

LE CONSENTEMENT A L'IMPOT AU REGARD DE LA THEORIE DE L'EFFECTIVITE DES NORMES CONSTITUTIONNELLES

Luciano FILIPPO ¹

Résumé : Cet article analyse le principe du consentement à l'impôt, entendu comme le droit fondamental selon lequel les citoyens peuvent consentir librement et par eux-mêmes l'imposition, à partir d'une optique constitutionnelle qui vise lui conférer l'efficacité pratique qui lui manque. Le sujet n'a pas encore été abordé par la doctrine brésilienne, pourtant est assez développé en France, où sa portée juridique et pratique est néanmoins limitée. Le regard du principe du consentement à l'impôt selon la théorie brésilienne de l'effectivité des normes constitutionnelles amène à la conclusion de que ce principe doit être observé impérativement par toutes les sphères du pouvoir public, y compris le pouvoir judiciaire.

Mots-clés : consentement à l'impôt ; droit fondamental ; effectivité des normes constitutionnelles.

Resumo : O presente artigo analisa o princípio do consentimento ao imposto, concebido como o direito fundamental por meio do qual os cidadãos podem consentir livremente e por si próprios a tributação, a partir de uma ótica constitucional que pretende lhe conferir a eficácia prática que lhe falta. O assunto ainda não foi abordado pela doutrina brasileira, todavia é bem desenvolvido na França, onde seu alcance jurídico e prático é, no entanto, limitado. A abordagem do princípio do consentimento ao imposto de acordo com a teoria brasileira da efetividade das normas constitucionais leva à conclusão de que tal princípio deve ser observado imperativamente por todas as esferas do poder público, inclusive o poder judiciário.

Palavras-chave : consentimento ao imposto ; direito fundamental ; efetividade das normas constitucionais.

I – INTRODUCTION

Thème assez développé dans la littérature juridique française, le consentement à l'impôt ne connaît pas au Brésil un seul auteur qui lui ait dédié une seule ligne. Dans le domaine du droit fiscal, la distance qui caractérise les rapports académiques entre la France et le Brésil peut expliquer en partie la méconnaissance par les auteurs brésiliens d'un principe si cher au système français.

Le berceau du droit fiscal brésilien est l'Italie. La ressemblance du système constitutionnel a approximé le Brésil de l'Allemagne. L'Espagne aussi a développé ses rapports académiques avec ce pays sud-américain. Mais la France et le Brésil maintiennent aujourd'hui une distance qui n'existait pas jusqu'à les années 60.

¹ Luciano FILIPPO est avocat inscrit au Barreau du Rio de Janeiro, spécialiste en droit fiscal par l'Institut Brésilien de Droit Fiscal (IBET). Master 2 en droit fiscal en cours à l'Université Panthéon-Assas, Paris 2.
E-mail : lucianofilippo@yahoo.com.br.

L'approximation des respectives doctrines peut, toutefois, apporter des avantages réciproques.

On va essayer, dans ce petit article, d'analyser le principe du consentement, qui a trouvé en France la plus haute expression doctrinale, dans la fiscalité brésilienne, au regard d'une théorie qui peut lui donner la portée pratique qui lui manque : celle de l'effectivité des normes constitutionnelles.

L'objet de cette petite étude est le consentement personnel et direct, droit fondamental consacré par l'article 14 de la Déclaration de 1789. La différence établie par quelques auteurs² entre le consentement *de* l'impôt et le consentement *à* l'impôt est, donc, essentiel. La rédaction de l'article 14 démontre clairement les deux types de consentement :

« 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. »

Le consentement réalisé par moyen des représentants élus constitue la base juridique et politique du principe de la légalité³, selon lequel les impôts doivent être établis par la loi (article 34 de la Constitution française et article 150, I, de la Constitution brésilienne). Nonobstant l'importance de ce consentement indirect, il ne sera pas abordé dans ce travail.

Ainsi, ce qui nous intéresse est le consentement direct, c'est-à-dire, le droit garanti aux citoyens de consentir, par eux-mêmes, l'imposition. Selon L. MEHL, « *l'analyse juridique du consentement à l'impôt peut paraître décevante.* »⁴ En effet, l'auteur restreint la portée juridique du principe du consentement à la possibilité d'institution du référendum fiscal. Il ne voit pas le consentement comme *l'obligation* destinée aux pouvoirs publics d'améliorer les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables.

D'abord, on doit distinguer les deux faces du principe du consentement à l'impôt : la première face c'est le rôle que le contribuable joue comme *acteur actif*, en participant de l'élaboration de la loi (référendum fiscal) ; l'autre, c'est le rôle joué par le contribuable comme *acteur passif*, en étant le destinataire de l'obligation étatique d'améliorer la relation entre les deux sujets de l'imposition.

Plus spécifiquement, c'est la deuxième face du principe du consentement que nous intéressent. La première a déjà été analysée, dans le droit français, par le professeur J.-C. MARTINEZ, qui affirme que le référendum fiscal est autorisé par l'article 11 de la Constitution française. Concernant au Brésil, nonobstant le référendum soit autorisé d'une façon générale par l'article 14 de la Constitution, il n'y existe encore un *civisme fiscal* qui permette son utilisation dans le domaine de la fiscalité.

² BELTRAME, Pierre. *La Fiscalité en France*. 13^{ème} édition, Paris: Hachette Supérieur, 2007, p. 140, parmi d'autres.

³ BOUVIER, Michel ; ESCLASSAN, Marie-Christine ; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 7^{ème} édition, Paris: LGDJ, 2004, p. 586 et s.

⁴ MEHL, Lucien. *Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité*. RFFP, 1995, p. 74.

II – LE FONDEMENT JURIDIQUE DU CONSENTEMENT A L'IMPÔT.

Si en France le fondement juridique du consentement à l'impôt est l'article 14 de la Déclaration de 1789, transcrit au-dessus, au Brésil il est implicite, ressortant des articles 37, *caput* et XXII ; 52, XV ; et 74, II, transcrits ci-dessous :

« Art. 37. *L'administration public directe et indirecte de l'Union, des États Fédérés, du District Fédéral et des Communes obéira les principes de la légalité, impersonnalité, moralité et efficience (...).*

XXII – *Les administrations fiscales de l'Union, des États Fédérés, du District Fédéral e des Communes, activités essentiels au fonctionnement de l'État (...), auront des ressources priorités visant la réalisation de ses activités e agiront de façon intégré, en partageant les cadastres et informations fiscales, selon la loi ou la convention.*

Art. 52. *C'est de compétence exclusive du Sénat Fédéral :*

XV – *Évaluer souvent la fonctionnalité du système fiscal national, concernant son structure et composants, et la performance des administrations de l'Union, des États Fédérés, du District fédéral et des Communes.*

Art. 74. *Les pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire maintiendront, de façon intégrée, un système de contrôle interne avec la finalité de :*

II – *prouver la légalité et évaluer les résultats, en ce qui concerne l'efficace et l'efficience, de la gestion budgétaire, financière et patrimonial réalisés par des organes et entités de l'administration fédéral, ainsi que de l'application des ressources publics par les entités de droit privé.* »

On peut remarquer que la Constitution brésilienne exprime une grande préoccupation avec l'efficace du système fiscal, soit en instituant une activité intégrée et des systèmes de contrôle de performance, soit en soumettant l'activité de l'administration au *principe de l'efficience*, qui est en rapport avec celui du consentement à l'impôt.

Or, un système fiscal efficace existe seulement avec l'acceptation, de la part des contribuables, de l'imposition. Une fois consenti le système fiscal, l'évasion et la fraude ne constitueront pas une menace. Les efforts dépensés avec les actes répressifs et le contrôle fiscal pourront être substitués par la préoccupation avec l'amélioration des services publics, l'harmonisation du système, etc. Dans ce sens, M. BOUVIER a souligné que : « (...) *mieux faire accepter l'impôt, prévenir l'évasion fiscale et isoler les fraudeurs, rendre le meilleur service au meilleur coût, représentent pour elle [l'administration] des objectifs essentiels.* »⁵

Le consentement à l'impôt est un principe cher et particulièrement important au droit fiscal. En effet, ce sont les ressources obtenus avec les prélèvements obligatoires qui permettent à l'État de garantir le respect aux droits fondamentaux. Il est évident que pour garantir le droit à la propriété, par exemple, l'État a une considérable dépense

⁵ BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 7^{ème} édition., Paris: LGDJ, 2005, p. 142.

financière, soit avec la manutention d'une police qui est prêt pour intervenir lors d'une violation, soit en maintenant un système judiciaire qui doit décider sur un éventuel conflit d'intérêts.

Payer l'impôt, comme déjà mentionné, doit être considéré dans le plan philosophique comme un *devoir fondamental* qui est devenu un des présupposés de l'effectivité des *droits fondamentaux*. Cette conclusion est de J. C. NABAIS ⁶:

« (...) les droits fondamentaux, outre qui constituer le présupposé général de l'existence et fonctionnement de l'état et de la conséquente reconnaissance et garantie des droits fondamentaux dans son ensemble, sont présentés, individuellement considérés, comme présupposés spécifiques de protection de la vie, de la liberté et de la propriété des individus. La preuve de cela est le devoir qui est l'objet de la présente étude : effectivement, le devoir de payer les impôts est un présupposé nécessaire de la garantie du droit à la propriété et implique inévitablement un état fiscal. »

De cette façon, si l'efficace et l'efficiences du système fiscal représentent le développement des instruments qui permettent à l'État de faire respecter les droits fondamentaux, elles s'agissent de caractéristiques qui doivent être poursuivies comme une vraie valeur constitutionnelle par tous les pouvoirs de la république.

Rendre le meilleur service au meilleur coût constitue, donc, une valeur qui doit être poursuivie pas seulement par le législateur, comme a remarqué par M. BOUVIER :

« (...) le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement mais aussi pour beaucoup au niveau de la pratique administrative, l'administration fiscale devenant le vecteur de cette acceptation de l'impôt. »

Toutefois, la recherche du consentement n'est pas une option de l'administration fiscale. C'est une obligation qui, une fois pas respecté, doit être imposée par le pouvoir judiciaire. Comme gardien de la Constitution, le judiciaire a son rôle dans le respect au principe du consentement à l'impôt.

III – UNE PROPOSITION DE CLASSIFICATION DU CONSENTEMENT A L'IMPOT SELON LA THEORIE DES PRINCIPES

La doctrine française mentionne toujours le consentement à l'impôt comme un principe. Incorporé à la Constitution de 1958 par moyen du préambule, les droits civils et politiques consacrés par la Déclaration de 1789 sont qualifiés comme principes de « première génération », classification qui, selon M.-A. COHENDET, n'a aucune conséquence juridique.⁷

⁶ NABAIS, José Casalta. *Le devoir fondamental de payer les impôts*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 59/60 (titre original: O dever fundamental de pagar impostos).

⁷ COHENDET, Marie-Anne. *Droit constitutionnel*. 3^{ème} édition, Paris, Montchrestien: 2006, p. 48.

Au Brésil, toutefois, l'encadrement d'une norme juridique comme un principe apporte des conséquences juridiques notables, principalement concernant l'applicabilité pratique. On va analyser le consentement à l'impôt selon la théorie des principes proposée par H. ÁVILA⁸.

Selon H. ÁVILA, les espèces normatives peuvent avoir une dimension immédiatement comportementale (les règles), une dimension finaliste (les principes) et une dimension méthodique (les postulats).⁹

En résumé, si la norme juridique décrit un comportement objectif, on est devant une règle. Les règles sont immédiatement descriptives, à la mesure en qu'elles établissent des obligations, des permissions ou des prohibitions en décrivant le comportement qui doit être adopté. À fin d'exemplifier, on peut mentionner l'article 54 A, du Code général des impôts (CGI), selon lequel :

« Sous réserve des dispositions de l'article 302 septies A bis, les contribuables, autres que ceux soumis au régime défini à l'article 50-0 (1), sont tenus de souscrire chaque année, dans les conditions et délais prévus aux articles 172 et 175, une déclaration permettant de déterminer et de contrôler le résultat imposable de l'année ou de l'exercice précédent. »

On peut remarquer aisément qu'il s'agit d'une règle qui décrit une obligation destinée au contribuable, celle de souscrire une déclaration. La dimension immédiatement comportementale de la norme juridique est évidente dans cet exemple.

De l'autre côté, les principes sont des normes juridiques immédiatement finalistes, étant donné qu'ils établissent un état idéal des choses qui, pour être réussi, il faut l'adoption de quelques comportements. Cet état idéal des choses peut être défini comme une valeur choisie par le législateur et qui, à cause de son importance, doit être poursuivi pour tout le système. Les principes sont les normes qui contiennent ces valeurs et qui détermineront les comportements nécessaires à fin d'arriver à cet état idéal de choses.

Pour exemplifier, on peut citer le principe de la dignité de la personne humaine, rattaché au préambule de la Constitution française de 1946, et positivée dans l'article 1, III, de la Constitution brésilienne. Il s'agit d'une norme qui ne décrit aucun comportement, mais démontre la valeur donnée au l'être humain et qui oriente le législateur, par exemple, à s'abstenir d'instituer la peine de torture.

Les postulats, à son tour, établissent la structure de l'application des principes et règles. Ils ne contiennent pas une valeur poursuivie par le système juridique, ni décrivent des comportements immédiats. Ses fonctions peuvent être qualifiées de structurales. L'exemple le plus connu au Brésil est sans aucun doute le postulat de la proportionnalité, qui est appliqué toujours quand on est en présence d'une *mesure concrète* destinée à réaliser une *fin* (compris comme un état désirée de choses). Ainsi, le postulat de la proportionnalité serve à orienter l'application des principes et règles de

⁸ ÁVILA, Humberto. *Théorie des principes. De la définition à l'application des principes juridiques*. 6ème édition, São Paulo, Malheiros: 2006 (dans l'original: Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos).

⁹ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.*, p. 69.

façon que les pouvoirs publics adoptent de mesures concrètes qui soient proportionnels avec les fins choisis.

À partir de la brève description des trois dimensions des normes juridiques, on peut conclure que le consentement à l'impôt doit être classifié, au Brésil, comme un principe. Évidemment qu'il ne s'agit pas d'une règle, compte tenu qu'aucun comportement est directement et immédiatement prévu. Sa classification comme postulat est aussi insatisfaisante, vue que le consentement n'est pas destinée à orienter l'application d'autres principes et règles.

De l'autre côté, la classification du consentement comme principe est confirmé par l'existence d'une valeur poursuivie : le besoin de permettre aux pouvoir publics l'obtention des conditions nécessaires pour garantir le plein respect aux droits fondamentaux.

IV – L'EFFECTIVITE DU PRINCIPE DU CONSENTEMENT A L'IMPOT COMME NORME CONSTITUTIONNELLE

En effet, le regard sociologique donné au consentement n'est pas incorrect. Au contraire, il est essentiel, pourtant insuffisant. Sachant qu'il s'agit d'un droit fondamental faisant partie de la Constitution française de 1958 et de la Constitution brésilienne de 1988, on doit faire une « réinterprétation » de ce principe, de façon à lui attribuer l'efficacité manquant, principalement concernant son face passive, décrite ci-dessus.

La considération du principe du consentement à l'impôt comme une simple autorisation du référendum fiscal, qui doit être, selon l'article 11 de la Constitution de 1958, proposé par le Gouvernement pendant la durée des sessions ou par les deux Assemblées, aboutit pour retirer presque toute l'effectivité du principe, par deux motifs : le premier c'est que même la doctrine n'est pas totalement d'accord avec cette possibilité ; le deuxième consiste dans l'impossibilité d'obliger le Gouvernement ou les deux Assemblées à proposer le référendum. Le principe serait respecté seulement si et quand ces Institutions feraient ladite proposition.

Il faut, donc, identifier de quelle manière le principe du consentement peut être respecté et mis en pratique indépendamment de l'initiative du Gouvernement ou des Assemblées. Or, nous conformer avec le respect en potentiel d'un principe si cher au système fiscal signifie affirmer que la norme constitutionnelle ne possède pas une efficace immédiate, comme le doit avoir toutes les normes qui peuvent être qualifiées de juridiques. De cette façon, l'efficacité du principe serait éventuelle et future.

Selon L. R. BARROSO, le disséminateur au Brésil de la théorie de l'effectivité des normes constitutionnelles¹⁰ :

« Les normes constitutionnelles, comme espèces du genre normes juridiques, conservent les attributs essentiels de ces dernières, parmi lesquels la qualité impérative. En règle, comme toutes les normes, elles

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Thèmes de droit constitutionnel*. T. 1, 2^{ème} édition, Rio de Janeiro : Renovar, 2002, p. 83 (en portugais: *Temas de direito constitucional*).

contiennent un mandement, une prescription, un ordre, avec force juridique et pas seulement morale. (...) D'où ressort que le droit constitutionnel – et l'ensemble de valeurs, biens et droits qu'il protège – aussi que les autres branches de la science juridique, existe pour être réalisé. C'est-à-dire : le droit constitutionnel souhaite l'effectivité, qui est l'efficace sociale de la norme. Effectivité (...) désigne l'actuation pratique de la norme, en imposant, dans le monde des faits, les intérêts qu'elle protège. »

De l'autre côté, la recherche de l'efficacité du principe du consentement à l'impôt est en marche avec la constitutionnalisation du droit fiscal¹¹, mouvement qui cherche le développement d'un régime de protection des droits des contribuables. Au Brésil, le phénomène de la constitutionnalisation du droit fiscal a été consolidé avec la dernière Constitution. L'importance du regard du droit fiscal à travers du droit constitutionnel a été remarquée par G. ATALIBA, dans la préface d'une œuvre classique de la littérature juridique brésilienne¹² :

« Il est nécessaire de remettre le droit fiscal dans le monde du droit, soumis et subordonné au droit constitutionnel. (...) Ce pays aura des vrais citoyens quand il n'aurait plus des sujets. Seulement le droit révéralé, la loi respectée, créent les conditions nécessaires pour y arriver. Dans le domaine fiscale, seule l'élaboration scientifique, digne de ce nom, créera les conditions à fin d'instrumenter les contribuables et le fisc vers une correcte cohabitation, sous un droit élaboré avec critère, dont l'application soit digne d'une des meilleurs promesses du constitutionnalisme. »

La recherche de l'efficacité peut être particulièrement importante avec la réforme constitutionnelle réalisée en France en juillet de 2008, qui a modifié le contrôle de constitutionnalité. Le Conseil constitutionnel a déjà se manifesté sur le consentement de l'impôt¹³, matérialisé dans le principe de la légalité. Pourra-t-il se manifester aussi sur le consentement à l'impôt, dans le cas, par exemple, d'une norme qu'institue des formulaires excessivement compliqués ayant la conséquence de distancier le contribuable de son devoir civique ?

Concernant au Brésil, où le consentement à l'impôt est positivé dans la Constitution Fédérale de 1988, le principe est important à cause des relations excessivement tendus entre l'administration fiscale et les contribuables.

¹¹ GEFROY, Jean-Baptiste. *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Paris : Presses Universitaires de France, 1993, p. 589.

¹² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Droit fiscal, droit pénal et le type*. 2^{ème} édition, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 14/15 (en portugais : Direito tributário, direito penal e tipo).

¹³ Décision n° 77-90 DC du 30 décembre 1977 : « Par un règlement n 1111-77 du 17 mai 1977, le Conseil des Communautés européennes a institué, notamment, une cotisation nationale à la production de l'isoglucose. Ce règlement a prévu l'assiette et le taux de cette cotisation et l'article 5 de la loi qui vous est déferée en détermine les modalités de recouvrement. (...) D'autre part, ce règlement porte atteinte aux principes fondamentaux reconnus par les lois de la République, au sens du Préambule de la Constitution, et méconnaît tout spécialement le principe du consentement du peuple à l'impôt qui constitue incontestablement l'une des "conditions essentielles d'exercice de la souveraineté nationale". »

Le professeur I. G. MARTINS qualifie la loi qu'institue l'impôt comme une norme de *rejection sociale*¹⁴. À fin de justifier son point de vue, l'auteur dit que sans les lois qui établissent les sanctions, le contribuable ne paierait plus les impôts. La situation serait différente dans le droit pénal, par exemple, compte tenu que ce même contribuable ne tuerait pas les gens s'il n'existerait pas le Code pénal. En résumé, la société brésilienne n'accepte pas l'impôt.

De l'autre côté, le professeur portugais J. C. NABAIS décrit le devoir de payer l'impôt d'une manière idéal, sans tenir en compte de son acceptation sociale¹⁵. Selon l'auteur :

« (...) l'impôt ne peut pas être observé ni comme un simple pouvoir par l'état, ni simplement comme un simple sacrifice par les citoyens, mais d'abord comme la contribution indispensable à une vie en commun et prospère de tous les membres de la communauté organisée en état. »

Une partie de la doctrine brésilienne considère que les deux théories sont en conflit. Ou bien l'impôt doit être configuré comme norme de *rejection social* ou il est considéré comme un *devoir fondamental*. R. W. L. NOGUEIRA, par exemple, questionne si l'impôt est une norme de *rejection social* ou un *devoir fondamental*.¹⁶ En critiquant la doctrine d'I. G. MARTINS, l'auteur affirme :

« Toutefois, cette constatation (haut niveau d'imposition versus pauvreté accentuée) ne peut pas être l'origine d'un raisonnement juridique simple qui amène à visualiser l'impôt comme une norme de *rejection sociale*. La Constitution ne contient pas cette idée extrêmement individualiste. »

Ce raisonnement, pourtant, est le résultat d'une évidente confusion : la comparaison de la description d'une réalité avec celle de l'état idéal des choses. Sans aucun doute la Constitution ne contient pas l'idée de *rejection social*, vu que, comme la propre expression l'indique, il s'agit d'une constatation sociologique dont le siège ne peut pas être le plus important texte juridique d'un ordonnément.

La réalité brésilienne d'aujourd'hui montre que l'impôt est rejeté par la société, à cause d'une série de motifs qui sont en rapport avec les « *coûts psychologiques de l'impôt* », selon expression utilisée par J. DUBERGÉ. Mais cette situation n'est pas l'idéal. Il faut créer les conditions à fin que les contribuables observent l'impôt comme une « *contribution indispensable à une vie en commun et prospère de tous les membres de la communauté* ».

Ce parcours, toutefois, n'est pas évident. Au Brésil, il est même méconnu. Pour qu'il soit possible ce changement de comportement civique, il est indispensable de savoir comment le principe du consentement à l'impôt peut être réalisé.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Une théorie du tribut*. São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 288.

¹⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 185.

¹⁶ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Le devoir fondamental de payer l'impôt juste. Disponible en : <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4466>, accédé le 31 mars 2009.

V – LA REALISATION DU PRINCIPE DU CONSENTEMENT A L'IMPOT

Comme véhicule d'une valeur chère au système, le principe du consentement à l'impôt doit être poursuivi non seulement par le Parlement et par l'administration, mais aussi et principalement par le pouvoir judiciaire, gardien de la Constitution.

L'application pratique du principe du consentement à l'impôt présente, toutefois, des complications. Il est évident que le principe ne sera pas violé toujours que le contribuable ne soit pas d'accord avec l'imposition. La nature humaine démontre que la constante insatisfaction de celui qui est obligé de s'abstenir d'une partie de son propriété ne peut pas être protégée juridiquement. Sur ce point, A. BARILARI constate avec opportunité :

« Accepter de rétrocéder une partie de ses biens, c'est faire violence à ses désirs et à ses passions. Même si l'individu a conscience que l'impôt n'est pas sans contrepartie et qu'il peut participer à leur détermination par les mécanismes de décision politique, il ressent l'importance de ces prélèvements collectifs comme une atteinte à ses impulsions personnelles. »¹⁷

À partir de cette constatation et sachant que la simple insatisfaction isolée du contribuable ne mérite pas une protection juridique, il faut identifier le noyau du principe du consentement à l'impôt, de manière à permettre l'identification de son contenu minimum. Le consentement plein et total à l'imposition est un état idéal des choses. Dans cette utopie, tous les citoyens consentent le système fiscal responsable pour le financement des services publics. Un système qui ne lui soumette pas à de charges excessivement lourdes ni lui impose des obligations accessoires trop compliquées.

À notre avis, le noyau du principe de consentement à l'impôt qui peut être protégé juridiquement est la *bonne-foi* qui permette au contribuable d'accomplir volontairement ces obligations fiscales. Or, l'accomplissement volontaire est une expression du consentement à l'impôt, quoique « *résigné, au mieux raisonné* », selon l'expression de L. MEHL¹⁸, compte tenu qu'on ne peut pas savoir si le contribuable le fait à cause des possibles sanctions ou s'il est suffisamment conscient de l'importance de son acte.

Il faut rappeler que dans l'état idéal des choses, qui arriverait avec le plein consentement, les contribuables paieraient les impôts motivés non par la peur d'être pénalisés, mais avec la conscience de que ce qu'ils paient est un *devoir civique* important par la société e par lui-même.

Cet état idéal des choses serait atteint seulement avec l'application d'une psychosociologie fiscale qui permettrait d'identifier les coûts psychologiques principaux et accessoires qui exercent une pression négative dans l'accomplissement volontaire et conscient du devoir civique représenté par le paiement de l'impôt.

¹⁷ BARILARI, André. *Le consentement à l'impôt*. Paris: Presses de sciences PO, 2000, p. 11.

¹⁸ MEHL, Lucien. *Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité*. RFFP, 1995, p. 72.

Un exemple de la jurisprudence brésilienne peut nous démontrer de quelle façon le principe du consentement à l'impôt pourrait être appliqué.

L'article 138 du Code fiscal national détermine que le contribuable est dispensé des pénalités pour manque ou retard de paiement de l'impôt s'il « dénonce spontanément » sa faute avant le contrôle fiscal.

Le Supérieur Tribunal de justice (STJ) a été saisi sur la question de savoir si, concernant les prélèvements obligatoires soumis au système de l'autoliquidation, le contribuable qui présente la déclaration correctement remplie mais qui paie l'impôt déclaré en retard, ou le paie en parcelles peut être encadré dans l'article 138, à fin d'être dispensé d'acquitter les pénalités. La Cour a décidé que ce contribuable ne mérite ledit bénéfice.¹⁹

Or, ce raisonnement viole le noyau juridique du principe du consentement à l'impôt. Il existe trois situations possibles : (i) le contribuable présente la déclaration et paie l'impôt correctement ; (ii) le contribuable présente la déclaration et paie l'impôt en retard, en parcelles ou ne le paie pas ; (iii) le contribuable ne présente pas la déclaration ni paie l'impôt. C'est évident que les trois situations méritent un traitement juridique différent, à cause des différents niveaux de *civisme fiscal* démontrés.

La décision du STJ privilégie le contribuable encadré dans la troisième situation par rapport au contribuable qui appartient à la deuxième. Le raisonnement est simple : le contribuable qui déclare et ne paie pas l'impôt a exactement le même traitement que celui qui ne déclare ni paie rien : les deux n'ont pas le droit au bénéfice de la dispense des pénalités. Le Tribunal déconsidère l'acte du contribuable de bonne-foi qui a se préoccupé au moins avec la déclaration.

De l'autre côté, le contribuable qui présente la déclaration et, à cause d'une difficulté financière, demande le paiement en parcelles a exactement le même traitement donné à celui qui ne présente pas la déclaration ni paie l'impôt. La déconsidération de la bonne-foi du contribuable est, donc, clair. La conséquence est le découragement de l'initiative de l'accomplissement volontaire des obligations accessoires et principales, quoique en parcelles.

En conclusion, on peut affirmer que, outre les mesures qui doivent être adoptés par l'administration fiscale à fin d'améliorer ses relations avec les contribuables²⁰, le pouvoir judiciaire doit tenir en compte les impératifs du principe du consentement à l'impôt, dont le noyau juridique peut être identifié comme la bonne-foi qui permette au contribuable d'accomplir volontairement ces obligations fiscales.

¹⁹ Décision STJ, Recours Spécial n° 850.423/SP, 1ère Section, Juge Castro MEIRA, publié le 08 septembre 2008.

²⁰ Sur les mesures mentionnés : *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*. Actes du Colloque d'Orléans, PUF, 1989 ; *Rapport de la Commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières présidée par Maurice Aicardi* (« Rapport Aicardi »). La documentation française, 1986 ; B. Parent, « Trente mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », RFFP, 2005, n° 89.

VI – BIBLIOGRAPHIE

ÁVILA, Humberto. *Théorie des principes. De la définition à l'application des principes juridiques*. 6^{ème} édition, São Paulo, Malheiros: 2006 (titre original: Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos)

BARILARI, André. *Le consentement à l'impôt*. Paris: Presses de sciences PO, 2000

BARROSO, Luís Roberto. *Thèmes de droit constitutionnel*. T. 1, 2^{ème} édition, Rio de Janeiro : Renovar, 2002 (titre original: Temas de direito constitucional)

BELTRAME, Pierre. *La Fiscalité en France*. 13^{ème} édition, Paris: Hachette Supérieur, 2007

BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 7^{ème} édition., Paris: LGDJ, 2005

BOUVIER, Michel ; ESCLASSAN, Marie-Christine ; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 7^{ème} édition, Paris: LGDJ, 2004

COHENDET, Marie-Anne. *Droit constitutionnel*. 3^{ème} édition, Paris, Montchrestien: 2006

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Droit fiscal, droit pénal et le type*. 2^{ème} édition, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 (titre original: Direito tributário, direito penal e tipo)

GEFFROY, Jean-Baptiste. *Grands problèmes fiscaux contemporains*. Paris : Presses Universitaires de France, 1993

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Une théorie du tribut*. São Paulo : Quartier Latin, 2005

MEHL, Lucien. *Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité*. RFFP, 1995

NABAIS, José Casalta. *Le devoir fondamental de payer les impôts*. Coimbra: Almedina, 1998, (titre original: O dever fundamental de pagar impostos).

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Le devoir fondamental de payer l'impôt juste*. Disponible en : <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4466>, accédé le 31 mars 2009.

CConst. Décision n° 77-90 DC du 30 décembre 1977

S.T.J. Décision n° 850.423/SP (Recours Spécial, 1^{ère} Section, Juge Castro MEIRA, publié le 08 septembre 2008).