à ce que la décision unilatérale de l'empereur d'instituer un nouvel impôt en 1814 fût jugée suffisamment grave pour fournir au Sénat le motif de sa déchéance⁴³.

⁴⁰- Cf., COLLIARD (J-E.) et MONTIALOUX (C.), « Une histoire brève de l'impôt », art. cité, p. 56 ; MONJOU (Ch.), « Question fiscale et révolution : l'exemple américain », *Regards croisés sur l'économie*, n°1, 2007, pp. 54 à 55.

⁴¹- *Ibidem*, p. 58.

⁴²- PHILIP (L.), « Les finances publiques et la démocratie », in *Mélanges en mémoire de Gilbert ORSONI, De l'esprit des réformes et de quelques fondamentaux*, Aix en Provence, Presses universitaires d'Aix en Provence, 2018, p. 311.

⁴³- COLLIARD (J-E.) et MONTIALOUX (C.), « Une histoire brève de l'impôt », art. cité, p. 59.

Pour résumer, les décisions des souverains consistant soit à institutionnaliser l'impôt, soit à augmenter le nombre des impôts ont contraint les souverains à concéder des droits aux contribuables. La mise en œuvre de ces droits - auxquels viendront progressivement s'ajouter d'autres - a donné lieu à un dialogue⁴⁴, une négociation entre les souverains et les représentants des contribuables⁴⁵ au Parlement. Ce dialogue est à l'origine du parlementarisme, source d'affirmation progressive des libertés, de droits⁴⁶ et, plus tard, de déclarations de droits de l'Homme.

Peut-on, dans ces circonstances, continuer à considérer les deux concepts comme étant foncièrement antinomiques et inconciliables comme tend à le croire l'imaginaire collectif ? L'impôt exclut-il nécessairement l'exercice des droits de l'Homme ? C'est la question juridique à laquelle va tenter de répondre la présente étude, dont l'intérêt est essentiellement théorique : contribuer à la science juridique en prenant part au débat sur la relation entre les deux concepts. On ne trouvera dans cette étude, motivée par la récurrence de l'anathème jeté sur l'impôt, ni une analyse de la fiscalité⁴⁷ en général, ni un examen détaillé des droits de l'Homme et de leur application dans le monde, encore moins les critiques

⁴⁴- GENET (J.-Ph.), « Les débuts de l'impôt national », art. cité, p. 350.

⁴⁵- L'un des arguments avancés par les colons anglais installés en Amérique pour refuser de payer les taxes sur les produits en provenance de la métropole est qu'ils n'avaient aucun député pour les représenter au Parlement de Londres ; cf. « Origines de la démocratie d'Athènes à aujourd'hui », sur : <http://paricilademocratie.com/approfondir/pouvoirs-et-democratie/1434-origines-de-la-democratie-d-athenes-a-aujourd-hui>.

⁴⁶- Le parlementarisme instauré en Angleterre à la suite de la Charte de 1215 a progressivement permis l'adoption de la *Petition of Rights* en 1629, du *May Day Agreement* en 1649, de l'*Habeas Corpus* (1679) et du *Bill of Rights* (1689).

⁴⁷- La fiscalité désigne l'ensemble des lois et des règles relatives à la détermination et au recouvrement des impôts ; Lire GROSCLAUDE (J.), MARCHESSOU (Ph.) et TRESCHER (B.), *Droit fiscal général*, op. cit.

généralement soulevées à l'encontre de l'un ou l'autre concept. De même, la réflexion qui va suivre n'entend pas se focaliser sur un État ou un groupe d'États en particulier, parce que le débat porté sur les rapports entre les deux notions transcende les frontières des pays; il présente un caractère universel qui, bien sûr, varie d'intensité selon les États. L'objet de la recherche consiste à déterminer si la démarcation étanche généralement tracée entre les deux concepts est justifiée ; si, vraiment, l'impôt « tue » les droits de l'Homme ou, du moins, freine l'épanouissement des droits de l'Homme ? À cet égard, lorsqu'on les observe avec une attention dénuée de toute passion et de tout parti pris, les deux concepts ressemblent, dans leurs relations, à ces conjoints d'un couple incestueux que la rumeur publique et le regard réprobateur des gens obligent à s'éviter le jour et qui, la nuit venue, se retrouvent au creux d'un même lit pour deviser ensemble de leur futur, de leur destinée. Opposés, en effet, en ce qui concerne leur objet (I), ils apparaissent en réalité comme des associés au regard de leur finalité sociale respective (II).

I – DES ADVERSAIRES QUANT À LEUR OBJET

L'objet de l'impôt est de fournir les moyens de financer les « charges publiques de l'État, des collectivités territoriales et des établissements administratifs »⁴⁸ ; il est perçu par voie d'autorité, sans contrepartie « afin d'assurer la couverture des charges publiques ou d'atteindre les objectifs fixés par la puissance publique »⁴⁹.

⁴⁸- LAMARQUE (J.), *Droit fiscal général*, Paris, Litec, « coll. Les Cours du droit », 1998, p. 9 ; ég. LAMARQUE (J.), NEGRIN (O.) et AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, coll. « Manuel », 4^{ème} éd., 2016, §. 9 et s ; v. ég. DE LA MARDRIERE (C.), *Droit fiscal général*, Paris, Flammarion, coll. « Champs université », 2^{ème} éd., 2015, p. 20.

⁴⁹- PHILIP (L.), *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, Paris, éd. Cujas, 1995, § 604 ; ég. BELTRAME, *La fiscalité en France, op. cit.*, pp. 9-10.

L'objet des droits de l'Homme est de permettre aux Hommes d'entreprendre librement toute activité matérielle ou intellectuelle, d'adopter tout comportement de leur choix, ou même de s'abstenir d'agir, sans encourir d'autre restriction que celle nécessaire à la protection des intérêts collectifs, de la liberté de tous⁵⁰. A la différence d'objet correspondent des modalités de « naissance » de manifestation (A) et des champs d'application (B) différents.

A-Des actes de naissance divergents

La « naissance », c'est-à-dire l'apparition des deux concepts dans l'ordonnement juridique emprunte des moyens opposés, si l'on réserve le fait qu'ils sont tous les deux généralement consacrés par les Constitutions des États. Ainsi, chaque Constitution donne la liste - non exhaustive - des libertés publiques⁵¹ et des droits de l'Homme garantis, affirme la nécessité pour tous les citoyens de contribuer aux charges publiques et consacre le principe du consentement à l'impôt. Une fois l'impôt et les droits de l'Homme nés et consacrés, leurs modalités d'exercice ou de mise en œuvre diffèrent également.

I-Des déclarations de naissance opposées

La voie juridique pour donner naissance à l'impôt n'est pas la même que celle empruntée pour la reconnaissance des droits. L'impôt, pour exister, a besoin que soient adoptées des règles juridiques expresses. Les droits humains, en raison de leur caractère inné et intrinsèque à l'Homme, n'ont pas besoin de texte

⁵⁰- Cf. DUGUIT (L.), *Les libertés publiques*, op. cit., p. 26.

⁵¹- Les libertés publiques sont des « droits de l'Homme reconnus, définis et protégés juridiquement » (par le législateur), *Lexique des termes juridiques*, op. cit., p. 1133 ; é.g., RIVERO (J.), *Les libertés publiques*, *Les droits de l'Homme*, tome 1, PUF, 9^{ème} éd., 2003, p. 21.

formel pour exister. Les textes adoptés pour organiser certains d'entre eux, jugés fondamentaux (les libertés publiques, par exemple), ne sont rendus nécessaires que par la préoccupation de faciliter leur exercice tout en se conformant à l'intérêt commun.

a- La nécessité de règles juridiques formelles pour l'impôt

Pour naître et être exécuté, l'impôt a besoin de règles juridiques formelles. C'est la conséquence du principe de consentement consacré par l'article 14 de la Déclaration française des droits de l'Homme et du citoyen. Celui-ci est précédé de l'article relatif à la nécessité d'une contribution commune pour l'entretien de la force publique et les dépenses de l'administration, repris par les Constitutions de tous les États du monde.

Il faut, sans doute, y voir le prolongement de la philosophie qui a cherché à situer la source de la souveraineté, du Pouvoir dans l'Homme⁵². Comme le consentement des citoyens légitime l'autorité, le consentement à l'impôt légitime l'impôt et exprime leur liberté.

Le consentement est donné par les représentants du peuple réunis au sein du Parlement. C'est l'objet de la disposition constitutionnelle déterminant le domaine de la loi⁵³. La question de savoir si le consentement donné par les représentants traduit bien, ou non, le consentement des contribuables n'entre pas dans

⁵² G. Burdeau écrit : « Le fondement du Pouvoir n'est pas dans la force du Prince, ni dans une délégation divine, mais dans le groupe lui-même. Si l'homme est à la source du Pouvoir, c'est parce que c'est pour lui que le Pouvoir existe, pour lui, c'est-à-dire pour sa liberté », *Traité de science politique, op. cit.*, p. 165.

⁵³ Voir, par ex, l'article 34 de la Constitution française de 1958, l'article 84 de la Constitution togolaise de 1992, l'article 98, Constitution béninoise du 11 décembre 1990, l'article 101, Constitution burkinabé du 5 novembre 2015.

le cadre de la présente recherche ; beaucoup d'auteurs⁵⁴ en ont traité.

Le droit au consentement, exprimé par la voie légale, donne compétence exclusive au Parlement pour adopter toute loi créant un impôt ainsi que toutes celles qui viennent modifier ou supprimer des impôts existants. Il lui appartient de déterminer la matière imposable⁵⁵, les personnes assujetties, les possibilités de dérogation⁵⁶, d'exonération⁵⁷, d'exemption⁵⁸, de dispense⁵⁹ ou de décharge⁶⁰ : de même que le ou les taux de prélèvement⁶¹. Le Parlement est également compétent pour fixer les règles fondamentales de l'impôt⁶².

Le consentement, donné par l'intermédiaire du vote de la loi fiscale, n'est pas donné une fois pour toutes. Il doit être renouvelé tous les

⁵⁴ Pour un point de vue critique, on peut se référer utilement à l'article précité de PHILIP (L.), « Les finances publiques et la démocratie », art. cité, p. 312 et s.

⁵⁵ La matière imposable est constituée par l'activité ou le bien sur lequel l'impôt est assis.

⁵⁶ La dérogation consiste à écarter l'application d'une règle dans un cas particulier, soit par une décision particulière, soit par une convention ; v. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, 11^{ème} éd., PUF, « Quadrige », 2015, p. 338.

⁵⁷ L'exonération est une décharge totale ou partielle d'une obligation, d'un droit ou d'une charge (fiscale, en l'espèce), qui peut résulter de la loi, d'une décision administrative, d'un contrat ou d'une clause d'un contrat ; cf. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 437.

⁵⁸ L'exemption est un acte par lequel une autorité affranchit un sujet de droit (ici, le contribuable) d'une obligation lui incombant normalement ou le soustrait au régime ordinaire qui lui serait applicable ; v. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 434.

⁵⁹ En matière fiscale, la dispense est l'acte par lequel, une autorité autorise un contribuable, pour des motifs d'intérêt général, de ne pas payer un impôt, v. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 356.

⁶⁰ La décharge est une libération légale ou conventionnelle d'une obligation ou d'une charge, v. CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 300.

⁶¹ A la suite de l'article 34 de la Constitution française de 1958, les constitutions des États francophones d'Afrique réservent au législateur la compétence de fixer « les règles concernant...l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures » ; art. 84, Constitution togolaise, art. 98, Constitution béninoise, art. 101, Constitution burkinabé, voir note 35 ci-dessus.

⁶² Il y a, toutefois, place pour la compétence pour le pouvoir réglementaire. Celle-ci définit généralement les modalités d'exécution des lois fiscales : précision des dispositions législatives, modalités pratiques et de paiement de l'impôt, etc.

ans pour autoriser la perception de l'impôt au-delà de l'année de sa création. Le Parlement renouvelle son consentement en votant chaque année une loi de finances initiale⁶³, suivie éventuellement par une loi de finances rectificative⁶⁴, et en adoptant une loi de règlement⁶⁵ à l'issue de la clôture de l'exercice. Le vote de cette dernière loi donne aux représentants l'occasion de vérifier si l'exécutif a exécuté la loi de finances conformément aux autorisations budgétaires données par eux⁶⁶. L'édiction de ce corps de règles n'est pas anodine. L'impôt étant une charge qui vient grever les revenus des particuliers et des entreprises, il importe d'en préciser les conditions, de telle manière que ces dernières soient accessibles à tous ceux qui veulent en prendre connaissance. L'accessibilité (et l'intelligibilité)⁶⁷ met le contribuable en mesure de pouvoir connaître et comprendre avec exactitude s'il est, ou non, assujéti à un impôt donné, la charge qui pèse sur lui et les conditions dans lesquelles il doit s'en libérer. Le formalisme n'a donc pas uniquement pour but de répondre à l'exigence du consentement mais également et en principe d'informer le contribuable et d'assurer la sécurité juridique en la matière. Cette sécurité s'avère malheureusement très souvent trompeuse. En raison notamment de la diversité et de la complexité des mesures fiscales, poursuivant des finalités variées et qui se « traduisent par

⁶³ La loi de finances de l'année prévoit et autorise l'ensemble des ressources et des charges de l'État pour la durée d'une année civile, cf. *Lexique des termes juridiques*, op. cit., p. 1151; ég. art. 5, alinéa 3 de la loi organique togolaise relative aux lois de finances n° 2014-013 du 27 juin 2014.

⁶⁴ La loi de finances rectificative est, au besoin, adoptée en cours d'année pour corriger les prévisions de la loi de finances de l'année.

⁶⁵ La loi de finances rectificative est, au besoin, adoptée en cours d'année pour corriger les prévisions de la loi de finances de l'année.

⁶⁶ Le législateur fixe également les principes et les règles de la procédure budgétaire (l'élaboration de la loi de finances, son vote, son exécution ainsi que les différents contrôles) dans une loi organique relative aux lois de finances ; v. pour le Togo, la loi organique n° 2014-013 du 27 janvier 2014, précitée ; pour le Bénin par ex., loi org. n° 2013-14 du 27 septembre 2013.

⁶⁷ Le Conseil constitutionnel a jugé dans sa décision 530 DC du 29 décembre 2005 que l'accessibilité et l'intelligibilité étaient une exigence constitutionnelle.

une complexité croissante »⁶⁸, à tel point que, comme l'écrit Loïc Philip, « les agents de l'administration des impôts eux-mêmes (et cela sous tous les cieux) ne sont plus capables de maîtriser leurs propres textes »⁶⁹.

Le formalisme juridique est une caractéristique de l'impôt par rapport aux droits de l'Homme où il est très peu visible.

b- Une simple proclamation pour les droits de l'Homme

La conviction, issue de la théorie du droit de la nature⁷⁰ selon laquelle, les droits de l'Homme⁷¹ tiennent à la nature de l'Homme et sont, par conséquent, innés, qu'ils sont imprescriptibles et universels, est à la base de la procédure qui commande leur avènement : la proclamation. Proclamer signifie « révéler » publiquement et solennellement⁷². On ne révèle que ce qui existe déjà et qui demeure caché ou mal connu. La proclamation des droits de l'Homme prend la forme solennelle d'une « Déclaration », c'est-à-dire l'« affirmation de l'existence d'une situation juridique ou d'un fait »⁷³. La Déclaration, écrit Jean Rivero, est un « acte reconnaissant. La Déclaration n'entend pas être un acte créateur.

⁶⁸- ORSONI (G.), *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995, p. 295 ; BELTRAME (P.) et MEHL (L.), *Techniques politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997 ; TALY (M.), *Les coulisses de la police fiscale*, PUF, 2016 ; BABEAU (O.), « Le coût de la complexité », *Le Monde*, 15 novembre 2016.

⁶⁹- PHILIP (L.), « Les finances publiques et la démocratie », art. cité, p. 314.

⁷⁰- La théorie du droit naturel (du droit de la nature) affirme qu'il existe un Droit antérieur à la formation de l'État, un corps de règles que la raison peut découvrir en analysant la nature de l'Homme telle que Dieu l'a créée. Ce droit, dès lors, s'impose au pouvoir, qui doit le respecter », RIVERO (J.), *Les libertés publiques, Les droits de l'Homme*, op. cit., p. 47.

⁷¹- Selon les auteurs, les droits de l'Homme sont apparus sous cette appellation pour la première fois dans la Déclaration française des droits de l'Homme et du citoyen du 26 août 1789.

⁷²- *Le Petit Larousse illustré*, 2016, p. 934.

⁷³- *Ibid.*, p. 345.

Les droits qu'elle énonce existent, ils sont inhérents à la nature de l'homme. Il serait absurde de prétendre les créer. Il suffit de constater leur existence, et d'en prendre acte »⁷⁴. Les droits de l'Homme, comme la liberté qu'ils traduisent, ne se créent pas, ils existent ; on ne peut que constater leur existence.

Les différentes proclamations nationales adoptent ainsi la formule de la Déclaration pour affirmer l'existence de droits de l'Homme inaliénables et universels⁷⁵. Il en est de même de la Déclaration universelle des droits adoptée dans le cadre de l'ONU le 10 décembre 1948.

En conséquence, les différentes conventions adoptées dans le cadre de l'ONU⁷⁶ ou au niveau régional⁷⁷ ne créent nullement les droits de l'Homme qu'elles consacrent. Elles ne font que rappeler leur existence et engager les États signataires à en assurer la garantie. La reprise de ces droits dans les préambules et les Constitutions nationales ne sont qu'un rappel et un engagement de l'État à en assurer la protection, tout en leur donnant une base légale, la Constitution étant la norme suprême de l'État. Ces conventions et les Constitutions n'existeraient donc pas que cela n'affecterait nullement l'existence des droits de l'Homme. Leur existence a simplement pour but d'offrir aux États les moyens juridiques leur permettant d'assurer le parfait exercice et la garantie de ces droits.

⁷⁴- On lira avec profit RIVERO (J.), *Les libertés publiques, Les droits de l'Homme*, op. cit., not. p. 21s.

⁷⁵- La Déclaration des droits humains de l'État de Virginie (USA) du 12 juin 1776 connue sous le nom de *Bill of Rights* américain ; celle incluse dans la Déclaration de l'indépendance des États-Unis du 4 juillet 1776, ou celle de la France du 26 août 1789 ; et celle des droits de l'Homme en islam du 5 août 1990.

⁷⁶- Les deux pactes internationaux de l'ONU relatifs aux droits civils et politiques et aux droits économiques, sociaux et culturels du 16 décembre 1966.

⁷⁷- Par exemple, la Convention européenne des droits de l'Homme du 4 novembre 1950 et ses divers Protocoles, la Convention américaine des droits de l'Homme du 22 novembre 1969, la Charte africaine des droits de l'Homme et des peuples.

Ainsi entendus, parce qu'ils confèrent à leur titulaire un pouvoir d'autodétermination (s'agissant des droits de 1^{ère} génération) en principe sans entrave quelconque, les droits de l'Homme pourraient donc s'exercer sans une réglementation supplémentaire. Sauf que dans un monde de plus en plus peuplé où les revendications tendent vers un élargissement de plus en plus grand de la liberté, des droits de chacun, cet élargissement multiplie les antagonismes et crée un besoin de sécurité⁷⁸ qui oblige l'État, gardien de l'harmonie entre les droits de tous, à intervenir. Ainsi, si Léon Duguit, par exemple, reconnaît que la liberté individuelle est « la liberté d'agir au sens général du mot et qu'elle est la condition même de toutes les autres », il affirme également que « cette liberté de mouvement, cette inviolabilité du domicile doivent cependant être limitées pour chacun dans la mesure où cela est nécessaire pour protéger la liberté de tous »⁷⁹. Car, écrit G. Burdeau, « il n'y a pas de liberté pour chacun de nous tant que tous les autres ne sont pas libres »⁸⁰.

Comme le rappelle fort opportunément François Terré, en effet, comme toutes les richesses, et dans une société humaine, la liberté est limitée⁸¹. Limitée par la liberté des autres et par le comportement souvent irresponsable des bénéficiaires eux-mêmes ; de même que par « la mentalité d'assistés et d'irresponsables [qui] appelle une bureaucratie de plus en plus oppressante... contraire à la liberté »⁸².

⁷⁸- TERRE (F.), « Sur la notion de libertés et droits fondamentaux », in CABRILLAC (R.) (dir.), *Libertés et droits fondamentaux*, Paris, Dalloz, 21^{ème} éd., 2015, p. 4.

⁷⁹- DUGUIT (L.), *Droit constitutionnel*, op. cit., p. 4.

⁸⁰- BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit., tome VI, vol. II, p. 186, note 159.

⁸¹- TERRE (F.), « Sur la notion de libertés et droits fondamentaux », art. cité.

⁸²- *Ibid.*

Toutefois, qu'il s'agisse des libertés publiques, c'est-à-dire des libertés dont l'État a « consacré le principe, aménagé l'exercice et assuré le respect »⁸³, ou des autres droits de l'Homme, la réglementation n'a pas pour objet de créer les droits ou les libertés concernés. Leur proclamation et leur mention dans les préambules et le corpus des Constitutions sont suffisantes aux yeux de leurs défenseurs pour qu'ils s'exercent sans entrave. Ce faisant, ils feignent d'ignorer que l'exercice effectif des droits de l'Homme, qu'il s'agissent des droits dits de première génération⁸⁴ ou de ceux des deuxième et troisième générations⁸⁵, nécessite un minimum d'intervention étatique. Entre les deux voies qui s'offrent au Pouvoir pour faire le bonheur de l'homme - mission pour laquelle il a été créé -, à savoir, soit protéger systématiquement la liberté pour que l'individu fasse lui-même son bonheur, soit s'efforcer de donner le bonheur aux individus par des interventions positives, la deuxième branche de l'alternative a fini par s'imposer suite aux inconvénients liés à l'expérimentation, dans les premiers temps, de la première⁸⁶.

Toutefois, s'il est admis que l'État peut intervenir en matière de droits de l'Homme, cette intervention doit être légère, minimale et non paralysante pour les droits réglementés. C'est tout le contraire de la réglementation fiscale, abondante, détaillée et pesante.

Hormis, cette réglementation, le procédé juridique de « création » est l'élément fondamental qui oppose l'impôt aux droits de

⁸³- RIVERO (J.), *Les libertés publiques*, op. cit., p. 21.

⁸⁴- Encore appelés « droits-libertés » ou droits « contre l'État » exprimant l'émancipation de l'individu contre l'État oppresseur et que l'État ne peut ni limiter ni supprimer.

⁸⁵- Baptisés également « droits-créances » : droits économiques, sociaux et culturels dont la mise en œuvre requiert une intervention de l'Etat.

⁸⁶- Voir BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit., p. 195.

l'Homme, qui se distinguent également en ce qui concerne leurs modalités de mise en œuvre.

2 - Des modalités de mise en œuvre inconciliables

Avec l'impôt, c'est une obligation qui pèse sur le contribuable, qui ne peut y échapper dès lors que son activité ou son revenu remplit les conditions légales pour être imposé. En revanche, les droits de l'Homme, expression de la liberté de l'individu, échappent à ce caractère obligatoire.

a- La contrainte comme caractéristique de l'impôt

L'un des critères de définition de l'impôt, unanimement retenu, est son caractère obligatoire. « L'impôt est un prélèvement de nature pécuniaire, de *caractère obligatoire*, effectué en vertu de *prérogatives de puissance publique* »⁸⁷. Georges Vedel, Lucien Mehl et Pierre Beltrame, entre autres, mettent l'accent sur le fait qu'il est prélevé *par voie d'autorité*⁸⁸. La formule ramassée de G. Jèze traduit assez bien cette réalité : « Il y a des dépenses, il faut les couvrir »⁸⁹.

L'impôt est sans doute l'un des concepts de droit qui porte à la perfection la marque de la puissance publique, de l'autorité et comporte, en conséquence, l'emploi de la contrainte. L'impôt est un *commandement* de payer. L'assujetti est redevable du montant

⁸⁷- LAMARQUE (J.), *Droit fiscal général*, Paris, Litec, « Coll. Les Cours du droit », 1998, p. 9 ; ég. LAMARQUE (J.), NEGRIN (O.) et AYRAULT (L.), *Droit fiscal général*, *op. cit.*, parag. 9 et s.

⁸⁸- VEDEL (G.), *Cours de législation financière*, Paris, Cours du droit, 1957, pp. 415-416 ; MEHL (L.) et BELTRAME (P.), *Techniques politiques et institutions fiscales comparées*, *op. cit.*, pp. 45-46.

⁸⁹- JEZE (G.), *Cours de finances publiques 1929-1930*, Paris, Marcel Giard, 1930, p. 354.

que la puissance publique lui réclame à titre de contribution au fonctionnement de l'État, aux charges collectives. L'obligation imprègne toute la procédure. Il commence avec l'invitation qui lui est adressée par l'administration fiscale de déclarer les éléments constitutifs de son revenu, et ce dans un délai précisé - sauf ceux des contribuables, comme les salariés, qui font l'objet d'un prélèvement à la source et qui n'ont pas d'autres sources de revenus. Une fois la déclaration⁹⁰ faite et l'impôt calculé sur la base de ce qui est déclaré⁹¹, l'assujetti est tenu de s'exécuter dans un délai strict. S'il ne s'exécute pas ou le fait en retard, il encourt des sanctions : majorations d'impôts et intérêts de retard. Dans certaines hypothèses, en cas de refus de produire des documents demandés ou de fourniture d'informations erronées par exemple, des amendes fiscales sont prononcées par voie administrative. L'assujetti peut toutefois saisir le juge de l'impôt⁹² pour contester le montant que l'on lui demande de payer ou les sanctions prononcées à son encontre.

Il en résulte que la période de déclaration des revenus n'est guère une période tranquille pour le contribuable qui sent peser sur lui une forte pression et vit les demandes de l'administration fiscale comme une intrusion⁹³ injustifiée dans son patrimoine, comme une sorte d'arrogance de la part de l'administration.

Avec l'impôt, c'est l'État qui s'exprime avec toutes ses prérogatives de puissance publique, avec toute sa force contre

⁹⁰ La déclaration a un caractère contradictoire.

⁹¹ À moins d'être exempté ou de bénéficier d'une exonération.

⁹² Le juge judiciaire s'il s'agit d'un impôt direct, et le juge administratif dans le cas de l'impôt indirect.

⁹³ L'intrusion consiste à lui demander de déclarer, dans le détail, ses revenus et ses biens.

les individus fragilisés et toujours convaincus de supporter une charge injustifiée.

Certes, l'impôt a été créé par les représentants du peuple au Parlement, qui ont voté la loi de finances rendant obligatoire la perception de l'impôt, exprimant par là le consentement du peuple, mais plus les impôts augmentent en diversité et en finalités, plus ce peuple a l'impression que la « volonté » exprimée par le Parlement est bien éloignée de ses propres préoccupations. De sorte qu'à la méfiance à l'égard de l'impôt, se double une autre à l'encontre des représentants, voire de tous les acteurs politiques⁹⁴.

A la contrainte qui caractérise l'impôt, répond la liberté attachée aux droits de l'Homme.

b- L'absence de contrainte inhérente aux droits de l'Homme

Contrairement à ce qu'il en est pour l'impôt, la liberté est au début, au milieu et à la fin des droits de l'Homme, qu'il s'agisse des *droits* dits de *liberté* (1^{ère} génération)⁹⁵, des droits économiques, sociaux et culturels (2^{ème} génération)⁹⁶ ou des droits dits de solidarité (3^{ème} génération)⁹⁷. Ils ont été découverts parce que l'on voulait soustraire l'humain de l'emprise de l'État oppresseur. Leur fonctionnement ne peut être contrarié par des contraintes de nature à restreindre inutilement ou à les vider de ce pourquoi

⁹⁴- Sur le déclin du consentement du peuple, lire l'article de PHILIP (L.), « Les finances publiques et la démocratie », art. cité, p. 314 et s.

⁹⁵- Ce sont les droits de l'époque libérale, 1789-1914.

⁹⁶- Ces droits sont nés dans l'entre-deux guerres, entre 1918 et 1940.

⁹⁷- Ils sont nés après 1945 et correspondent, en gros, au désir de l'homme de vivre dans un environnement sain dans un état de développement qui lui permet d'exprimer pleinement sa liberté et sa dignité.

ils existent. La fin de leur existence c'est l'épanouissement de l'individu. Il en est ainsi, sans aucun doute, des *droits-libertés*, à l'égard desquels on escompte l'abstention de l'État. Parce qu'ils expriment la faculté d'auto-détermination et la faculté de choix de l'individu, ils appellent le moins d'interventionnisme, le moins de réglementation possible de la part de l'État, forcément oppresseur dans la conception libérale qui est à la base de leur découverte. Il en est également ainsi des *droits-créances* (économiques, sociaux et culturels) où on attend de l'État qu'il mette en place les structures devant permettre leur fonctionnement sans s'immiscer outre mesure. Ou, s'il doit s'immiscer, le faire le moins possible. Dans tous les cas, le meilleur gouvernement est celui qui se contente de réguler, d'être un arbitre impartial entre les particuliers sur la base d'un minimum de règles.

Si les hommes étaient des dieux, un tel schéma eût été possible. Malheureusement, ils ne le sont pas. Et il a fallu se rendre compte de l'évidence : l'augmentation des populations multiplie les antagonismes et les demandes contradictoires qui, non encadrées conduiraient à priver les droits de l'Homme de toute effectivité. Que serait en effet, le droit d'aller et venir si la liberté de manifestation n'était pas encadrée ? Que serait le droit au travail face au droit à la grève s'exerçant sans restriction ? Ou, que seraient le droit à l'éducation ou à la santé si l'État s'abstenait de mettre des structures appropriées et une réglementation ayant pour but de s'assurer que les particuliers qui se livrent à de telles activités le font selon les standards reconnus dans l'intérêt des apprenants et des malades ?

Malgré l'idée de liberté de choix qui les sous-tend, il a fallu admettre la nécessité d'une réglementation des droits de l'Homme. Selon Duguit, « [d]ans tout pays qui peut prétendre au titre de pays civilisé, (...) si l'État est obligé de ne rien faire qui soit de nature à entraver le développement de l'activité physique, intellectuelle et morale de l'individu (...) il a le devoir de limiter l'activité de chacun dans la mesure où cette limitation est nécessaire pour protéger le libre développement de l'activité de tous »⁹⁸. Toutefois, quelle que soit sa nécessité, l'objectif de l'intervention de l'État doit être de permettre de rendre effectif l'exercice des droits de l'Homme et non pas de les limiter abusivement ou de les empêcher⁹⁹.

On est donc à l'opposé de ce qui se passe en matière d'impôt où la réglementation la plus pointilleuse, qui fait peser une épée de Damoclès sur le contribuable, est la règle.

Les deux concepts d'impôt et de droits de l'Homme se distinguent également quant à leur portée.

B- Des champs d'application distincts

Si les droits de l'Homme sont l'attribut de tous les Hommes et leur bénéficient, quel que soit l'endroit et le pays dans lequel ils se trouvent, l'impôt ne concerne qu'une partie de la population d'un pays et sur le territoire de l'État. Les champs d'intervention des deux notions ne coïncident donc pas.

⁹⁸- DUGUIT (L.), *Traité de droit constitutionnel*, op. cit., pp. 1-2.

⁹⁹- CE, Ass, 11 juillet 1956, *Amicale des Annamites de Paris*, Rec. 317 sur la liberté d'association ; C.C. décision n°71-44-DC du 16 juillet 1971, Rec. 29, également sur la liberté d'association ; CC n° 77-87 DC du 23 novembre 1997, Rec. 42, sur la liberté d'enseignement.

1- Les notions de contribuable et de territoire comme limites de l'impôt

L'un des critères essentiels de l'État, c'est sa territorialité. Expression de la souveraineté de l'État, la réglementation fiscale ne s'applique que sur le territoire de cet État. « Le critère légal de l'obligation fiscale est au premier chef la redevance du redevable et, accessoirement, le lieu de réalisation de l'activité¹⁰⁰. L'impôt est dû par les personnes qui y ont leur résidence ou y réalisent des revenus. La perception de l'impôt est donc, en principe, limitée par les frontières du pays. En conséquence, l'État moderne soumet à l'impôt, non seulement les nationaux mais également les étrangers résidents, de même que les personnes morales.

L'État moderne soumet également à l'impôt des personnes qui ne résident pas sur son territoire mais y réalisent des revenus. La fiscalité de chaque pays prend en compte cette situation et tient compte de ce qu'il existe une convention entre l'État de résidence du non résident ou non. Ceci paraît logique ; en effet, dans la mesure où l'impôt sert à financer les charges publiques et les objectifs de développement fixés par l'État, il est normal que toutes les personnes qui résident, ou pas, sur le territoire et qui tirent profit des interventions de l'État y contribuent¹⁰¹.

Cela ne signifie toutefois pas que tous les résidents paient l'impôt. Excepté l'impôt sur la consommation (la taxe sur la valeur ajoutée

¹⁰⁰- De CROUY CHANEL (E.), « La citoyenneté fiscale », art. cité, p. 39.

¹⁰¹- Pour un exemple de régime fiscal applicable à des personnes exerçant des activités sur le territoire des deux ou plusieurs Etats, v. GROSCLAUDE (J.) et autres, *Droit fiscal, op. cit.*, n°s 200 à 215, pp. 197-201.

ou TVA), grevant tous les produits ainsi que les services, l'impôt direct n'est payé que par une infime partie de la population d'un pays. Ceci en raison des possibilités de dérogation, d'exonération, d'exemption, de décharge ou de dispense¹⁰², prévue par la loi fiscale. Par exemple, et pour le cas de l'impôt sur le revenu en France, le mouvement des « gilets jaunes » a donné l'occasion à la presse française d'informer que dans ce pays, seuls 40% des Français paient effectivement cet impôt.

Il en résulte que, dans un État, et s'agissant des impôts directs, les personnes ayant la qualité de contribuables, c'est-à-dire de ceux qui supportent une contribution¹⁰³, est considérablement réduite par rapport à la population.

Le public concerné par le paiement des impôts indirects - dont la TVA, perçue sur la consommation, est l'exemple le plus patent - est, en revanche, plus large. La TVA frappe, en principe, tous les produits marchands et tous les services. Son montant doit figurer sur toutes les factures à la suite du prix de vente du produit ou du coût du service. L'acheteur ou le bénéficiaire du service paie le montant total, à charge pour le vendeur/fournisseur de reverser le montant de la TVA perçue au Trésor public. Or, tout le monde est susceptible, au moins une fois dans sa vie, soit d'acheter quelque chose, soit de recourir au service d'un prestataire de service (coiffeur, médecin, cinéma, etc.). Tout le monde paie donc la TVA.

¹⁰²- Sur toutes ces notions, voir les définitions données aux notes n° 56 à 60 ci-dessus. Quant à la dispense, il s'agit, en matière financière, d'un acte par lequel l'administration fiscale autorise, pour des motifs d'intérêt général, un contribuable à ne pas payer l'impôt ; CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 356.

¹⁰³- Voir CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 266.

Cette affirmation doit cependant être nuancée s'agissant des pays où la vente d'un produit ou d'un service ne donne pas lieu à l'établissement systématique d'une facture détaillant le prix du produit vendu et le montant de la TVA, comme cela se passe généralement dans le petit commerce et le secteur informel dans la plupart des pays africains.

Contrairement à l'impôt qui ne concerne que les contribuables dans chaque pays, la vocation des droits de l'Homme est de protéger tous les humains, sans considération de limites territoriales.

2- Droits de l'Homme et universalité

L'Homme jouit des droits de l'Homme en sa qualité d'être humain, en vue de lui assurer la liberté et la dignité. La liberté et la dignité de l'homme ne varient pas suivant qu'il vit dans tel ou tel État ; il demeure un être humain, quel que soit l'État dans lequel il vit ou se trouve. Le sentiment de liberté et de justice, à la base des droits humains, ne se modifie pas en fonction de limites territoriales, parce qu'ils sont de la « nature » de l'Homme¹⁰⁴. Les droits de l'Homme ont ainsi vocation à protéger tous les humains, sans discrimination de race ou de lieu, sans exclusion : « Tous les hommes naissent libres et égaux du point de vue de leur dignité et de leurs droits... »¹⁰⁵. Là se trouve le caractère universel de ces droits, confirmé par la Charte africaine des droits de l'Homme et des peuples de 1981 : « Toute personne a droit à la jouissance des droits et libertés reconnus et garantis dans la présente Charte sans

¹⁰⁴- Nous rappelons que les droits de l'Homme résultent de la théorie du droit naturel contre lequel même Dieu ne peut rien. Encore moins l'État.

¹⁰⁵- Alinéa 1^{er} du Préambule de la Déclaration américaine des droits de l'Homme.

distinction aucune, notamment de race, d'ethnie, de couleur, de sexe, de langue, de religion, d'opinion politique ou de toute autre opinion, d'origine nationale ou sociale, de fortune, de naissance ou de toute autre situation »¹⁰⁶.

Les droits de l'Homme transcendent les territoires et embrassent chaque individu de la race humaine, qu'il soit un homme ou une femme, même le fœtus. La question du fœtus divise les partisans des droits de l'Homme pour tous et les féministes favorables à l'interruption volontaire de la grossesse. Les seconds défendent la liberté de la femme quant à l'utilisation de son corps alors que les premiers estiment que, dès qu'il est formé, le fœtus a droit à la vie, comme l'être humain qu'il est censé devenir. Ce débat, récurrent, ne contrevient pas au caractère universel¹⁰⁷, inaliénable et sacré des droits humains dont le champ d'application inclut et déborde très largement les notions de contribuables et de frontières auxquelles renvoie la notion d'impôt.

Malgré cette divergence de manifestation et d'expression apparemment inconciliable et qui semble exclure tout rapprochement entre l'impôt et les droits de l'Homme, une chose les rapproche : leur objectif.

II - DES ASSOCIÉS QUANT À LEUR FINALITÉ

L'impôt n'est pas collecté pour dormir dans les caisses de l'État. Il l'est pour être utilisé pour le financement des charges collectives ;

¹⁰⁶- Article 2 de la Charte.

¹⁰⁷- Les ONG se fondent sur le caractère universel des droits de l'Homme pour demander aux Organisations internationales telle que l'ONU de faire pression, et au besoin de prononcer des sanctions contre les États qui, d'après elles, violent les droits de leurs citoyens ou d'autres personnes.

autrement dit, pour assurer le développement du pays, satisfaire les besoins des citoyens en vue d'assurer leur bonheur. Les droits de l'Homme poursuivent indubitablement le même objectif. Dans la poursuite de cet objectif commun, impôt et droits humains s'épaulent mutuellement.

A- Une stimulation réciproque

Les citoyens critiquent régulièrement le poids des impôts qu'ils doivent payer parce que ces impôts les privent de leur droit à une vie décente devant le coût de la vie qui ne cesse d'augmenter¹⁰⁸. Ils se plaignent également des restrictions apportées par les prélèvements obligatoires à leur liberté d'entreprendre en réduisant leur pouvoir d'investissement et, par ricochet, leurs initiatives. Les projets d'augmentation des impôts sont ainsi généralement source de mécontentement et dénoncées comme liberticides.

Pourtant un parcours sans passion de son avènement montre qu'à plusieurs occasions, la création ou le renchérissement de l'impôt a servi de moteur pour l'éclosion des droits de l'Homme et des libertés. Inversement, le respect de ces droits est un puissant facteur d'acceptation et de mobilisation des prélèvements obligatoires.

1- Quand l'impôt favorise l'éclosion des droits de l'Homme

Que l'impôt soit parfois un facteur d'éclosion ou de promotion des droits de l'Homme, il n'y a en cela aucun doute. L'histoire fiscale des pays européens le prouve amplement. L'on reprendra ici l'exemple bien connu de l'Angleterre, de l'Amérique et de la France.

¹⁰⁸ Les prélèvements obligatoires réduisent le pouvoir d'achat.

Si au XII^{ème} siècle, les guerres avec les pays voisins n'avaient pas poussé le monarque à vouloir instituer un impôt permanent, même en temps de paix, il n'y aurait peut-être pas eu la révolution conduite par les barons anglais et il n'y aurait certainement pas eu ni la Grande Charte de 1215, ni la naissance du parlementarisme britannique, ni les autres Actes octroyant des droits qui ont suivi. Les Anglais étaient habitués à un monarque vivant de son patrimoine et d'impôts extraordinaires destinés à faire face à des dépenses exceptionnelles, telles celles occasionnées par les guerres, et il y a des chances qu'ils s'en seraient contentés. Le projet de création d'impôts pérennes a provoqué, de la part des contribuables, une réaction inattendue : ils acceptent les prélèvements demandés, à condition que leurs représentants en apprécient la nécessité et en contrôlent l'utilisation¹⁰⁹.

En faisant signer la Grande Charte à Jean Sans Terre, les barons anglais imposaient au monarque ce qui, désormais, allait constituer la marque du gouvernement britannique : la négociation. Des assemblées vont se constituer et se réunir chaque année pour mener les négociations devenues régulières. Elles donnent naissance au Parlement dont les membres vont consentir à la levée d'impôts et en contrôler l'utilisation¹¹⁰. L'avènement du régime parlementaire, impliqué par la nécessité de prélever des impôts, va donner lieu à l'octroi de droits aux citoyens et servir d'accélérateur à l'apparition de droits connus plus tard sous l'appellation de droits de l'Homme.

¹⁰⁹- C'est la règle du consentement à l'impôt.

¹¹⁰- Avant le parlement, et à compter de 1215, le consentement à l'impôt et le contrôle de son utilisation étaient assurés par le Grand Conseil du Royaume ; cf. COLLIARD (J.-E.) et MONTALOUX (C.), « Une histoire brève de l'impôt », art. cité, pp. 56 et 62.

L'intérêt de la participation des représentants du peuple, parfois malmenée à l'époque, dépasse le simple consentement à donner à la levée de l'impôt. Il s'agissait, en réalité, de limiter le pouvoir royal en s'assurant que cet impôt était nécessaire à la Nation, que l'objet qu'il va financer est légitime à une époque où certaines guerres étaient déclenchées par des monarques pour des caprices. La représentation politique « rassure une large coalition d'intérêts, et convainc les Anglais de l'utilité commune des dépenses publiques »¹¹¹. On comprend ainsi pourquoi, arguant de ce qu'ils n'avaient aucun représentant au parlement londonien, les colons anglais installés en Amérique se sont violemment opposés au paiement de l'impôt sur les marchandises importées d'Angleterre que la métropole voulait leur imposer.

Les négociations entre le Parlement et le monarque ont abouti à limiter l'arbitraire royal, notamment en matière fiscale et à la signature d'Actes octroyant des droits aux citoyens.

La Grande Charte protège les droits des barons contre les abus du monarque. Certaines de ses dispositions sont précurseurs des droits humains : celles, par exemple, qui subordonnent la levée de taxes extraordinaires à l'approbation du « Conseil du royaume »¹¹². Celles qui interdisent l'arrestation arbitraire¹¹³ ou garantissent la liberté de circulation à l'intérieur et à l'extérieur du royaume¹¹⁴. Celle également qui institue ce qui est devenu de

¹¹¹- *Ibid.*, p. 58.

¹¹²- Articles 12 et 14 de la Grande Charte, voir

<https://www.universalis.fr/grande...>; é.g. https://www.herodote.net>15_juin...sites, consulté le 5 juillet 2019.

¹¹³- Article 39.

¹¹⁴- Article 42.

nos jours le droit à l'insurrection ; l'article 61 prévoit en effet que le souverain coupable de transgression des franchises de ses sujets devrait être mené à la raison par un soulèvement de la population conduite par les barons.

La Pétition des droits de 1628, envoyée par la Chambre des Lords et celle des communes au roi à la suite d'un bras de fer entre Charles 1^{er} et les chambres qui s'opposaient à la levée d'un impôt extraordinaire et d'un emprunt obligatoire, rappelle au monarque les dispositions de la Grande Charte des libertés et le supplie de les respecter¹¹⁵.

L'Accord du peuple¹¹⁶ du 1^{er} mai 1649 (*May Day Agreement*, en Anglais), rendu possible par le parlementarisme, semble instituer une véritable Constitution qui définit les pouvoirs des institutions anglaises et les droits, à garantir, des citoyens. Outre ceux contenus dans la Charte de 1215, l'Accord confère l'autorité suprême du pays à la « Représentation du Peuple »¹¹⁷ et garantit une liste de droits érigés ultérieurement en droits de l'Homme. Par exemple, la liberté de conscience¹¹⁸, l'égalité devant la loi (abolition totale des privilèges)¹¹⁹, la non rétroactivité de la loi¹²⁰, le droit pour toute personne de refuser de répondre, au criminel, à des questions dirigées contre elle (équivalent du V^{ème} amendement de la Constitution américaine)¹²¹, la liberté de commerce outre-

¹¹⁵- Voir sur www.mjp.univ-perp.fr/constit, consulté le 5 juillet 2019.

¹¹⁶- LUTAUD (O.), « L'accord du peuple, Londres, 1^{er} mai 1649 », *Annales*, 1962, 17-3, pp. 501-516 ; ég. sur <https://www.persee.fr/doc>ahess...>, consulté le 7 juillet 2019.

¹¹⁷- Art. I.

¹¹⁸- Art. X.

¹¹⁹- Art. XIII.

¹²⁰- Art. XIV.

¹²¹- Art. XVI.

mer¹²², le droit des prévenus à bénéficier de témoins à décharge lorsque leurs libertés individuelles sont en jeu (vie, corps, liberté ou un bien)¹²³, le droit d'accès aux charges publiques, sauf pour ceux qui soutiennent la suprématie papale (ou étrangère)¹²⁴ ou le droit de résistance à l'oppression¹²⁵.

L'*Habeas Corpus*, voté en 1679 sous le règne de Charles II, renforce la garantie des libertés individuelles. Cette procédure - pénale - interdit les arrestations arbitraires. Elle exige que toute personne arrêtée soit immédiatement conduite devant un juge, lequel pourra, seul, décider de la validité de l'arrestation et de son maintien en prison¹²⁶.

Enfin, par le *Bill of Rights* (Déclaration des droits) de 1789, les représentants des deux chambres, réunis en congrès, confirment leur ardente volonté « (comme leurs ancêtres ont toujours fait en pareil cas), [d'] assurer leurs anciens droits et libertés »¹²⁷.

En dehors de l'exemple anglais, la Déclaration d'indépendance américaine est le résultat direct du conflit opposant Londres aux colons anglais installés dans le nouveau monde en ce qui concerne le paiement de taxes sur les produits importés d'Angleterre. La Déclaration des droits américaine, constituée par les dix premiers amendements de la Constitution, est un condensé des droits de

122- Art. XVIII.

123- Art. XXII

124- Art. XVII. L'Angleterre est essentiellement protestante.

125- Art. XXX.

126- Voir *Lexique des termes juridiques*, op. cit., p. 958 ; ég. sur [rad.2000.Free.fr>habeacorp](http://rad.2000.free.fr/habeacorp), consulté le 7 juillet 2019.

127- V.mjp.univ-perp.fr/constit/uk 1689, consulté le 5 juillet 2019.

l'Homme protégés¹²⁸ : liberté d'expression, liberté de presse, de religion, de réunion, droit de propriété, liberté d'assurer sa propre défense en portant des armes, sûreté, droit à une justice équitable¹²⁹, etc.

S'agissant de l'exemple français, la convocation des États généraux¹³⁰ en vue de lever des impôts pour faire face aux dépenses occasionnées par la « guerre de cent ans »¹³¹ contre l'Angleterre a provoqué une révolution fiscale écrasée en 1358 après l'assassinat de son meneur, Etienne Marcel¹³². Les États généraux voulaient bien voter l'impôt à condition de contrôler comment le régent¹³³ l'utiliserait. Cette quête de droits au profit des États généraux n'a pas plu à Charles VII qui les a réunis en 1439 pour obtenir d'eux que les rois puissent désormais lever l'impôt sans le consentement de leurs représentants¹³⁴ (impôt qui devint, à partir de cette date, automatique). Ils furent même suspendus après les États généraux¹³⁵ de 1614. Mais lorsqu'ils furent à nouveau réunis en 1789 pour fournir des ressources au roi par la levée d'impôts face à la grave et longue crise financière que traverse le royaume, cette réunion offrit une revanche au Tiers État qui en profita pour s'ériger en Assemblée nationale, point de départ de la Révolution qui déboucha sur la Déclaration française des droits de l'Homme et du citoyen.

¹²⁸- Un autre objectif de cette Déclaration est de limiter les pouvoirs de l'État central.

¹²⁹- On peut consulter la Constitution américaine sur <https://www.wikipedia.org/wiki/Déc...>, consulté le 7 juillet 2019.

¹³⁰- Les états généraux sont composés des représentants de la noblesse, du clergé et du Tiers État.

¹³¹- Cette guerre a duré de 1337 à 1453.

¹³²- GUENA (P.), « Connaissez-vous l'origine de l'impôt ? », www.slate.fr/Economie.

¹³³- Le dauphin Charles, fils du roi de France, Philippe VI.

¹³⁴- GUENA (P.), « Connaissez-vous l'origine de l'impôt ? », art. cité.

¹³⁵- Les états généraux agissent comme un grand conseil du roi. Ils ne détenaient ni le pouvoir législatif ni le pouvoir judiciaire ; ces compétences revenaient aux parlements.

Le constat est donc clair : si la création d'impôts n'a pas toujours donné lieu à des révolutions, il est indéniable que les déclarations de droits (de l'Homme) telles qu'on les connaît de nos jours, ont été octroyées ou proclamées à l'occasion d'avènement ou d'augmentations d'impôts par des souverains en proie à des difficultés financières. En cela, l'impôt agit, parfois, comme un accélérateur de la promotion desdits droits comme il a été à l'origine du parlementarisme. De même, la disposition par un État de ressources importantes peut constituer un facteur de promotions des droits de l'Homme, tout particulièrement ceux de deuxième et troisième générations. Des ressources suffisantes permettent en effet la mise en place de structures nécessaires à leur exercice et à leur épanouissement.

L'hypothèse inverse, où une bonne politique des droits de l'Homme favorise une bonne mobilisation des ressources fiscales est également possible.

2- Les droits de l'Homme au service de l'impôt

Le plein exercice des droits de l'Homme met en principe l'individu en harmonie avec la société et le prédispose à l'exécution de la chose collective, parce qu'il perçoit, à partir de son bien-vivre individuel, l'action de l'État comme bénéfique et utile. Le ressenti en matière de droits de l'Homme est donc important pour la mobilisation fiscale. Le fait que les peuples aient exigé, par leurs représentants, de ne payer l'impôt qu'après y avoir consenti et à condition d'en contrôler l'utilisation démontre l'importance du consentement - le premier droit de l'homme obtenu - dans la disposition des individus à payer l'impôt. Lorsqu'en effet le consentement est franc, le paiement de l'impôt en est facilité.

Pour développer ce point de vue, l'on prendra l'exemple des pays scandinaves, et particulièrement celui du Danemark. Le 20 avril 2019, François Lenglet résumait une étude réalisée par l'OCDE sur la pression fiscale dans les États membres de l'Organisation en ces termes : « Alors qu'un “ ras-le-bol fiscal ” s'exprime actuellement en France, d'autres pays parviennent à rendre la pression fiscale acceptable aux yeux de la population. Le Danemark, pays le plus heureux du monde depuis quarante ans, est aussi celui où l'on paye le plus d'impôts »¹³⁶.

En effet, alors qu'avec un taux de pression fiscale de 45% du PIB¹³⁷, la France fait face depuis novembre 2018 à un vaste mouvement de contestation fiscale¹³⁸, la population danoise, qui supporte 48,6% de pression fiscale, apprécie son bonheur¹³⁹. Ceci tend à prouver qu'une forte pression fiscale n'exclut pas, auprès des assujettis, le sentiment de bonheur, objectif principal de la reconnaissance des droits de l'Homme et de toute société politique. L'article précité de France info informe que 7 danois sur 10 s'estiment satisfaits du système fiscal de leur pays, et même que 12% des Danois voudraient payer davantage d'impôts¹⁴⁰. On serait tenté d'y voir une sorte de masochisme ; tel n'est pas le cas. Si les Danois sont heureux de payer tant d'impôts, c'est qu'ils

¹³⁶- Le commentaire de cette étude a eu lieu au cours d'une émission « L'angle éco » de France info sous le titre évocateur de « Bienvenue au Danemark, pays des contribuables heureux », <https://www.Franceinfo.fr>impôts>, consulté le 9 juillet 2019.

¹³⁷- Chiffre publié par l'OCDE.

¹³⁸- Le phénomène des « gilets jaunes ».

¹³⁹- Selon l'OCDE, la moyenne de pression fiscale dans les pays développés est de 34%. Ce taux est de 19,1% en 2017 dans les pays africains ; il se situe autour de 17% au Cameroun, 28% en Afrique du Sud et environ 32% en Tunisie, sur theconversation.com>collecte-t..., consulté le 10 juillet 2019.

¹⁴⁰- Ainsi, 82% de Danois paient l'impôt ecclésiastique, qui sert à financer l'Église nationale, alors que cet impôt est facultatif. On peut lire cet article très instructif sur <https://www.Franceinfo.fr>impôts>, consulté le 9 juillet 2019.

sont en phase avec la politique fiscale menée par les gouvernants et qu'ils la trouvent « juste ». Le système fiscal danois est « simplifié par rapport à la France - il n'y a ni niche fiscale ni quotient familial -, il est aussi plus transparent »¹⁴¹. Si les Danois paient l'impôt de bon cœur, c'est pour plusieurs raisons. D'abord, tout le monde est assujéti au paiement de l'impôt, même les étudiants bénéficiaires d'une bourse d'État. En France, alors que moins d'un foyer fiscal paie l'impôt sur le revenu, ce taux est de 94% au Danemark. Les niches fiscales françaises créent un sentiment d'inéquité, car elles octroient des avantages à certaines catégories de contribuables - généralement les plus aisées - ; ce qui renforce le sentiment d'injustice et prédispose à la résistance au paiement de l'impôt, voire à la fraude et à l'évasion fiscales¹⁴², alors que, lorsque tout le monde contribue, « en raison de ses facultés », il s'instaure un sentiment de justice et d'équité qui écarte les fléaux cités ci-dessus.

Ensuite, les Danois apprécient la redistribution qui est faite du produit de l'impôt : « congé parental d'un an, places dans les crèches, accès gratuit aux soins et à l'enseignement supérieur ». Tels sont les bénéfices du niveau d'imposition danois auxquels il convient d'en ajouter bien d'autres¹⁴³.

Il résulte de tout cela que les populations, lorsqu'elles estiment que l'impôt est juste, c'est-à-dire lorsque tous participent au paiement

¹⁴¹- *Ibid.*

¹⁴²- La fraude fiscale dénote de l'intention du contribuable de tricher par rapport à la loi fiscale pour payer moins d'impôt ou pas du tout alors qu'il remplit les conditions pour le payer. Elles se distinguent de notions voisines, « tels l'évasion fiscale, l'optimisation fiscale ou le choix de la voie la moins imposée, qui ont en commun de traduire le souci du contribuable d'acquitter le moins d'impôt possible mais dans le respect de la légalité », GROSCLAUDE (J.) et autres, *Droit fiscal, op. cit.*, n°25, p. 13.

¹⁴³- Transports publics développés et à coûts très abordables, par exemple.

de l'impôt, que son produit bénéficie et facilite la vie de tous, celles-ci n'hésitent pas trop à le payer. La justice, l'égalité de tous devant la loi, et particulièrement devant la loi fiscale¹⁴⁴, ainsi que l'accès aux services publics et, plus largement le sentiment que l'on jouit de sa liberté et de ses droits constituent des critères de satisfaction qui stimulent la mobilisation des ressources fiscales. Ceci permet de comprendre pourquoi malgré les faibles taux¹⁴⁵ de pression fiscale qui y ont cours, les pays africains ne sont pas ressentis par leurs populations comme des havres de bonheur : les besoins des populations (infrastructures, équipements, besoins élémentaires : eau, énergie, éducation, assurance maladie, etc) demeurent en effet largement insatisfaits.

Si l'impôt et les droits se stimulent l'un et les autres en vue de leur épanouissement réciproque, c'est qu'en réalité, bien qu'opposés dans leurs « méthodes », ils poursuivent un objectif commun.

B- Une finalité commune

S'il est vrai que toute société publique existe pour le bonheur de l'ensemble de ses membres, et que toutes les institutions imaginées par ladite société concourent à cet objectif, certaines n'y contribuent qu'indirectement¹⁴⁶. D'autres institutions concourent directement au bonheur des hommes. Parmi ces dernières, on

¹⁴⁴ Voir CE Sect., 13 mai 1983, n°28831, *Lebon* 187, *R.J.F.* 1983.7.390 et 379, chr. Racine, G.A.J.A., 4.7 ; Cons. const. 29 décembre 1989, 89-268 DC, *R.J.F.* 1990.2.127, G.A.J.A., 6.1 et 6.4.

¹⁴⁵ Selon l'OCDE, le taux moyen de pression dans les pays africains est de 19,1% sur theconversation.com>collecte-t..., consulté le 10 juillet 2019.

¹⁴⁶ Il en est ainsi, par exemple, de la chasse qui a ses partisans mais aussi ses adversaires, lesquels défendent le droit des animaux à la vie ; on appelle ces derniers « les animalistes ».

trouve l'impôt et les droits de l'Homme, bien qu'ils utilisent des procédés différents.

1 - Les droits de l'Homme, instrument d'épanouissement de l'individu

Que les droits de l'Homme travaillent au bonheur des Hommes, cela ne saurait être discuté. Ils sont conçus pour cela. Les droits de l'Homme de première génération veulent affranchir l'Homme de toute contrainte, de toute servitude, physique, morale ou spirituelle. Ils proclament que l'Homme est né libre, que sa liberté est inaliénable et sacrée. Affranchi de toute limitation, il pourra entreprendre toute initiative de son choix, laquelle a pour objet d'assurer l'épanouissement de son être.

Les droits de l'Homme de deuxième génération demandent à la société politique, à l'État, en retour de l'abandon de la liberté de ses citoyens, d'organiser et de mettre en place des structures destinées à permettre à l'homme d'exercer ses droits : droits à l'éducation, aux soins de santé, au travail, à la protection sociale, à la protection de citoyens malheureux... Un homme malade, déchiré par la maladie, qui n'a pas les moyens de se soigner, ne peut être un homme heureux. Celui qui se trouve dans une situation d'extrême pauvreté¹⁴⁷ est forcément malheureux. Une personne qui ne sait pas lire est incapable de comprendre les programmes de société des partis politiques et des candidats à une élection et de pouvoir faire son choix en homme conscient et libre. Elle ne peut, non plus, profiter des bienfaits de la science, vulgarisés par les médias et, notamment, par la presse écrite.

¹⁴⁷- On peut donner, ici, l'exemple des « sans logis » confrontés aux rigueurs de l'hiver dans les pays du Nord.

Les droits de troisième génération appellent tous les États à un devoir de solidarité afin d'offrir à l'homme un environnement sain et durable : droits à la paix, au développement, à un environnement sain, à l'information, à un travail ou un habitat décent ... Il va de soi, par exemple, que l'homme ne peut s'épanouir et être pleinement heureux dans un monde ou un pays continuellement en guerre. Il ne peut pas l'être, non plus, dans un environnement constamment pollué - quelle qu'en soit la cause. Il en va de même pour ceux qui vivent dans des pays extrêmement pauvres... L'ensemble des droits de l'Homme, que l'on ne peut dissocier, est donc conçu comme l'*alpha* et l'*oméga* du bonheur individuel et collectif.

On pourrait, en revanche, en douter en ce qui concerne l'impôt.

2 - L'impôt, un agent inattendu du bonheur de l'Homme

Le cas du Danemark évoqué précédemment montre qu'un bon système fiscal peut contribuer à rendre les hommes heureux. L'impôt joue en effet un triple rôle dans la vie de la population d'un État. Conçu à l'époque libérale comme étant exclusivement destiné au financement des charges de l'État, il joue également, de nos jours, un rôle économique et social, du fait de l'interventionnisme du lendemain de la deuxième guerre mondiale et des exigences à la fois de la démocratie et des droits de l'Homme qui ont diversifié les missions de l'État. Désormais, l'État ne se contente plus de réglementer et d'organiser les services publics essentiels, il intervient dans l'économie, de même qu'il corrige les conséquences négatives des règles du jeu économique. L'impôt est devenu, comme l'ont fait remarquer certains

auteurs¹⁴⁸, un moyen pour l'État de rétablir la « solidarité » entre ses citoyens¹⁴⁹. À tel point que P. Lavigne propose de « retenir comme nouveau fondement au droit fiscal la notion juridique de « solidarité devant l'impôt »¹⁵⁰ à la place du principe d'égalité devant l'impôt »¹⁵¹. L'impôt remplit donc désormais trois sortes de fonctions.

La première fonction de l'impôt, classique, est de servir à la couverture globale des charges publiques¹⁵² : l'organisation des services publics, le paiement des salaires des fonctionnaires et des fournisseurs, les dépenses de fournitures, celles dues par l'État aux organisations internationales auxquelles il est partie, celles résultant pour lui de sa qualité de signataire d'accords bi ou multilatéraux, dépenses figurant au budget de l'État. Ces dépenses permettent à l'État de rendre possible la vie commune dans de bonnes conditions qui, si elles faisaient défaut, placeraient l'Homme dans une situation de précarité totale. Au-delà de cette fonction financière ou budgétaire, l'impôt joue un rôle dans l'économie d'un pays.

Il est en effet un moyen d'intervention dans le domaine économique et social¹⁵³, afin de rétablir les équilibres nécessaires

¹⁴⁸- Lire De CROUY CHANEL (E.), « La citoyenneté fiscale », art. cité, pp. 68 et s.

¹⁴⁹- Pour Pau Cauwès, par exemple, l'impôt est un prélèvement « que la souveraineté exige de l'individu, en vertu du principe de solidarité nationale, pour subvenir aux dépenses d'intérêt général ; in ALLIX (E.), *Traité élémentaire de la Science des Finances*, 6^{ème} éd., 1931, Paris, Rousseau, p. 396.

¹⁵⁰- LAVIGNE (P.), « La solidarité devant l'impôt », *RSF*, n°1, 1958, pp. 68-85.

¹⁵¹- V. De CROUY CHANEL (E.), « La citoyenneté fiscale », art. cité, p. 71. Pour cet auteur, la théorie d'impôt-solidarité est une expression du principe des facultés contributives. V. GAUDEMET (P.-M.), MOLINER (J.), *Finances publiques*, t. 2, Fiscalité, 11^{ème} éd., Paris, PUF, 1988, p. 58.

¹⁵²- JEZE (G.), *Cours de finances publiques 1929-1930*, Paris, Marcel Giard, 1930, p. 354 ; KARATAS DURMUS (N.), « La fonction économique de l'impôt », *Law & Justice Review*, Année 7, 13 décembre 2016, pp. 64 et s.

¹⁵³- KARATAS DURMUS (N.), « La fonction économique de l'impôt », art. cité, pp. 67-70 ; é.g. VIESSANT (C.), « L'évolution de la notion d'impôt » in *Mélanges en mémoire de Gilbert ORSONI, De l'esprit des réformes et de quelques fondamentaux*, op. cit, p. 424 et s.

à l'exercice normal et optimal des activités économiques. C'est là sa fonction économique, qui s'inscrit généralement dans le cadre « d'une politique structurelle visant à la réalisation d'objectifs économiques et sociaux définis par les pouvoirs publics »¹⁵⁴. Cette politique permet au gouvernement, à condition d'obtenir le vote des représentants du peuple au parlement, « d'augmenter la fiscalité dans les domaines jugés non prioritaires [ex : tabac, alcool] et de l'alléger dans les secteurs jugés prioritaires »¹⁵⁵. L'impôt peut ainsi servir à renforcer la compétitivité des entreprises, à protéger un secteur d'activités qui, sans cette intervention, seraient appelées à disparaître¹⁵⁶, au grand dam de l'emploi, etc. En ce sens, l'impôt ou, plus largement la fiscalité, sert d'instrument de régulation dans l'intérêt des acteurs économiques.

Cet interventionnisme est souvent dénoncé par certains auteurs qui critiquent l'inefficacité des mesures incitatives¹⁵⁷ qu'ils jugent discriminatoires et contraires au dogme de la neutralité de l'impôt¹⁵⁸. Grosclaude et Marchessou, par exemple, estiment que si l'intention est généreuse, l'idéologie inspirée de la conception keynésienne de l'économie pêche par sa naïveté, parce qu'elle ne prend « pas en compte le facteur psychologique, en particulier l'allergie absolue du contribuable à se laisser tondre comme un mouton docile »¹⁵⁹. « Il faut être naïf pour imaginer que les

¹⁵⁴- BOUVIER (M.) et GUENE (C.), « Pour une conception claire de l'impôt », Le Figaro, 10 décembre 2013, cité par KARATAS DURMUS (N.), « La fonction économique de l'impôt », art. cité, p. 68.

¹⁵⁵- KARATAS DURMUS (N.), « La fonction économique de l'impôt », art. cité, p. 68.

¹⁵⁶- Les réductions d'impôts, les exonérations fiscales sont faites dans l'intérêt de promouvoir un secteur d'activités ou de lui permettre d'affronter la concurrence étrangère dans de meilleures conditions.

¹⁵⁷- Au cours de son mandat, de 2012 à 2017, et particulièrement en 2015 et 2016, le gouvernement du président François Hollande a accordé d'importantes exonérations et avantages fiscaux aux entreprises pour relancer la création d'emplois sans que cela fût suivi d'effets visibles à court terme.

¹⁵⁸- Cf. GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Droit fiscal général, op. cit.*, n^{os} 7 et 8.

¹⁵⁹- *Ibid.*, p. 4, n^o 6.2.a.

entreprises investiront davantage du seul fait que le législateur leur consent de nouvelles incitations fiscales, de même que les ménages n'adapteront par leur volume de consommation en fonction du poids de l'impôt »¹⁶⁰. Cette thèse peut être contestée. Il n'entre cependant pas dans le cadre de la présente étude de débattre de l'efficacité des mesures fiscales, mais d'en déterminer l'objectif. Dans ce sens, et si l'on excepte les calculs politiques des gouvernants, il faut convenir que ces mesures partent généralement d'une bonne intention et poursuivent des fins louables.

L'impôt remplit, enfin, une fonction sociale : améliorer les revenus des citoyens économiquement faibles, en prenant plus aux contribuables riches¹⁶¹. On trouve là la traduction du principe de capacité contributive consacrée par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 qui prévoit que « la contribution commune (...) doit être répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés ». La fonction sociale de l'impôt, qui se traduit par une redistribution des revenus, éventuellement modulée en faveur ou en défaveur d'un groupe social¹⁶² emprunte deux procédés : la progressivité de l'impôt des personnes physiques - système d'imposition ayant la faveur de presque tous les États - et l'exonération. L'objectif poursuivi étant de permettre à tous les individus d'avoir une vie décente garantissant leur dignité d'hommes. Là se trouve l'expression du solidarisme de l'impôt fortement combattu par les libéraux qui voient en lui un

¹⁶⁰- *Ibid*, p. 5, n° 7.

¹⁶¹- *Ibid*., p. 4, n° 6.

¹⁶²- LEROY (M.), « La sociologie fiscale », *Revue de l'association française de sociologie*, n°4, 2009, <https://journals.openedition.org/so...>, consulté le 11 juillet 2019.

moyen de prendre aux riches afin qu'ils deviennent moins riches pour améliorer le sort des citoyens économiquement faibles¹⁶³.

Par son rôle financier, l'impôt donne aux pouvoirs publics les moyens de satisfaire les besoins matériels et immatériels des citoyens. Par sa fonction économique, il permet de rétablir les équilibres économiques généraux en vue d'un développement harmonieux pour l'épanouissement des hommes. Par sa fonction sociale enfin, l'impôt redonne sa dignité d'homme libre à l'individu. Selon A. Steichen, « La dignité de l'homme mérite suffisamment d'égards pour que l'on garantisse [grâce à l'impôt] certains droits fondamentaux à tout individu : droit à un niveau de vie minimum garanti ; droit à l'éducation, etc. »¹⁶⁴.

En matière d'impôt, le ressenti semble plus fort que le bénéfice que l'on en tire. Aux possédants qui, à l'époque où l'assise principale de l'impôt était la propriété, dénonçaient son caractère spoliateur arbitraire¹⁶⁵, se sont ajoutés à l'époque moderne les contribuables riches et, d'une manière générale, tous ceux qui sont astreints au paiement d'un impôt. Se crée ainsi un paradoxe qui n'a pas échappé aux auteurs. Tipke constate ainsi qu'« il y a une certaine magie dans le mot « social » ; il semble créer des droits à l'exclusion de sujétions. Tout le monde pensant avoir une créance sur l'État, le mot d'ordre devient « faire payer l'État ». Exigeant davantage de biens publics tout en résistant farouchement à tout accroissement de la charge fiscale pesant sur eux, les contribuables sont frappés

¹⁶³- GROSCLAUDE (J.), MAECHESSOU (P.), TRESCHER (B.), *Droit fiscal général*, op. cit., p. 7.

¹⁶⁴- STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », *Archives de philosophie du droit*, art. cité, p. 279.

¹⁶⁵- De CROUY CHANEL (E.), « La citoyenneté fiscale », art. cité, p. 61, notamment note 48.

de myopie financière¹⁶⁶. Pourtant, l'on est obligé de reconnaître avec Francesco d'Agostino que l'impôt « est la seule solution qui soit objective socialement et qui puisse permettre effectivement la réalisation de la *liberté* de tous ». En payant l'impôt, les contribuables obtiennent « le droit de se décharger sur d'autres personnes, qui sont rémunérées par l'État pour cela, de l'exécution des innombrables services qui autrement seraient à leur charge. Il est évident que pour des raisons d'ordre psychologique (...) le contribuable tend à ne pas se rendre compte de toute la liberté qu'il obtient en échange de ses périodiques versements au fisc »¹⁶⁷.

En s'associant pour fonder la société politique, les Hommes ont entendu confier à l'État, qui la représente, la charge de garantir leur liberté et leur propriété, et faire leur bonheur¹⁶⁸. L'État ne peut assurer le bonheur de ses citoyens que s'il en a les moyens. L'impôt est le seul outil qui puisse lui procurer les moyens de la liberté et du bonheur de l'individu. En faisant la révolution pour être le maître de l'impôt¹⁶⁹ le peuple (français ou autre) a voulu être le maître de ses droits et de sa liberté. L'imaginaire collectif devrait s'en habituer et voir, en l'impôt, un puissant instrument pour l'épanouissement des droits de l'Homme, et non l'inverse.

¹⁶⁶- TIPKE (K.), *Steuer und Wirtschaft*, 1988, p. 281. Peyrefitte résume cet état d'esprit comme suit : "L'Etat, c'est moi, le contribuable c'est lui", cité par DUCROS (J. C.), *Sociologie financière*, PUF, 1982, p. 43 ; voir STEICHEN (A.), « La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive », *Archives de philosophie du droit*, art. cité, p. 269, note 89.

¹⁶⁷- D'AGOSTINO (F.), « Réflexions sur la justice de l'impôt », *Archives de philosophie du droit*, 2002, n° 46, pp. 285-286. L'auteur estime en outre que « l'Etat qui maximise la liberté par ses prestations, ne fait que maximiser notre liberté et pour cela il en fait payer le prix », p. 287.

¹⁶⁸- Cf. SAINT-JUST (L. A.), *Essai sur l'entendement humain*, II, XXI, 51 ; cité par BURDEAU (G.), *Traité de science politique*, op. cit.

¹⁶⁹- GERARDIN (E.), *L'impôt*, 6^{ème} éd., Paris, La librairie nouvelle, 1852, page titre.