



HAL
open science

Figure du citoyen et figure du contribuable : retour sur une union inaboutie

Thomas Eisinger

► **To cite this version:**

Thomas Eisinger. Figure du citoyen et figure du contribuable : retour sur une union inaboutie. La Semaine Juridique. Administrations et collectivités territoriales, 2022, n°11, pp.2084. hal-03951885

HAL Id: hal-03951885

<https://hal.science/hal-03951885v1>

Submitted on 25 Jan 2023

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

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

Figures du citoyen et du contribuable : retour sur une union inaboutie

Rédigée par :

Thomas Eisinger

professeur des universités associé, IMPGT, Aix-Marseille Université

Les situations concrètes et médiatisées de citoyens non-contribuables et de contribuables non-citoyens se sont démultipliées sur les dernières décennies : expatriés, résidents étrangers se voyant refuser la nationalité française, évadés fiscaux... Cette disjonction entre deux ensembles longtemps pensés comme devant être identiques (ou quasiment) ne peut rester longtemps sans conséquence dans les droits et les devoirs de chacun.

1. 1789 : le citoyen e(s) t le contribuable

Convenons-en, il y a parfois un peu de malhonnêteté intellectuelle à faire l'exégèse d'un texte de droit rédigé il y a plus de deux siècles, qui plus est dans le contexte bouillonnant d'une révolution. Mais cela reste un exercice intéressant¹. La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 parle, sans grande surprise, du citoyen : neuf occurrences (titre non compris), dont deux retiendront ici notre attention.

– Article 13 : pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'Administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

– 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 librement², d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.

Face aux privilèges de la noblesse et du clergé qui échappaient à l'impôt³, les auteurs de la Déclaration proposent ainsi de faire un lien logique sans équivoque : être citoyen implique de s'acquitter de la « *contribution commune / publique* », c'est-à-dire d'être contribuable. L'originalité de cet axiome *citoyen* → *contribuable*, énoncé dans l'article 13, doit ici être soulignée. En France, le texte de droit fondateur présente, si l'on simplifie sans caricaturer, la contribution comme un devoir découlant de la citoyenneté. Dans d'autres démocraties parlementaires, c'est à l'inverse la citoyenneté qui a émergé comme un droit découlant de la contribution mobilisée pour les besoins du pays : adoption de la *Magna Carta* en Angleterre en 1215, slogan de « *No taxation without representation* » qui accompagna le mouvement d'indépendance des colonies américaines au XVIII^e siècle... Il ne faut surtout pas y voir un

¹ T. Eisinger, *La loi et le désordre : JCP A 2017, act. 510*.

² Notons que le décret du 13 juin 1789, antérieur à l'adoption de la Déclaration, avait rendu illégales et nulles toutes les contributions existantes parce qu'elles n'avaient pas été consenties.

³ Pour une vision générale du paysage fiscal français avant et après la période révolutionnaire, V. N. Delalande et A. Spire, *Histoire sociale de l'impôt, Repères : La Découverte, 2010, 128 p.*

détail mineur ou sémantique : cette primauté de la figure du citoyen sur celle du contribuable aura, nous allons le voir, des ramifications nombreuses.

C'est l'article 14 qui pose la seconde pierre de l'équivalence entre citoyen et contribuable, de deux façons très différentes. Tout d'abord, cet article énonce des droits du citoyen qui devraient *a priori* relever du contribuable : constater la nécessité de la contribution, déterminer sa nature et en suivre le bon usage. C'est là le premier indice de la destinée commune de ces deux figures : au regard du contexte dans lequel la Déclaration s'inscrit et s'écrit, il est fort peu probable qu'elle souhaite, avec cet article 14, affirmer que des non-citoyens contribuables ont vocation à voir des citoyens décider de leur sort sans disposer du moindre droit. La première définition d'un privilège, après tout, c'est un droit qui n'est pas partagé par tous... Ensuite, comme le souligne une partie de la doctrine, l'article 14 porte en lui « *une aspiration à élargir la citoyenneté à ceux qui supportent l'impôt* »⁴. Ce serait donc bien à dessein que les rédacteurs de la Déclaration évoquent dans cet article des droits du citoyen comme contrepartie de devoirs du contribuable. L'article 14 serait, selon l'analyse que l'on souhaite retenir, porteur d'une confusion ou d'une fusion de la figure du citoyen et de celle du contribuable.

La Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, en résumé, ferait de tout citoyen un contribuable et aspirerait à faire de chaque contribuable un citoyen. Première pierre significative à un édifice qui n'a cessé de se développer par la suite.

2. Deux siècles de rapprochement

Les décennies qui ont suivi la Révolution française ont en effet été le témoin d'évolutions du statut du contribuable tendant à le rapprocher, juridiquement et symboliquement, de la stature du citoyen. Nous en mettrons ici quatre en avant.

Le développement de la nature et de la structure de l'impôt en France peut ainsi être analysé comme faisant écho à certaines dimensions de la conception française de la citoyenneté. La fiscalité issue de la période révolutionnaire⁵ se fonde sur une assiette foncière, et il n'est pas interdit de penser qu'il y a un lien inconscient (au sens psychanalytique du terme) entre d'une part la logique d'acquisition de la nationalité française et d'autre part cette fiscalité héritée de la physiocratie, entre le droit du sol (*C. civ.*, art. 19 et s.) et le devoir du sol. Par ailleurs, ce que l'on peut considérer comme les deux plus grandes évolutions de la fiscalité au XX^e siècle, la création de l'impôt sur le revenu en 1914 et la mise en place de la taxe sur la valeur ajoutée en 1954, renvoie à une recherche d'universalisme du contribuable et de mise en œuvre effective du principe énoncé dans l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Concernant la TVA, on notera qu'une disposition du CGI (*CGI*, art. 262) prévoit que le touriste n'ayant pas sa résidence habituelle en France ou dans un État membre de l'Union européenne peut bénéficier d'un remboursement *a posteriori* : faire en sorte que celui qui n'est pas citoyen (même si la résidence n'est pas la citoyenneté, nous le verrons) ne soit pas contribuable, c'est intrinsèquement participer à la superposition des deux ensembles.

La jurisprudence Casanova⁶ a, quant à elle, complété la position de principe de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen en permettant non pas au seul citoyen mais

⁴ E. De Crouy-Chanel, *Le consentement à l'impôt : Pouvoirs 2014*, n° 151, p. 5.

⁵ *Contribution foncière, contribution personnelle et mobilière, contribution de la patente (1791) et contribution sur les portes et fenêtres (1798)*.

⁶ CE, 29 mars 2001, *Casanova : Lebon*, p. 333 : « *les requérants contribuables dans cette commune ont intérêt en cette qualité à faire déclarer cette délibération nulle de droit et [...] sont ainsi intéressés dans le sens de la loi susvisée du 5 avril 1884* ».

bien au contribuable (local) de suivre l'emploi de la contribution publique. Une jurisprudence administrative n'a certes pas la même valeur, dans notre hiérarchie des normes, qu'un texte dont la valeur constitutionnelle a été depuis longtemps reconnue⁷. Mais le rapprochement nous semble suffisamment significatif pour être ici signalé, même s'il s'en tient pour l'heure au niveau local : le contribuable national continue de se voir refuser un tel intérêt à agir⁸, pour des motifs *a priori* aussi pragmatiques que juridiques.

Autre avatar de cette mise à niveau du contribuable, l'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958. Elle donne prérogative au Parlement pour ce qui relève des « *droits civiques et [des] garanties fondamentales accordées aux citoyens pour l'exercice des libertés publiques* », l'essence de la citoyenneté donc. Mais elle donne aussi à ce même Parlement la compétence de fixer les règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Cette garantie accordée au contribuable de voir ses questions traitées par la représentation nationale, au même titre que celles du citoyen, ne va historiquement pas de soi. Le pouvoir d'établir l'impôt n'a pas toujours été de même nature que celui de faire la loi, notamment dans leur rapport au temps (vocation à l'éternité pour la loi et non pour l'impôt, par essence temporaire⁹). L'absorption du pouvoir fiscal par le pouvoir législatif n'avait, pour les penseurs pré-révolutionnaires, rien d'une évidence, et la rédaction de l'article 34 de la Constitution de 1958 doit dans notre démonstration être soulignée. Plus récemment, l'article 1^{er} de la loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances (LOLF) a bien pris soin de rappeler la compétence du Parlement en matière fiscale.

Enfin, au-delà des garanties apportées au contribuable par l'évolution propre au droit français en matière de loi fiscale (non-rétroactivité¹⁰, nécessité et proportionnalité...), on peut constater que l'arrivée dans notre édifice normatif du droit européen et du droit communautaire a contribué (sans jeu de mots) à développer en parallèle les garanties du citoyen et du contribuable. Désormais confronté notamment à la Convention de sauvegarde

CE, 27 janv. 1911, Richemond : Lebon, p. 105 : même raisonnement pour le contribuable départemental.

⁷ *Cons. const., 16 juill. 1971, n° 71-44 DC.*

⁸ *CE, 13 févr. 1930, Dufour : Lebon, p. 176 ; CE, 23 nov. 1988, Dumont : Lebon, p. 418 : « la seule qualité de contribuable de l'Etat ne confère pas un intérêt suffisant à attaquer une décision entraînant des dépenses budgétaires ».*

⁹ On retrouve également cette idée de temporalité de la matière fiscale dans l'un de ses grands principes, l'annualité. Bien sûr, comme le rappelle Michel Bouvier dans son *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt (LGDJ, 10^e éd., 2010, p. 63)*, ce principe « *concerne seulement l'autorisation annuelle du Parlement pour la perception de l'impôt, non la validité dans le temps des dispositions fiscales* ». En pratique, on estime qu'en moyenne ce sont 1/5^e des articles du CGI qui sont modifiés chaque année (*A. Baudu, Droit des finances publiques : Dalloz, 2015, p. 220*). Si les dispositions fiscales ne sont donc pas juridiquement temporaires, elles sont concrètement, pour une part non-négligeable d'entre elles, éphémères...

¹⁰ Même si le Conseil constitutionnel a refusé de consacrer le principe de non-rétroactivité des lois en droit fiscal (*Cons. const., 29 déc. 1984, n° 84-184 DC ; Dr. fisc. 1985, comm. 56*), il a fixé en diverses occasions des limites à cette rétroactivité : exigence d'un motif d'intérêt général suffisant, interdiction pour les sanctions fiscales plus sévères, absence de méconnaissance d'un principe à valeur constitutionnel (*Cons. const., 7 févr. 2002, n° 2002-458 DC*). Si la doctrine reste partagée dans son appréciation du caractère suffisant et/ou rigoureux de cette jurisprudence, elle permet néanmoins, dans sa configuration actuelle, d'énoncer que des droits existent pour le contribuable en matière de rétroactivité de la loi fiscale.

des droits de l'Homme et des libertés fondamentales dont les articles « *tracent les contours d'une vision renouvelée et contingente de l'obligation fiscale* »¹¹, le législateur doit être tout aussi attentif dans sa production au respect des droits du contribuable comme du citoyen.

La position de principe affichée par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (le citoyen doit être contribuable, le contribuable a vocation à devenir citoyen) a donc été confortée par la suite, l'essor des droits du contribuable impulsé par différentes sources normatives l'auréolant désormais de garanties au départ consubstantielles de la seule citoyenneté. Cet édifice patiemment conçu est cependant aujourd'hui ébranlé.

3. Les avatars du schisme citoyen-contribuable aux niveaux national et international

Plusieurs figures du citoyen non-contribuable et du contribuable non-citoyen s'imposent en effet à nous depuis plusieurs années. Nous n'évoquerons pas ici la problématique de la justice fiscale, c'est-à-dire du respect de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen concernant l'égalité répartition entre tous les citoyens de la contribution commune en raison de leurs facultés¹². Nous n'évoquerons pas non plus la figure du citoyen non-contribuable qu'est celui qui pratique l'évitement ou l'évasion fiscale¹³, mise en lumière ces dernières années par différents *Papers*¹⁴ : contrairement aux portraits que nous allons dresser dans la suite de notre propos, ce triste sire ne subit pas le schisme contribuable – citoyen mais le suscite (à l'insu ?) de son plein gré, et devrait donc être étudié à part.

Première figure du citoyen non-contribuable : l'expatrié. Contrairement à celui qui pratique l'évitement ou l'évasion fiscale et qui peut parfaitement demeurer résident sur le territoire national, l'expatrié justifie son absence de participation à la contribution commune par son exil, souhaité ou imposé. Il n'en bénéficie pas moins, au regard de sa citoyenneté, de droits et d'avantages conséquents, au premier rang desquels la mobilisation de notre réseau consulaire et si nécessaire de nos forces armées, ainsi que le droit de vote (avec un contingent dédié de la représentation nationale¹⁵). On peut naturellement argumenter que l'expatrié représente une richesse pour l'État français, « *un pont par-dessus la porte* »¹⁶, un vecteur de rayonnement, ce qui justifie sa situation de *representation without taxation*. Mais cette configuration est-elle soutenable au-delà d'une certaine temporalité, quand les bénéfices de la citoyenneté demeurent et que l'absence de contribution persiste, pour des personnes qui au final ne se seraient juste donné la peine de naître et rien de plus ? Un État a trouvé la parade à cette dissonance, en s'assurant que ses expatriés demeurent imposables au titre de leurs revenus

¹¹ A. Perin-Dureau, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentales* : Dalloz, 2014.

¹² V. pour l'impôt sur le revenu, C. Landais, T. Piketty et E. Saez, *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI^e siècle* : Le Seuil, 2011.

¹³ S. De Colle, *Évitement fiscal, un enfer (parfois) pavé de bonnes intentions* : *The Conversation*, 20 oct. 2021 : l'évitement fiscal est « l'exploitation des lacunes juridiques entre les systèmes », quand l'évasion fiscale elle se définit elle comme la violation consciente d'un système.

¹⁴ *Panama Papers*, 2016. – *Paradise Papers*, 2017. – *Pandora Papers*, 2021.

¹⁵ *Const.*, 4 oct. 1958, art. 24 mod. par la révision constitutionnelle du 23 juill. 2008 : « les Français établis hors de France sont représentés à l'Assemblée nationale et au Sénat ».

¹⁶ S. Dufoix, C. Guerassimoff et A. De Tinguy (ss dir.), *Loin des yeux, près du cœur. Les États et leurs expatriés* : Presses Sciences-Po, 2010.

mondiaux¹⁷ : ce sont les États-Unis d'Amérique. Assez logique au final, lorsque l'on s'attarde sur la politique étrangère d'influence de ce pays et au poids budgétaire représenté par sa diplomatie et ses forces armées de projection.

Le négatif de l'expatrié, c'est l'étranger résident en France, et à ce titre contribuable régulier, mais se voyant refuser la nationalité française, en rupture donc avec la promesse portée par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. L'article 21-15 du Code civil prévoit bien l'acquisition de la nationalité française « *par décision de l'autorité publique résultant d'une naturalisation accordée par décret à la demande de l'étranger* ». Mais alors que la seconde moitié du XX^e siècle avait globalement été une période d'ouverture du droit des étrangers souhaitant devenir ou devenant français¹⁸, le début du XXI^e siècle a vu se complexifier, matériellement ou symboliquement, les modalités d'accès à la citoyenneté. La loi n° 2003-1119 du 26 novembre 2003 relative à la maîtrise de l'immigration, au séjour des étrangers en France et à la nationalité puis la loi n° 2011-672 du 16 juin 2011 relative à l'immigration, à l'intégration et à la nationalité ont rendu plus difficile l'obtention de la nationalité française, avec notamment un historique de résidence (et donc de contribution commune) d'au moins cinq ans et une justification de son assimilation à la communauté française¹⁹.

4. Les avatars de ce schisme au niveau local

La déconstruction de la fiscalité locale, entamée à la fin des années 2000 avec la suppression de la taxe professionnelle et parachevée au début des années 2020 avec la dernière phase de suppression de la taxe d'habitation sur les résidences principales, n'est pas sans conséquence sur la disjonction entre le statut de contribuable local et celui de résident électeur²⁰.

La disparition programmée de la taxe d'habitation, c'est un argument de moins en faveur de l'obtention du droit de vote aux élections locales pour les étrangers hors Union européenne. Le durcissement des conditions d'accès à la nationalité française constaté depuis quelques années²¹ avait pourtant redonné une certaine légitimité à cette vieille revendication. En effet,

¹⁷ Pour voir une analyse de l'évolution des obligations fiscales des expatriés américains et notamment l'impact du *Tax Increase Prevention and Reconciliation Act de 2005*, V. *L'imposition des revenus des expatriés dans le pays d'origine : Sénat, étude de législation comparée n° 192*, janv. 2009.

¹⁸ L. n° 73-42, 9 janv. 1973, complétant et modifiant le code de la nationalité française et relative à certaines dispositions concernant la nationalité française puis loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal : suppression des incapacités temporaires touchant les néo-citoyens, dont une privation du droit de vote pendant les cinq ans qui suivaient l'acquisition de la nationalité.

¹⁹ C. civ., art. 21-24 : « *par une connaissance suffisante, selon sa condition, de la langue, de l'histoire, de la culture et de la société françaises, dont le niveau et les modalités d'évaluation sont fixés par décret en Conseil d'État, et des droits et devoirs conférés par la nationalité française ainsi que par l'adhésion aux principes et aux valeurs essentiels de la République* ».

²⁰ Le résident électeur peut naturellement ne pas être citoyen français, le droit de vote aux élections locales étant ouvert aux citoyens de l'Union européenne depuis l'entrée en vigueur du traité de Maastricht en 1994, mais cette configuration demeure encore largement minoritaire.

²¹ D. n° 2012-126, 30 janv. 2012, relatif au niveau et à l'évaluation de la connaissance de l'histoire, de la culture et de la société françaises requis des postulants à la nationalité française au titre de l'article 21-24 du Code civil.

s'il était désormais plus difficile de devenir Français, comment s'opposer plus longtemps à la participation à l'élection du conseil municipal d'étrangers vivant sur le territoire de la commune et s'acquittant régulièrement de l'impôt local ? Cela revenait à établir un système permanent de *taxation without representation* dont seuls les résidents de Washington DC²² pouvaient jusqu'ici se prévaloir. Avec la fin programmée de cet impôt local à vocation universaliste, c'est tout un pan de l'argumentaire bâti jusqu'ici qui disparaît.

Une figure du contribuable non-citoyen semble s'éteindre, mais une autre pourrait s'éveiller. Dans un étrange mouvement de posture – contre-posture, c'est un débat diamétralement opposé qui a connu ses premiers attermoissements médiatiques à l'été 2021. Le maintien de la taxe d'habitation aurait pu justifier le vote des étrangers locataires résidents, sa fin ne pourrait-elle pas justifier un vote des étrangers propriétaires non-résidents ? C'est l'idée défendue cet été²³ par Eric Woerth, président Les républicains de la Commission des finances à l'Assemblée nationale : puisque les propriétaires non-résidents sont désormais amenés à payer plus d'impôts locaux que les locataires résidents, il devient problématique de les maintenir totalement à l'écart des choix quant à l'usage fait desdits impôts. « *Participer financièrement à l'accomplissement de service public, c'est quand même, [...] avoir le droit de choisir à un moment donné qui les met en œuvre* ». Au-delà de l'agitation qui a suivi cette proposition, entre dénonciation d'un nouveau suffrage censitaire et analyse à la va-vite de la sociologie électorale des propriétaires, ce poisson-pilote a eu le mérite d'identifier une nouvelle figure, au niveau local, du contribuable n'ayant pas accès aux droits afférents à la citoyenneté.

La fin de la taxe d'habitation, convenons-en, contribue à mettre en lumière une situation préexistante : d'une part, les propriétaires non-résidents (disposant de leur résidence principale dans un autre territoire) payaient déjà relativement plus de taxe d'habitation, d'autant plus qu'ils ne bénéficiaient d'aucun abattement²⁴ ; d'autre part, en dépit de sa vocation universaliste²⁵, la taxe d'habitation n'était dans la pratique que très partiellement voire pas du tout acquittée par une partie des résidents²⁶. Il n'y a donc pas une si grande nouveauté dans le paradigme qui s'annonce d'un financement fiscal significatif de la commune par des personnes ne pouvant participer à l'élection de son conseil et d'un non-financement par une partie de ceux qui le peuvent.

5. Que faire ?

On peut donc bénéficier de tous les avantages de la citoyenneté sans financer la contribution de la commune, et inversement. L'essor de ce schisme, dans ses avatars locaux, nationaux et internationaux, met donc à mal le fragile équilibre promis par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Cela pose de nombreuses questions, mais deux doivent être mises en avant. D'une part, le non-contribuable peut-il indéfiniment rester citoyen, que cette citoyenneté soit sciemment organisée (évadé fiscal) ou plus ou moins subie (expatrié) ? D'autre part, le contribuable peut-il indéfiniment se voir refuser une citoyenneté qu'il souhaiterait acquérir ? Épineuses

²² www.liberation.fr/international/amerique/washington-dc-en-mal-de-representation-federale-20210425_UAVPHF2A7FFN5BIIGRUTRN4RQE/.

²³ www.europe1.fr/politique/eric-woerth-sur-le-vote-des-proprietaires-de-residences-secondaires-ce-nest-pas-un-suffrage-censitaire-4064217.

²⁴ CGI, art. 1411 et s. : *abattements et dégrèvements réservés à la résidence principale*.

²⁵ CGI, art. 1407 : « *la taxe d'habitation est due pour tous les locaux meublés affectés à l'habitation* ».

²⁶ Situations de cumul des abattements pouvant aboutir à une base nette nulle, d'écèlement pour les bas revenus, d'exonérations diverses...

controverses, qui pourraient trouver une première réponse d'une part dans le développement de la figure de l'usager (identifiable notamment par la contrepartie que lui offre sa contribution²⁷) et d'autre part avec la mise en place d'une contribution citoyenne au niveau local²⁸ et/ou national²⁹.

Si aucune solution durable n'est imaginée, il faudrait alors s'attaquer à un inventaire complet des droits respectifs des contribuables et des citoyens, droits depuis trop longtemps (con) fondus. Exercice vertigineux, dont l'évitement justifierait presque à lui seul de réaligner ces deux grandes figures. Il est encore temps.■

Mots-clés : Budget / Finances / Fiscalité – Contribuables

²⁷ CE, 21 nov. 1958, *Synd. national des transporteurs aériens* : Lebon, p. 572.

²⁸ À l'annonce de la suppression de la taxe d'habitation, France Urbaine avait ainsi plaidé pour la création d'une contribution résidentielle (<https://franceurbaine.org/actualites/contribution-residentielle-en-reparlera-apres-2023-assure-francois-rebsamen>).

²⁹ Sur le modèle de l'imposition des revenus des expatriés mise en place par les États-Unis d'Amérique et déjà évoquée.