

Le système fiscal est un ensemble de procédures (assiettes, liquidation, recouvrement, contrôle, contentieux). Si on l'envisage au sens matériel on peut décrire l'ensemble des prélèvements ou procédures.

## **Chapitre 1 : Les fondements du droit fiscal**

### **I. Le consentement à l'impôt :**

Ce dernier **caractérise le mode de création de l'impôt dans un système fiscal juridicisé** (fondé sur le droit). Le consentement à l'impôt est donc la procédure de création des impôts dans l'Etat de droit.

#### **A. L'origine du consentement à l'impôt :**

##### **1. L'origine médiévale du consentement à l'impôt :**

Cette **idée de consentement à l'impôt apparaît au moyen-âge** et par la suite **connait un déclin sous la période de l'absolutisme**.

##### **1.a. Le développement du principe de consentement à l'impôt :**

Concernant la naissance du principe de consentement à l'impôt l'on **peut partir de l'antiquité**, période sous laquelle il n'existe pas de principe de consentement à l'impôt. Dans le bassin méditerranéen l'on connaît les impôts dans la période antique mais ils ne sont pas régis par le principe du consentement à l'impôt. A l'origine **l'impôt est un prélèvement non consenti par les populations**.

Cela dit, sous l'antiquité **le consentement à l'impôt a pu exister de façon marginale ou occasionnelle telle la démocratie grecque**, athénienne. La démocratie grecque est un régime politique connu par certaines cités composées de 10000 individus (entités de petites tailles au plan politique). Ce qui caractérise cette démocratie est que les décisions politiques sont prises par l'assemblées du peuple ou siège les citoyens. **ARISTOTE** considère que lorsque les citoyens désignent des représentants l'on se trouve dans un système aristocratique car l'on va désigner les meilleurs des citoyens. La démocratie grecque est fondamentalement hostile au principe de l'impôt. Ainsi la propriété des citoyens est sacrée. Globalement, pour les grecs **l'impôt est un attribut de la servitude**. Selon les grecs, les hommes qui vivent dans un contexte de paiement de l'impôt ne sont pas libres et donc sont des sujets et non des citoyens. L'impôt, dans la théorie grecque de la démocratie est une caractéristique des peuples barbares et donc en principe les hommes libres ne paient pas d'impôts. Néanmoins, **dans la tradition grecque il y a des formes d'impôts exceptionnelles** :

- **La liturgie** : c'est une libéralité, un impôt purement volontaire qui va être acquitté sous différentes formes parmi les plus riches des citoyens. Ces derniers vont financer certaines activités d'intérêt général (investissements, construction d'un temple). Ce genre de mécanisme a existé durant toute la période de l'antiquité. Cet investissement était, pour le citoyen riche, une source d'honneur car il était considéré comme le bienfaiteur de la cité. On peut ainsi imaginer qu'il y avait une sorte de pression sociale sur les plus riches.

- **Eisphora** : il s'agit d'un impôt exceptionnel prélevé sur l'ensemble des citoyens. Il va correspondre à des situations de guerre. Dans ces situations, l'on prélevait un impôt sur les citoyens et c'est un impôt sur le capital et donc l'on prélèvera un pourcentage du capital, donc du patrimoine des citoyens. Il peut être apparenté à un impôt sur la fortune. Ce qui caractérise la démocratie, par rapport aux autres régimes politiques, est que cet impôt va être créé par l'assemblée du peuple.

Cette origine du consentement à l'impôt est marginale car pour les grecs la démocratie est un système politique parmi d'autres. On peut préciser que **les grecs connaissent d'autres impôts**, en particuliers ils prélèvent des impôts indirects sur le commerce et les villes grecques doivent leur prospérité au commerce. Ces impôts ne pèsent donc pas directement sur les citoyens et leur patrimoine. D'autre part, les grecs prélèvent des impôts sur les étrangers dans la cité. Ils ont droit d'habiter dans la cité, mais ils paient un impôt en contre partie.

**Quand apparaît l'idée de consentement à l'impôt ?** Et bien historiquement **elle apparaît au moyen-âge** :

- On peut alors citer **la MAGNA CARTA anglaise (grande chartre) de 1215** qui est un texte qui garanti les droits des barons anglais, de l'aristocratie anglaise vis-à-vis du monarque. Dans celle-ci le principe est posé que le roi ne peut créer des impôts sans le consentement de ses sujets. Il s'agit de la première déclaration des droits dans la tradition anglo-saxonne.
- Cela dit **au XIII<sup>ème</sup> siècle, il s'agit d'un genre de principe qui se développe dans toute l'Europe médiévale**. On peut ainsi citer, en ce qui concerne l'empire romain germanique, l'édit impérial adopté en 1231 par lequel l'empereur prescrit aux souverains locaux la consultation des corps constitués pour des questions, et notamment en matière fiscale. L'Allemagne est un système profédéral car il y a plusieurs niveaux de pouvoirs (l'empereur, les principautés gouvernée sous forme de république ou monarchies). Au travers de l'édit, l'empereur impose des règles vis-à-vis des souverains qui doivent consulter les corps constitués (assemblées qui représentent les différentes catégories de populations à savoir le clergé, la noblesse et les bourgeois).
- Pour ce qui est de la France, l'on retrouve la même évolution. Ainsi, au XIV<sup>ème</sup> siècle apparaît une **pratique qui devient juridiquement obligatoire, à savoir la consultation des Etats généraux** (assemblée qui réunie trois corps à savoir la noblesse, le clergé et le tiers Etat). Le roi est obligé de consulter les Etats généraux lorsqu'il crée de nouveaux impôts, impôts qui relèvent des finances extraordinaires. Il s'agit des impôts destinés à financer en particulier les efforts de guerre. Le roi fédère un ensemble d'organisations politiques dirigées soit par les féodaux ou des villes. Les Etats généraux représentent les puissances économiques et politiques du royaume. Ces finances extraordinaires ne sont qu'une petite partie des impôts au moyen âge car une multitude d'autorités peuvent prélever des impôts telles que les autorités féodales ou ecclésiastiques.

### **1.b. Le déclin du principe de consentement à l'impôt :**

Au moyen-âge l'Etat, **la monarchie, était donc relativement faible** et donc elle va être obligée de négocier avec les différentes entités politiques du royaume, d'où les réunions des Etats généraux (le clergé est ainsi un grand propriétaire foncier, les seigneurs qui règnent sur leurs fiefs et le tiers Etat qui est la bourgeoisie des villes).

Dans le cas de **la France l'on réunira les Etats généraux jusqu'en 1614**. Pourquoi cesse-t-on de les réunir ? Et bien il y a **deux réponses à cette question** :

- Les rois vont avoir tendance à renoncer à cette procédure de l'Etat général qui est très contraignante et donc ils ont tendance à créer des impôts sans le consentement de leurs sujets.
- Au XVII<sup>ème</sup> siècle l'Etat apparait renforcé, et donc il a la puissance politique qui lui permet d'imposer ses décisions. Cette époque est le moment de l'émergence de l'absolutisme royal, c'est-à-dire que le monarque va mettre en avant le caractère absolu de son pouvoir. Ce dernier l'autorise à créer des impôts sans l'autorisation des sujets.

Sous cet angle, **le XVII<sup>ème</sup> siècle va être parcouru de révoltes fiscales, telle que la Fronde** (1648 à 1653). A ce moment la France est gouvernée par le cardinal de **MAZARIN** (successeur du duc de **RICHELIEU** qui était le ministre de Louis XIII). Le duc de RICHELIEU va effectuer un effort de centralisation de l'Etat (absolutisme ministériel car le monarque confie le pouvoir à un ministre qui règne en souverain absolu). RICHELIEU va ainsi mettre au pas l'ensemble des provinces françaises (prise de La Rochelle en 1628). MAZARIN va poursuivre la politique de son prédécesseur, mais il va **se heurter à une série de rébellions de la population française appelée à la Fronde** (mini guerre civile). Cette dernière va précisément commencer par un conflit entre MAZARIN et le parlement de Paris qui étaient chargées d'enregistrer les décisions royales qui est un préalable à leur mise en vigueur. Ainsi, **en 1649 le parlement de Paris va s'opposer à des mesures fiscales** prises par MAZARIN au nom du roi. Le parlement de Paris va alors fédérer l'ensemble des parlements du royaume qui vont tous s'opposer à la création de ce nouvel impôt, ce qui va créer une tension au niveau politique. Néanmoins, ce sera MAZARIN, la monarchie absolue qui l'emportera à terme. Suite à cet épisode **s'en est fini du consentement à l'impôt**. Enfin, l'on arrive au règne de Louis XIV (1643-1715) et à cette époque l'on ne parle plus de consentement à l'impôt. La situation évoquée précédemment n'est pas propre à la France et l'on peut évoquer les guerres civiles anglaises à la même époque (conflit entre le monarque et une partie du peuple). La question s'est posée de savoir précisément qui décide des impôts.

A la même époque l'on va trouver des théories concernant l'impôt. **THOMAS HOBBS** est le premier à créer **une théorie cohérente de l'impôt** dans son œuvre *Le Leviathan* de 1651. Il considère que l'impôt est une prérogative du monarque, il n'a pas à demander l'avis de ses sujets en ce qui concerne la création des impôts. Dans cette œuvre, l'on trouve une théorie systématique de l'impôt. Ainsi, le monarque est garant de la paix civile. Or, la paix civile est instituée pour le bien de tous selon l'auteur, et tout le monde profite de cette paix civile, en particulier les entrepreneurs et paysans. Sans paix civile il n'y aurait pas de richesse durable. La conséquence de ce phénomène est que tout à chacun doit l'impôt en contre partie de la paix civile, **l'impôt est une contre partie du service que nous rend l'Etat en garantissant la paix civile**. L'on arrive ainsi à une théorisation de l'Etat fondée sur la raison et en contre partie de cette théorie il y a une théorie de l'impôt. En même temps HOBBS développe **une théorie de l'égalité devant l'impôt**, c'est-à-dire que le montant d'imposition doit être proportionnel au service sur nous rend l'Etat.

## **2. La période des grandes révolutions :**

Sous la période de l'absolutisme l'on observe un déclin du principe de consentement à l'impôt. Ce **principe va renaître**, tout d'abord dans le monde anglo-saxon, puis en France par la suite.

## 2.a. L'inspiration anglo-saxonne du principe de consentement à l'impôt :

Les anglais sont parvenus à garantir le principe de consentement à l'impôt par le biais de plusieurs textes successifs.

**La Petition of Right de 1628** prévoit que les sujets du royaume « ne sauraient être contraint à participer à aucune taxe, taille, aide, ni autre charge analogue, sans le commun consentement de la nation exprimé en parlement ». L'idée est que l'autorité qui dispose du droit effectif de décider de la création des impôts est le parlement (représentation du peuple).

**Le Bill of Right de 1689** (après la révolution glorieuse de 1688) prévoit qu'une « levée d'argent pour la couronne ou à son usage, sous prétexte de prérogatives, sans le consentement du parlement, pour un temps plus long et d'une manière autre qu'elle n'est ou ne sera consentie par le parlement, est illégale ». Ces prérogatives sont l'expression du pouvoir royal. Tout le long du XVII<sup>ème</sup> siècle en Angleterre, les souverains ont tenté de se soustraire au principe de consentement à l'impôt. Après la révolution glorieuse, le principe de consentement à l'impôt va se mettre en œuvre et ainsi, au **XVIII<sup>ème</sup> siècle va se mettre en place le régime parlementaire** en Angleterre. Ce dernier aboutit finalement à un gouvernement qui dirige le pays, qui est l'expression du parlement et à un effacement progressif du monarque.

## 2.b. L'indépendance des Etats-Unis :

La **seconde étape est la révolution américaine**, révolte des américains contre la tutelle coloniale des anglais qui va aboutir à l'indépendance des Etats-Unis en 1776. La guerre d'indépendance repose sur **des revendications fiscales et commence avec la Boston Tea party de 1773** (révolte qui a lieu à Boston et les révoltés vont s'emparer des navires et jeter les cargaisons de thé par-dessus bord). En réalité le thé était un monopôle de la compagnie des Indes, et donc les américains ne pouvaient acheter leur thé qu'auprès de cette dernière.

Tout cela va conduire à **une contestation générale de la fiscalité imposée aux colonies par le royaume britannique**. A cette époque en Angleterre, l'on applique le principe de consentement à l'impôt, mais seulement en Angleterre et non aux Etats-Unis. Les Américains vont alors demander à consentir aux impôts qu'ils paient et donc à avoir une représentation pour échapper à l'arbitraire de la couronne britannique.

## 2.c. L'importation du principe de consentement à l'impôt en France :

Il convient de **s'intéresser à la période de la révolution française**. On peut comparer l'ancien régime à l'époque actuelle. L'ancien régime a été une époque d'imprévision et de désorganisation financière permanente. Sous le règne de Louis XVI l'on se trouve dans une situation financière désastreuse, car les différents monarques français ont contractés des dettes qui se sont accumulées (déficit budgétaire). En 1789 la situation financière est tellement désastreuse que le roi décide de mettre en œuvre une réforme des finances publiques. **Comment va-t-on faire pour réaliser cette réforme ?** En 1789 l'on va **ainsi réunir les Etats généraux pour résoudre la crise financière**.

**NECKER** (financier de l'ancien régime) a rédigé en 1784 l'administration des finances de la France et il va calculer que les dépenses publiques s'élèvent à 610 millions de la monnaie de l'époque et 206 millions sont les intérêts de la dette.

Malheureusement **le tiers Etats va rapidement se constituer en assemblée nationale et prendre le pouvoir**, ce qui aboutira à la fin de la monarchie. En 1789 **le tiers Etats déclare nulle l'ensemble de la fiscalité de la monarchie** car, ne reposant pas sur le principe de consentement à l'impôt. Suite à cela **le roi va admettre le vote des impôts par les représentants de la nation**. Le principe du consentement à l'impôt **sera affirmé par l'article 14 de la DDHC de 1789** et ce principe sera **réaffirmé par la constitution de 1791** (première constitution écrite en France qui transforme la monarchie française en une monarchie constitutionnelle et le système est imposé par la constitution américaine qui repose sur une séparation stricte des pouvoirs. Néanmoins les tensions vont s'exacerber entre les royalistes et révolutionnaires et donc en 1793 l'on va adopter une nouvelle constitution).

La constitution de l'an III de 1795 (époque du directoire) ne sera appliquée que 4 ans car en 1799 va être adoptée une nouvelle constitution (constitution de l'an VIII). Dans cette constitution l'on va **prévoir le renouvellement intégral de la législation fiscale chaque année** (article 302). C'est comme cela que **l'on concevait le principe du consentement à l'impôt à l'origine**. Petit à petit l'on s'est aperçu que **c'était trop complexe** et l'on **va aboutir au principe d'une permanence de la législation fiscale**. Ainsi, la Charte de 1814 (constitution de la restauration), dans son article 49, va renoncer au renouvellement de la législation pour les droits indirects. **Aujourd'hui le consentement à l'impôt s'exerce de deux façons** :

- D'une part le **parlement est compétent pour créer des impôts**. Il dispose d'un **monopôle en ce qui concerne la législation fiscale**. Mais la **législation fiscale est permanente** car la loi vaut jusqu'à son abrogation.
- Le consentement s'exerce d'une autre façon, à savoir **l'autorisation de percevoir les recettes fiscales**. Cette autorisation est **annuelle et est contenue dans la loi de finance de l'année**. Cette autorisation **est récurrente et elle garantit le principe d'annualité**.

Le principe du consentement à l'impôt ne **s'est établi définitivement en France que sous la III<sup>ème</sup> république** (à partir de 1870). Ce principe a **connu des éclipses** entre la révolution et la III<sup>ème</sup> **république**. On peut évoquer le consulat (1799) et l'empire (1815), périodes où l'on connaît un régime autoritaire, et naturellement un affaiblissement voire une éclipse du principe de consentement à l'impôt.

Le principe du consentement à l'impôt est **un caractère distinctif de la démocratie libérale**. Cette dernière **repose sur un contrôle des finances publiques par les institutions représentatives**. Ce contrôle implique **des règles et celles-ci sont les principes du droit budgétaire** (principes qui garantissent ce contrôle du parlement sur les finances publiques) :

- **Le principe d'unité budgétaire** : le budget est **l'acte qui retrace les recettes et dépenses** et ce dernier doit être voté **chaque année et prévoir l'ensemble des recettes et dépenses**. Ce principe garantit que **le parlement ait connaissance de toutes les recettes fiscales**.
- **Le principe d'universalité budgétaire** : ce principe veut que le budget **intègre toutes les recettes et toutes les dépenses** sans affectation de recettes à des dépenses particulières et sans contraction entre les recettes et dépenses
- **Le principe d'annualité budgétaire** : il s'agit du principe de **la récurrence du vote du budget**.
- **Le principe de spécialité du budget** : il ne concerne que les dépenses.

## B. Le partage du pouvoir fiscal :

### 1. La distinction entre consentement direct et consentement délégué :

On peut imaginer **plusieurs modalités d'exercice du consentement à l'impôt**. Ainsi, dans la cité grecque c'était l'assemblée des citoyens elle-même qui décidait des impôts (forme **de démocratie directe**). Ce sont les contribuables eux-mêmes qui décident de payer l'impôt. En outre, on peut imaginer le système ou le consentement est délégué à des représentants. Ce système correspond à la pratique des Etats modernes. Dans ces derniers l'on a même tendance à exclure les questions financières et fiscales du référendum. Dans certains Etats existent le référendum d'origine populaire, c'est-à-dire que c'est à la suite d'une pétition que l'on va mettre en œuvre le référendum.

En ce qui concerne **le fondement juridique du principe de consentement à l'impôt dans le système français**, l'article 14 de la DDHC de 1789 garantit ce principe et dispose « **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** ». Ce principe est appliqué à travers l'article 34 de la constitution qui prévoit la compétence du législateur en matière fiscale. Dans cet article l'on **prévoit les deux modalités de consentement à l'impôt** précisées précédemment (sous la forme de la démocratie directe et sous la forme de la démocratie représentative).

La disposition demeure néanmoins archaïque par rapport à la technique fiscale actuelle (montant prévu, réparti entre contribuables, réparation prévue et durée d'existence de l'impôt) car aujourd'hui le système fiscal ne fonctionne pas comme cela. On prévoit une base d'imposition et les catégories de personnes assujetties.

### 2. Centralisme et fédéralisme financier :

Le **constitutionnalisme est un mouvement qui se caractérise par l'apparition de constitutions écrites**. Ce dernier est lié au mouvement des grandes révolutions et plus particulièrement les deux grandes constitutions écrites qui apparaissent sont la constitution américaine de 1787 et la constitution française de 1791.

A partir de ce moment se pose la **question de l'organisation constitutionnelle des Etats** et au XIX<sup>ème</sup> siècle l'on a deux grands modèles :

- **L'Etat unitaire** : il s'agit d'un Etat ou au sommet l'on retrouve l'Etat et à la base les collectivités territoriales. Il est centralisé. Dans l'Etat unitaire le consentement à l'impôt constitue un monopôle de l'Etat. Ainsi, en France tous les impôts sont créés par le législateur c'est-à-dire à Paris par le parlement. En France, **la fiscalité locale est une fiscalité qui est adoptée par le parlement**. Ce qui caractérise ces impôts est que les collectivités bénéficient d'une marge de manœuvre pour déterminer le taux des impôts. De plus, les recettes des impôts locaux sont affectées aux collectivités territoriales.
- **L'Etat fédéral** : il s'agit d'un Etat qui implique deux niveaux d'Etats et au sommet il y a l'Etat fédéral (Bund) et à la base les Etats fédérés (Land). Les Etats fédérés allemands ont un parlement régional et un gouvernement régional avec des ministres (véritables petits Etats). Puisqu'il y a deux niveaux d'Etats, le consentement à l'impôt va **pouvoir s'exercer à chacun**

**des deux niveaux.** Dans un système fédéral des impôts peuvent ainsi être créés par l'Etat fédéral et d'autres par les Etats fédérés. En d'autres termes, dans ce système il y a **un partage du pouvoir fiscal.**

On peut distinguer **le pouvoir fiscal originaire et le pouvoir fiscal dérivé :**

- **Le pouvoir fiscal originaire :** il est exercé par l'Etat, soit par l'Etat central dans l'Etat unitaire, soit il peut y avoir un partage du pouvoir fiscal originaire entre l'Etat fédéral et les Etats fédérés.
- **Le pouvoir fiscal dérivé ou délégué :** dans tous les systèmes l'on trouve la possibilité de déléguer le pouvoir fiscal. Ainsi, les collectivités territoriales vont pouvoir bénéficier de ce pouvoir fiscal dérivé. Le législateur va attribuer les compétences en matière fiscale aux collectivités territoriales ou locales. En France l'on distingue **deux mécanismes qui expriment ce pouvoir délégué** à savoir les taxes facultatives (taxes créées par le législateur mais qui peuvent être mises en œuvre par les collectivités territoriales telle que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères) et la fixation des taux des impôts locaux (les impôts locaux sont des impôts dont les recettes sont affectées aux collectivités territoriales mais ces impôts sont créés par l'Etat mais l'Etat peut autoriser les collectivités à déterminer le taux de ces impôts dans le cadre d'une fourchette de taux prévus par la loi). Ce genre de mécanisme se retrouve également dans le système fédéral.

Quoi qu'il en soit **l'impôt est toujours créé par l'Etat qui dispose de la souveraineté fiscale.** Dans le système fédéral la souveraineté fiscale est partagée entre les deux niveaux d'Etats, ce qui peut poser des problèmes de concurrence fiscale verticale entre le niveau fédéral et le niveau fédéré.

Généralement ces problèmes sont néanmoins réglés par les constitutions. La concurrence horizontale existe également et il s'agit de la concurrence entre les Etats. Cette concurrence est importante pour les entreprises qui vont s'implanter dans les régions les plus avantageuses fiscalement. Cette dernière peut jouer entre les Etats, entre les Etats fédérés et éventuellement entre les collectivités territoriales.

Si l'on compare les grands Etats, ils ont **de plus en plus tendance à adopter un système de fédéralisme financier.** Exemple de l'Espagne ou de l'Italie : il existe dans ces Etats une solution intermédiaire entre fédéralisme et Etat unitaire, à savoir l'Etat régional. Cette forme tend à accroître l'autonomie fiscale des régions. On peut voir ici une influence du fédéralisme. **On peut alors se demander s'il est pertinent pour un grand Etat d'être un Etat unitaire ?**

### **3. L'exemple des Etats-Unis et de l'Allemagne :**

#### **3.a. L'exemple des Etats-Unis :**

Les Etats-Unis sont régis par la constitution de 1787 qui a été complétée au travers des amendements. **Comment règle-t-on les relations entre les Etats fédérés et l'Etat fédéral ?** Il convient de s'intéresser aux modalités de règlement de la concurrence fiscale verticale. Le système américain **a adopté des solutions empiriques,** il résulte de l'expérience (ce n'est pas dans la constitution que l'on trouvera des règles en matière fiscale). Ainsi, **les Etats fédérés sont libres de créer des impôts.**

Le problème est que **les Etats fédérés et l'Etat fédéral peuvent créer des impôts analogues**, il s'agit de la situation de concurrence fiscale verticale (en matière d'impôt sur le revenu il peut y avoir superposition des impôts). C'est ce que l'on appelle le **phénomène de double imposition**. Le danger est alors la surimposition. En pratique l'on résout ces problèmes par **des mécanismes de déduction fiscale**.

Enfin, dans le système américain les Etats fédérés **peuvent attribuer aux collectivités locales des compétences en matière fiscale**.

### **3.b. L'exemple de l'Allemagne :**

La constitution allemande est **la loi fondamentale de 1949** et donc elle est moderne et elle va organiser l'Allemagne en Etat fédéral, parlementaire et de droit. L'on a ainsi, en Allemagne, **réglé au niveau constitutionnel les problèmes de concurrence fiscale**. Le principe de consentement à l'impôt **résulte de l'article 20 de la loi fondamentale qui prévoit la soumission de l'exécutif à la loi et aux droits**.

Il existe dans la loi fondamentale un **article 28 qui prévoit que les règles de l'Etat de droit s'imposent aux Länder** et donc le principe du consentement à l'impôt s'exerce également à leur niveau. En conséquence il y a **un partage du pouvoir fiscal entre le Bund et les Länder**.

Le problème qui se pose est de savoir quel est l'échelon qui peut créer des impôts ? En outre, il convient de se demander à quel échelon sont affectées les recettes de chaque impôt ? En la matière, **le système est régi par des normes constitutionnelles. En ce qui concerne la création des impôts** les règles sont **prévues par l'article 105 de la loi fondamentale allemande**. Dans celui-ci l'on prévoit l'existence de **trois types d'impôts** à savoir **les impôts relevant exclusivement de la compétence de la fédération** (les droits de douane), **les impôts relevant exclusivement de la compétence des Länder** (impôts locaux, impôts indirects) et **les impôts qui relèvent de la compétence concurrente de la fédération et des Länder** (impôts qui relèvent d'une double législation, de celle de la fédération et qui relèvent ensuite de la compétence des Länder vis-à-vis de leur application). Ces derniers impôts sont les plus importants (impôts sur le revenu, TVA, impôt sur les sociétés). **En ce qui concerne l'affectation des recettes fiscales**, on distingue **trois situations**. Certains **impôts vont constituer des ressources propres de la fédération** (les droits de douane), d'autres **vont constituer des ressources propres des Länder** (impôts créés de façon exclusive par les Länder), et enfin certains impôts **vont engendrer des recettes partagées entre le Bund et les Länder** (les grands impôts tels que la TVA, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés). C'est **la constitution qui prévoit les règles de partage pour ces impôts**. Par exemple, pour l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés le partage se fait par moitié entre la fédération et les Länder et en ce qui concerne la TVA, les recettes sont partagées entre la fédération, les Länder et les communes. **Les communes peuvent bénéficier de trois types de recettes** savoir les recettes de TVA (recette partagée), les recettes de la fiscalité locale (déléguée par les Länder) et de versement des Länder.

### **4. L'Etat unitaire : l'exemple de la France :**

Le consentement à l'impôt va être exercé **au niveau de l'Etat central qui dispose du monopôle de création de l'impôt**. Il y a différentes **normes constitutionnelles** qui régissent cette question :

- **L'article 14 de la DDHC de 1789** : c'est la disposition qui prévoit le principe de consentement à l'impôt.
- **L'article 34 de la Constitution** : cette disposition prévoit les domaines de compétences réservées du législateur. En dehors de ce domaine l'on se trouve dans le cadre de la compétence du pouvoir réglementaire prévu à l'article 37 de la Constitution. L'article 34 dispose « la loi fixe les règles concernant : [...] l'assiette, le taux, et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature ». Cette formulation **désigne l'ensemble du régime juridique de l'impôt**. L'assiette est qui est le contribuable et quelle est la base d'imposition, le taux renvoie au tarif de l'impôt, c'est-à-dire les règles de calcul du montant des dettes fiscales, et les modalités de recouvrement renvoient aux modalités de paiement (quand ?). Ainsi, lorsque l'on crée un impôt, **c'est au législateur de déterminer les règles qui régissent l'imposition** et donc le pouvoir donné au législateur est considérable.
- **L'article 72 de la Constitution** : ce dernier concerne la fiscalité locale et il pose les bases du droit des collectivités territoriales. L'alinéa 1<sup>er</sup> précise que les collectivités territoriales sont les communes, les départements, les régions et quelques autres collectivités. Ainsi cet article organise globalement le système territorial sur l'ensemble du territoire français (règles identiques qui s'appliquent à chaque échelon). L'alinéa 3 de l'article dispose « dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par un conseil élu et disposent de pouvoirs réglementaires pour l'exercice de leurs compétences ». Le **fonctionnement des collectivités territoriales va être prévu de façon précise par la loi** et ces dernières ne disposent que d'un pouvoir réglementaire et pas législatif.
- **L'article 72-2 de la Constitution** : ce dernier concerne la fiscalité territoriale. L'alinéa 1<sup>er</sup> dispose « les collectivités bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi ». Les ressources proviennent soit de l'Etat (mécanismes de dotation qui est un transfert du budget de l'Etat vers celui des collectivités), soit il s'agit de recettes fiscales, soit de ressources diverses. L'alinéa 2 concerne spécifiquement les impôts locaux et il **traite du problème des la création de l'impôt et de l'affectation de l'impôt**. Ainsi, on peut déduire que les collectivités territoriales ne peuvent pas créer d'impôt. En outre, il est prévu que les impôts peuvent être affectés aux collectivités territoriales. Le 3<sup>ème</sup> alinéa prévoit que les recettes fiscales des collectivités représentent une part déterminante de l'ensemble de leurs ressources. Cette disposition vise à régler un conflit entre l'Etat et les collectivités qui demandent à bénéficier de ressources propres (les recettes d'impôts locaux).
- **Loi organique relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales de 2004** : l'article 3 de celle-ci dispose « au sens de l'article 72-2 de la constitution, les ressources propres des collectivités sont constituées du produit des impositions de toutes natures dont la loi les autorise à fixer l'assiette, le taux ou le tarif, ou dont elles déterminent par collectivités le taux ou une part locale d'assiette ». Cela résulte de la réforme sur la décentralisation de 2003.

### C. La fonction de l'impôt :

La première fonction de l'impôt est **de fournir des recettes financières à l'Etat**. L'impôt fonctionne bien lorsqu'il permet à l'Etat d'équilibrer son budget. En réalité l'impôt à beaucoup de fonctions, raison pour laquelle il est difficile de s'entendre sur une réforme fiscale.

## 1. La conception libérale de l'impôt :

- Etat libéral et Etat fiscal :

« L'Etat libéral est un Etat fiscal ». L'Etat libéral est l'Etat moderne, l'Etat qui résulte de la période des grandes révolutions.

Dans le cadre de la monarchie absolue les recettes financières de l'Etat étaient très diverses. **Les Etats avaient une pluralité de ressources**, ils prélevaient des impôts, mais ils bénéficiaient également de ressources d'activités industrielles et commerciales. En particulier, les Etats créèrent des manufactures (typique de la politique économique de la monarchie française sous le règne de Louis XIV), ce que l'on nomme Colbertisme. L'objectif est alors de créer des manufactures, c'est-à-dire des entreprises d'Etats qui se spécialisent dans la fabrication de produits de luxe (manufacture des gobelins). La part prépondérante des recettes fiscales est composée d'impôts indirects (droits de douane et droits indirects divers) **et d'impôts directs** (la taille qui est l'impôt sur le revenu).

Après la période des grandes révolutions s'installe l'Etat libéral, c'est-à-dire **un Etat qui renonce à exercer directement des activités économiques**. Il laisse ainsi l'économie aux puissances privées, c'est-à-dire aux capitalistes. L'Etat n'a donc plus d'activités économiques et donc plus de ressources économiques au plan financier. En conséquence **l'Etat ne dispose plus que des ressources fiscales** et donc l'Etat libéral est un Etat qui se limite à ses fonctions régaliennes (police, défense, justice). L'inconvénient de ces fonctions régaliennes est qu'elles ne rapportent pas d'argent et donc l'on considère ainsi que **l'impôt est la contrepartie des ces activités prises en charge par l'Etat**.

- La neutralité économique de l'impôt :

Un bon impôt est un impôt qui est neutre économiquement, c'est-à-dire qu'il ne doit pas perturber le fonctionnement naturel de l'économie. Ainsi **l'Etat libéral est un Etat neutre** (en matière de religion, de politique par exemple). **L'Etat est neutre économiquement**, c'est-à-dire qu'il ne s'ingère pas dans la vie économique. Cette neutralité se traduit par une neutralité financière et elle repose sur le **principe fondamental d'équilibre budgétaire**.

- La théorie libérale de l'impôt :

Chez les libéraux **la théorie fiscale repose sur le principe essentiel de la neutralité économique de l'impôt**, il ne doit pas troubler le fonctionnement naturel de l'économie car pour les libéraux le fonctionnement naturel de l'économie est le fonctionnement le plus efficace de l'économie. Le système fiscal ne doit pas être une atteinte à la croissance.

L'un des fondateurs de la théorie libérale est **ADAM SMITH**, auteur de *la richesse des nations* de 1776. Le meilleur impôt, selon l'auteur, est un **impôt économiquement neutre qui doit respecter des principes**. Il a défini **quatre règles** qu'il appelle règles de justice, de certitude, de commodité et d'économie :

- **La règle de justice** : ADAM SMITH met en avant le principe de l'égalité devant l'impôt qui repose sur un taux proportionnel de l'impôt.
- **La règle de certitude** : l'auteur met en avant l'idée d'une prévisibilité de l'impôt pour que les agents économiques puissent intégrer l'impôt à leur projet. La prévisibilité de l'impôt permet

une plus grande efficacité économique. Cette idée est au fondement du système fiscal moderne.

- **La règle de commodité** : l'idée est que l'impôt doit être adapté au contribuable et non pas au pur intérêt de l'Etat. Il s'agit de préserver les droits du contribuable pour ne pas le gêner dans son activité d'enrichissement. Cette règle n'est néanmoins pas respectée en pratique.
- **La règle d'économie** : il s'agit de s'intéresser au problème du coût de gestion de l'impôt. L'auteur préconise alors une bonne organisation de l'administration fiscale.

## **2. La conception interventionniste de l'impôt :**

L'Etat libéral est **un Etat limité, qui se contente de garantir l'ordre public** à travers les fonctions régaliennes. L'Etat interventionniste **a une politique sociale**. L'interventionnisme est né après la seconde guerre mondiale (développement des grandes démocraties libérales et sociales).

Néanmoins, le développement de l'Etat social est antérieur. On peut dater l'apparition de l'Etat interventionniste au début des années 1880. Exemple de l'Allemagne : le chancelier Bismarck va développer une politique sociale et l'idée est d'unir les différentes couches du peuple allemand pour créer la nation allemande. Cependant à cette époque il y a une disparité sociale, ce qui a engendré des conflits sociaux. **MARX** parlait d'ailleurs de la théorie des luttes des classes. Pour palier à ces conflits Bismarck va alors développer une politique sociale (assurance sociale, mécanismes de redistribution). L'Etat social est un Etat qui repose sur **des transferts de richesses des prélèvements supplémentaires**. L'Allemagne a eu un rôle pionnier en la matière et va être imitée par les pays voisins. L'on va ainsi aboutir à l'Etat social moderne d'après la seconde guerre mondiale.

**Richard Abel MUSGRAVE**, auteur de *The theory of public finance*, va **formuler une théorie des besoins publics** qui exprime les fonctions de l'Etat social. Dans cette théorie l'on distingue trois fonctions de l'Etat :

- **Une fonction de production de biens et de services non marchands** : cette idée correspond aux fonctions régaliennes (défense, police, justice) assurée par l'Etat. L'auteur va ajouter à ces fonctions régaliennes des fonctions telle que l'éducation qui peut être prise en charge par l'Etat, ou encore le transport. L'Etat peut intervenir en prenant directement en charge ce type de prestation, soit il finance ces dernières.
- **Une fonction de redistribution** : il s'agit d'organiser les transferts entre les agents économiques afin d'atteindre des objectifs de justice sociale.
- **Une fonction de régulation** : elle peut prendre la forme de production de norme, mais aussi une politique budgétaire et fiscale.

Chez les libéraux l'impôt était essentiellement un outil de financement de l'Etat. Dans la conception interventionniste **l'impôt conserve sa fonction de financement**, mais celle-ci va être complétée par le fait que **l'impôt devient l'instrument de la politique de l'Etat**. C'est **l'apparition des politiques fiscales**. Ces dernières peuvent être diverses :

- **L'impôt peut être un instrument de politique sociale** : l'impôt va être utilisé comme instrument de redistribution des richesses, c'est-à-dire un instrument d'égalisation des conditions. L'impôt sur le revenu est l'instrument privilégié de ce type de politique à travers la progressivité du taux d'imposition. En outre, les impôts sur le patrimoine ont aussi un

objectif social et ils peuvent prendre la forme de l'impôt sur les successions, de l'impôt sur la fortune.

- **L'impôt peut être un instrument de politique économique** : on distingue les politiques économiques structurelles et dans ce cas l'on utilise l'impôt pour modifier les grandes structures de l'économie (politiques de développement régional), pour développer certains types d'activités économiques (technologies de pointe). On peut aussi citer le développement du crédit impôt recherche. On distingue également les politiques économiques conjoncturelles et dans ce cas l'on va essayer d'agir sur la conjoncture économique (baisses d'impôts pour relancer la consommation, attirer les investissements étrangers par une baisse du taux d'impôt sur les sociétés, incitation des ménages à l'épargne).
- **L'impôt peut être un instrument de politique écologique** : on parle d'écotaxes, d'éco-fiscalité. Par exemple l'on surtaxe les activités polluantes.
- **L'impôt peut être un instrument de politique culturelle** : il s'agit du cas de la fiscalité du livre qui bénéficie d'une fiscalité avantageuse pour inciter la population à la lecture.
- **L'impôt peut être un instrument de santé publique** : cela explique la fiscalité lourde concernant le tabac et l'alcool.
- **Des politiques sont néanmoins peut explicables** : c'est le cas de l'industrie de la pornographie.

Ces politiques fiscales ont **de nombreux inconvénients** comme les niches fiscales par exemple et la complexification le système fiscal. Ces politiques posent **un problème du point de vue d l'égalité devant l'impôt** car la création des avantages fiscaux entraîne une rupture de l'égalité. Dans la théorie des libéraux il faut garantir une certaine homogénéité et égalité dans l'application de l'impôt. La **conception interventionniste, au contraire, abouti à multiplier les dérogations**. Il y a donc un conflit au sens de la fiscalité car l'objectif est une simplification de cette dernière mais en pratique ce n'est pas le cas.

## **II. Le concept d'impôt :**

### **A. La définition de l'impôt :**

#### **1. Impôts et prélèvements obligatoires:**

- **La notion de prélèvements obligatoires :**

Il s'agit des flux financiers qui interviennent dans l'économie au bénéfice de la puissance publique et qui ne correspondent pas à une logique de marché ou d'échange. Selon la conception libérale il y a une **équivalence entre prélèvements obligatoires et fiscalité**. Il faut distinguer les logiques d'échanges qui relèvent du marché et qui sont contractuelles (achat d'une baguette de pain). Dans ces relations l'on parle de prix. Au contraire, les prélèvements obligatoires sont unilatéraux et ne reposent pas sur l'échange. La puissance publique dispose donc de certaines prérogatives qui lui permettent de se financer unilatéralement sur la société.

Avec l'Etat social l'on observe **la multiplication des prélèvements obligatoires** et on distingue les prélèvements obligatoires fiscaux et les autres prélèvements obligatoires. Il s'agit de **la distinction**

**entre impôts et cotisations sociales.** Finalement, les prélèvements sociaux sont plus importants par leurs montants que les prélèvements purement fiscaux.

- **Le financement de l'Etat social :**

Le développement de l'Etat social suppose un accroissement des recettes financières, c'est-à-dire une augmentation des prélèvements obligatoires. Les différents Etats ont trouvés des solutions diverses, classées en deux catégories :

- **Le système beveridgien (BEVERIDGE)**: il s'agit du système à l'anglo-saxonne et dans ce dernier la politique sociale est financée par l'impôt c'est-à-dire que l'on ne crée pas de catégorie particulière de prélèvement obligatoire. Le système de politique sociale est complété par un système d'assurance privée. L'Etat finance un service public minimum.
- **Le système bismarckien (BISMARCK)**: dans ce système l'idée est de développer un système de financement paritaire et donc l'on met en place des assurances sociales financées par des cotisations appliquées par les employeurs et salariés. La France a adopté ce système (SECU). A côté des prélèvements fiscaux il existe donc des cotisations sociales. La notion de prélèvement obligatoire englobe ces deux types de prélèvements.

- **L'utilité de la notion de prélèvement obligatoire :**

Cette notion englobe tous les versements des agents économiques aux administrations publiques de chaque pays, à condition que ces versements ne soient pas volontaires ou liés à une contrepartie immédiate et individualisable. Le taux global de prélèvement obligatoires permet d'évaluer le poids de l'Etat dans le fonctionnement économique. C'est un indicateur de l'intervention de l'Etat dans l'économie.

Les **impôts et cotisations sociales ne relèvent pas du même régime juridique** au niveau législatif et contentieux.

## **2. Les définitions de l'impôt :**

Tout d'abord il existe une définition organique de l'impôt qui est la définition du droit positif français. Selon l'article 34 de la constitution le législateur est compétent pour les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts de toute nature. Dans ce texte l'on trouve **la notion d'imposition de toute nature qui correspond à la notion d'impôt** (prélèvements dont le régime est fixé par le législateur). Il n'y a donc pas de définition matérielle de l'impôt en France mais il est créé par le législateur qui en détermine le régime. **L'impôt se définit donc par son organe de création**. En outre, l'on a à faire à une définition négative car il se définit par opposition à d'autres prélèvements.

Il existe ensuite une définition matérielle de l'impôt en Allemagne, à l'article 3 du code de procédure fiscal allemand (Abgabenordnung) qui dispose **« les impôts sont des versements de sommes d'argent qui ne représentent pas la contrepartie d'une prestation particulière et sont exigées par les personnes morales de droit public en vue d'obtenir des recettes financières de la part de tous ceux qui remplissent les conditions posées par la loi pour être assujettis »**. La Cour constitutionnelle fédérale allemande a considérée que cette définition était valable au plan constitutionnel. Ainsi l'impôt est caractérisé par le paiement en argent, l'absence de contrepartie, le

fait que l'impôt permette de financer les personnes publiques et le fait que le régime de l'impôt est déterminé par la loi. Cette définition permet de **définir l'impôt comme reposant sur un régime juridique particulier**. La définition permet de différencier des régimes juridiques pour les différents types de prélèvements.

Il existe **une définition scientifique de l'impôt** qui est une définition en doctrine. Selon **MEHL** et **BELTRAME** « l'impôt est une prestation pécuniaire, requise des personnes physique ou morales de droit privé, voire de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques ou à des fins d'intervention de la puissance publique ». L'impôt est ainsi une prestation pécuniaire, payée par les personnes privées. Il y a une dimension unilatérale de l'impôt sans remboursement possible. D'autre part il y a une notion de financement de l'Etat.

En droit positif stricte **seule la première définition a des effets juridiques**.

### **3. Les différentes caractéristiques de l'impôt :**

La première caractéristique est **l'affectation à des personnes morales de droit public** (l'Etat et toutes les entités juridiques qui lui sont rattachées). Ainsi les personnes de droit privé de sont pas sensées percevoir des recettes d'impôts (entreprises). Aujourd'hui l'évolution du droit va dans le sens du principe. Par exemple les subventions aux entreprises sont étroitement encadrées par le droit de l'union. Il y a de **nombreuses exceptions à ce principe**, car il y a des organismes qui exercent des activités d'intérêt général et qui bénéficient de recettes fiscales, ou la SECU par exemple (en Allemagne les églises perçoivent des recettes d'impôt et elles ont un statut de personne morale de droit public).

La deuxième caractéristique est **la finalité collective de l'impôt**. Ainsi l'impôt est destiné à servir l'intérêt général. Pour certains l'impôt aurait une origine anthropologique qui aurait une fonction sacrificielle (chaque contribuable va sacrifier une partie de sa propriété au profit de l'ensemble social). **Est-ce que l'impôt sert toujours à financer l'intérêt général ?** On peut toujours **discuter du contenu de la notion d'intérêt général**. Globalement le contenu de l'intérêt général relève de la décision du législateur. Parmi **les conséquences de ce principe** on peut dire qu'il s'agit d'un versement sans contrepartie, de la non affectation des recettes fiscales (règle du droit budgétaire qui veut qu'avec l'ensemble des recettes des impôts l'on finance l'ensemble des dépenses).

La troisième caractéristique est **que l'impôt est un acte de puissance publique**, ce qui correspond au caractère unilatéral de l'impôt. En conséquence, l'on distingue l'impôt et le prix (élément du contrat de vente). L'impôt s'oppose au prix dans la mesure où il relève d'une relation unilatérale. **L'impôt correspond à un lien de sujétion**. L'ensemble du système fiscal repose sur un ensemble d'autres obligations (comptabilité des entreprises, déclaration des revenus, ..). **La contrepartie de cette relation unilatérale est le consentement à l'impôt** car on refuse l'idée d'un consentement individuel. En conséquence le droit fiscal repose sur un fondement législatif.

La quatrième caractéristique est que **l'impôt est un prélèvement sur la propriété**. On peut dire qu'il y a une équivalence entre l'impôt et la propriété car l'impôt n'existe que dans les systèmes juridiques qui reconnaissent la propriété. L'impôt est ainsi **une contrepartie du droit de propriété**, c'est pourquoi l'Etat libéral sacralise la propriété et est fiscal. Le prélèvement sur la propriété **s'opère sous**

**la forme pécuniaire, monétaire** qui se distingue du paiement en nature (la délivrance de bien ou prestations en nature ou la prestation de service telle que la dation en paiement par exemple qui permet d'acquitter le montant de l'imposition par la délivrance de biens). Il convient alors de **distinguer l'impôt et l'emprunt**. L'impôt est un prélèvement effectué à titre définitif, ce qui le distingue de l'emprunt. En réalité cette distinction n'est pas toujours très nette car par exemple si l'Etat ne peut plus honorer ses dettes, et bien l'emprunt se transpose en impôt. Les Etats ont pu, parfois, recourir à l'emprunt forcé qui est une forme mixte entre l'emprunt et l'impôt car on est obligé d'y souscrire (en 1883 l'on a créé un emprunt forcé qui touchait les grandes fortunes).

## **B. L'impôt et les prélèvements analogues :**

### **1. Les taxes parafiscales:**

« Les taxes par fiscales n'existent plus ». Les taxes parafiscales sont des prélèvements régis par un régime juridique particulier. Elles ont été créées par une ordonnance organique de 1959 et **supprimées par la loi organique relative à la loi de finance de 2001** (LOLF).

Selon l'article 4 de l'ordonnance de 1959 « les taxes parafiscales étaient perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privée autre que l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs ». Les taxes parafiscales étaient établies par décret en Conseil d'Etat, prises sur le rapport du ministre des finances. Il s'agissait donc de **prélèvements presque fiscaux** mais elles finançaient des activités relevant d'un intérêt économique et social et non pas général. **Les organismes affectataires étaient divers privés ou publics** (organismes professionnels souvent qui pouvaient avoir un statut associatif). L'originalité de ce prélèvement est qu'il était créé par décret, c'est-à-dire par l'autorité exécutive ce qui posait le problème du consentement à l'impôt. La conséquence de ce régime est qu'il **donnait lieu à la possibilité d'un contentieux** devant le juge administratif. On pouvait ainsi contester le décret créant une taxe parafiscale et le recours pouvait être porté devant le Conseil d'Etat ou bien il pouvait y avoir contestation de la taxe par le redevable et dans ce cas l'argument avancé pouvait être l'illégalité du décret.

Ainsi, en 2001 la **LOLF a supprimé les taxes parafiscales**. Néanmoins, elles n'ont pas véritablement disparu car elles se sont transformées en imposition de toute nature. La notion de taxe parafiscale a-t-elle encore un intérêt aujourd'hui ? Le régime de ces taxes a été supprimé car l'on considérait qu'il s'agissait d'une atteinte au principe de consentement à l'impôt car elles étaient créées par l'exécutif. Depuis la LOLF de 2001, le régime juridique des taxes parafiscales a été **aligné sur le régime juridique des impositions de toute nature**. Ces taxes n'ont pas disparues mais elles sont devenues des impositions de toute nature, c'est-à-dire qu'elles sont votées par le parlement. Cette taxe a **encore un intérêt aujourd'hui** car elle frappe certaines activités (économiques, pétrolières) et on a à faire à un prélèvement qui touche une catégorie limitée de redevables. D'autre part, il s'agit d'un prélèvement affecté à un organisme particulier chargé d'une mission d'intérêt économique ou social. Ainsi, en général l'organisme exerce une mission qui bénéficie aux redevables. Ainsi, **la taxe parafiscale échappe au critère de l'impôt** selon lequel il s'agit d'un paiement sans contre prestation. Exemple : en Allemagne l'on appelle les taxes parafiscales Sonderabgaben. Le juge constitutionnel allemand distingue le régime des taxes parafiscales et celui des impôts du fait de cette contreprestation. Le juge fiscal allemand exige ainsi que le prélèvement ne soit levé que sur les

bénéficiaires des contreprestations fournies par l'organisme affectataire. Ainsi le juge allemand exerce un contrôle plus précis du respect du principe d'égalité sur ce type de prélèvements. En droit de l'union européenne il y a un raisonnement analogue à celui du juge allemand (arrêt de CJCE de 1992 COMPAGNIE COMMERCIALE DE L'OUEST CONTRE RECEVEUR PRINCIPAL DES DOUANES DE LA PALLIS SPORT : l'existence d'une taxe d'effet équivalent à des droits de douane ne dépend pas seulement du régime de la taxe en cause, mais également de l'affectation de son produit).

## **2. Les redevances ou rémunérations pour services rendus :**

On peut se référer à la LOLF de 2001 en ce qui concerne le principe puisqu'elle prévoit un certain type de redevances à l'article 4 qui dispose « la rémunération de service rendu par l'Etat peut être établie et perçue sur la base de décrets en conseil d'Etat pris sur le rapport du ministre chargé des finances et du ministre intéressé ». Il s'agit de financer certaines activités administratives par un prélèvement sur les usagers. On constate ainsi un régime juridique particulier prévu pour ce type de prélèvement. Ce régime se distingue nettement du régime de l'impôt. En effet, l'impôt est créé par le législateur et l'ensemble de son régime doit être prévu par la loi d'après l'article 34 de la Constitution, tandis que la redevance pour service rendu va être créée par un acte réglementaire et donc par un acte de l'exécutif. Par conséquent, il va y avoir un contentieux beaucoup plus facile et important qu'en matière d'impôt. On peut éventuellement contester le décret ou invoquer l'exception d'illégalité.

L'autorité réglementaire ne peut créer n'importe quel prélèvement car il faut qu'il s'agisse effectivement d'une redevance. Ce droit de créer une redevance ne peut alors pas être un prétexte pour créer des impôts de toutes natures. Ainsi il y a une prestation pécuniaire de la part du redevable qui implique une contreprestation du service affectataire. Si ce n'est pas le cas il s'agit d'une imposition de toute nature et non pas d'une redevance et donc le pouvoir réglementaire est incompétent.

L'article 4 de la LOLF prévoit le régime d'un certain type de redevance, il s'agit des redevances perçues par l'Etat. Mais les redevances peuvent aussi être créées par d'autres organismes publics tels que les collectivités territoriales (dans ce cas les redevances sont créées par voie d'arrêtés). Elles peuvent aussi être créées par des établissements publics tels que les universités (elles créent des redevances complémentaires pour financer des services).

Concernant le régime juridique des redevances pour service rendu, et bien il s'agit d'un type de prélèvement particulier régit par le principe juridique d'équivalence. Selon ce dernier il s'agit d'une prestation pécuniaire à laquelle doit correspondre à une contreprestation de la part du service affectataire des recettes de la redevance. Globalement il doit y avoir une correspondance entre le montant de la redevance et la contreprestation. Cela dit, ce principe n'est pas très strict car le juge contrôle essentiellement les abus de la part de l'autorité qui crée la redevance (le montant de la redevance ne doit pas être équivalent de façon stricte au coût de la prestation). Par exemple, une redevance est illégale lorsque la rémunération n'est pas intégralement reversée au service prestataire. De la même manière les redevances personnalisées sont interdites ou disproportionnées au détriment du contribuable. La notion de redevance correspond donc à l'idée d'un prix et il s'agit d'un mode de financement d'activités administratives.

### **3. Les cotisations sociales :**

Les cotisations sociales **ne sont pas des impôts et donc ne relèvent pas du droit fiscal**. Il s'agit de prélèvements obligatoires destinés à financer les assurances sociales. Cela correspond au système Bismarckien du financement de l'Etat social. Les cotisations sociales sont des prélèvements qui ne relèvent pas de la catégorie des impositions de toutes natures de l'article 34 de la Constitution.

Le fondement juridique de ces dernières est également **l'article 34 de la Constitution**. Le législateur est ainsi compétent pour instituer ces cotisations au titre des principes fondamentaux de la sécurité sociale. Les cotisations sociales vont alors **relever du droit de la sécurité sociale** et non pas du droit fiscal. La compétence du législateur est moins importante qu'en matière de prélèvements fiscaux et ainsi il est compétent pour l'institution des cotisations, la définition des principes relatifs aux règles d'assiette et de recouvrement et la détermination des assujettis à l'obligation de cotiser. Pour le reste **c'est le pouvoir réglementaire qui est compétent**, notamment pour la fixation des taux de cotisation sociale.

### **4. La taxe administrative :**

Il s'agit **d'une notion essentiellement théorique et doctrinale** et le régime de la taxe administrative correspond au régime juridique des impositions de toute nature. Cette taxe est un prélèvement perçu à l'occasion de la fourniture d'un service qui implique donc une contrepartie, mais cette contrepartie n'est pas nécessairement effective. En conséquence il s'agit d'une rémunération pour service offert, c'est à dire que sont frappés les usagers potentiels. Exemple de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères : l'enlèvement des ordures ménagères relève de la compétence des communes. Celles-ci peuvent financer cet enlèvement selon trois modalités, à savoir le financer sur leur budget de fonctionnement, à l'aide de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, ou instituer une redevance d'enlèvement des ordures ménagères. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est prévue par le Code des Impôts et est une taxe facultative.

Cette distinction entre impôt et redevance pour service rendu est **une distinction de régime juridique**. Néanmoins la dénomination peut porter à confusion dans la mesure où certains impôts sont appelés redevance par le législateur, mais qui ne sont pas des redevances car il s'agit d'impôt créés par la loi (exemple de la redevance télé qui est créée par un texte législatif).

## Chapitre 2 : Les techniques d'imposition

### I. Les procédures fiscales :

#### A. La légitimité idéologique de l'impôt :

##### 1. Tribut et impôt :

Le tribut est le **prélèvement effectué par un conquérant sur des populations conquises** (exemple de César qui a fait la conquête de la Gaule et en échange de la paix il va demander de l'argent). Ce prélèvement se caractérise par sa dimension arbitraire, c'est-à-dire que ce prélèvement repose sur la contrainte. L'auteur romain **TITE LIVE** a rapporté les paroles de Brennus qui s'était exprimé « **Vae Victis** » qui signifie « malheur aux vaincus ». Le tribut **est l'une des origines de l'impôt**. En outre, au moyen âge l'on a retrouvé des pratiques analogues dans la fiscalité féodale.

Le **tribut se distingue de l'impôt** car il est relativement aléatoire, c'est-à-dire que pour prélever le tribut il suffit d'être victorieux et chaque année la somme d'argent peut varier. En revanche, l'impôt se caractérise par l'absence d'aléa mais par une homogénéité dans l'espace et le temps. Il y a homogénéité dans l'espace car égalité devant l'impôt. En matière fiscale l'on instaure l'égalité au travers des règles techniques, ce **que l'on appelle la procédure fiscale**. Il y a homogénéité dans le temps car l'on paye chaque année le même montant d'imposition si l'on reste dans la même situation. L'impôt est donc rationnel.

##### 2. Le fondement symbolique de l'impôt :

Pourquoi est-ce que l'on accepte de payer des impôts ? L'une des thèses avancées est **celle du consentement à l'impôt**. En réalité le consentement à l'impôt est un fondement symbolique du système fiscal et non pas le véritable fondement de légitimité. Ainsi le consentement à l'impôt donne un supplément de légitimité à l'impôt mais il ne fonde pas son acceptation.

#### B. La légitimité technique de l'impôt :

##### 1. La contrainte et l'habitude :

Aujourd'hui le paiement de l'impôt repose largement sur la contrainte et l'habitude.

L'ensemble du système fiscal **est assorti de sanctions** et donc le système fiscal **repose sur la contrainte**. Ainsi le consentement à l'impôt est véritablement symbolique. Il y a des sanctions à tous les niveaux de la procédure fiscale (l'absence de déclaration entraîne une majoration de 10% des impôts par exemple). En général il s'agit d'une sanction pécuniaire, mais elles peuvent se cumuler, ce qui rend le système de sanction en matière fiscale très dissuasif.

En outre, le paiement des impôts **repose sur l'habitude car il s'agit d'une habitude sociale**. Il s'agit du fondement coutumier de la légitimité de l'impôt (au XVI<sup>ème</sup> siècle **MACHIAVEL** notait que la population payait facilement des impôts au roi).

## **2. Rationalité de la technique de l'impôt :**

C'est **l'organisation technique de l'impôt** qui permet de garantir l'habitude et la contrainte car l'impôt est un domaine ou règne la technique juridique. Celle-ci correspond au **régime juridique de l'impôt** qui est défini à l'article 34 de la Constitution car il s'agit de l'assiette, la liquidation et le recouvrement. C'est cet ensemble de règles qui permettent une homogénéité spatiale et temporelle du système fiscal.

### **C. La fonction des procédures fiscales :**

#### **1. La notion de procédure fiscale:**

Il s'agit de l'ensemble des techniques qui permettent le fonctionnement courant du système fiscal. La procédure technique est ce que l'on appelle **la procédure fiscale**, il s'agit du centre du système des procédures fiscales. **La procédure d'imposition se résume par les trois étapes** de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement. Globalement, les impôts fonctionnent essentiellement sur cette procédure d'imposition.

**D'autres procédures complètent la procédure d'imposition** et vont permettre de garantir le fonctionnement du système fiscal. Il s'agit des procédures de contrôle, des procédures de redressement, ou encore des procédures répressives (la répression de la fraude fiscale) ou des procédures contentieuses (l'administration fiscale peut saisir la justice). En ce qui concerne le contentieux fiscal au sens strict, c'est le contribuable qui va saisir les tribunaux administratifs pour contester le montant de l'imposition.

#### **2. Assiette, liquidation et recouvrement :**

Il convient de s'intéresser à la procédure d'imposition car **il s'agit de la procédure centrale du système fiscal**. Cette procédure repose ainsi sur trois étapes qui sont l'assiette, la liquidation et le recouvrement :

- L'assiette de l'impôt est **la procédure qui permet d'identifier la base d'imposition et le contribuable**. Par exemple, cela correspond à la procédure de déclaration.
- La liquidation est **le calcul du montant de la dette fiscale**. Par exemple, l'on connaît le revenu et donc il ne reste plus qu'à calculer le montant dû à l'administration fiscale et à ce moment l'on reçoit un avis d'imposition.
- Le recouvrement **signifie le paiement de l'impôt**.

Cette procédure **s'applique à tous les impôts**.

## **II. L'assiette de l'impôt :**

### **A. Définition :**

## **1. Les deux significations de la notion d'assiette :**

La notion d'assiette **renvoie à une action qui est le fait « d'asseoir l'impôt »**. A l'origine, cette notion d'assiette **renvoie à une procédure administrative**. On définit l'assiette comme la procédure qui permet d'établir la base d'imposition. Dans ce sens il s'agit **de l'assiette procédure** qui renvoie à l'ensemble des opérations qui ont pour but de rechercher et d'évaluer la matière imposable.

La notion d'assiette recouvre un second sens car elle est souvent **utilisée comme synonyme de la base d'imposition elle-même**. Par exemple, l'impôt sur le revenu est assis sur le revenu et donc l'assiette de l'impôt sur le revenu est l'ensemble de ces derniers. Dans ce sens, l'assiette de l'impôt renvoie **d'une part à la base d'imposition** et d'autre part **aux contribuables assujettis**. Par exemple l'on s'interroge souvent sur la distinction entre **les impôts ayant une assiette large et les impôts ayant une assiette étroite** (par exemple l'impôt sur le revenu a une assiette étroite s'il y a beaucoup de contribuables exonérés et peu de revenus intégrés dans la base d'imposition. En revanche l'assiette de l'impôt est large s'il n'y a pas de contribuables exonérés et si tous les revenus sont intégrés dans la base d'imposition). **Exemple :** on distingue ainsi l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et la contribution sociale généralisée (CSG). Ces deux impôts sont des impôts sur le revenu, mais l'IRPP a une assiette beaucoup plus étroite que la CSG.

En conclusion, l'assiette peut être entendue comme étant **la procédure** qui consiste à **rechercher la base d'imposition et les contribuables**, soit il s'agit **des éléments** qui **constituent la base d'imposition et le contribuable**.

## **2. Explication de la notion :**

Cette notion est **typique du vocabulaire français**. **En France** on associe les mécanismes d'imposition à **des procédures administratives** car ce sont des administrateurs qui ont théorisé le droit fiscal en France. L'administration établie l'assiette de l'impôt, calcule la liquidation et effectue le recouvrement de l'impôt.

**En Allemagne**, c'est un système moins administratif et plus juridique, la théorie qui permet de le décrire est **une théorie empruntée au droit des obligations** et on parle de fait générateur de l'impôt. Les allemands ont donc théorisé le droit des obligations. Dans la description allemande on parle d'une situation imposable et c'est **le législateur qui va déterminer quelles sont les situations imposables**. La situation imposable entraîne l'application de la loi fiscale. Le législateur va **définir d'une part un objet d'imposition** (ce qu'on appelle en français matière imposable ou base d'imposition) et **le sujet imposé** (le contribuable assujettis). Une fois que la loi a défini ces éléments, il s'agit de savoir quels sont les modes d'évaluation de l'imposition. Cette situation fiscale **créé l'obligation fiscale**. Par la suite, le législateur **va prévoir un tarif d'imposition** (ensemble des opérations qui permettent de calculer le montant de la dette fiscale) qui va engendrer ce que l'on appelle **la dette fiscale**. A partir de là il ne reste plus qu'à prévoir les règles de paiement.

**Remarque :** chaque impôt a **sa propre procédure d'imposition** (assiette, liquidation, recouvrement). C'est le **législateur qui prévoit ces différentes règles**. Aujourd'hui les impôts **sont ainsi des impôts de quotité**, c'est-à-dire un impôt ou l'on prévoit la procédure d'imposition sans connaître les recettes. Il s'agit de la forme moderne de la procédure d'imposition.

## B. La recherche de la matière imposable :

### 1. Le principe :

Rappelons que l'assiette de l'impôt est une procédure qui comporte deux étapes, à savoir la **recherche de la matière imposable** (qui perçoit des revenus ?) et **son évaluation**.

La question est de savoir comment l'on va effectuer cette recherche de la matière imposable ? Qui va effectuer ce type d'opération ? En premier lieu, les opérations de recherche peuvent **relever de l'administration fiscale elle-même**. Exemple : c'est la règle qui fonctionne pour les taxes foncières car l'administration est informée des mutations immobilières. Cependant, cette méthode n'est pas généralisable. En conséquence, l'administration fiscale se décharge de la recherche de la matière imposable. La première solution est alors de **confier au contribuable lui-même cette recherche**, ce que l'on appelle le système de la déclaration du contribuable. Exemple : l'exemple le plus connu est l'IRPP qui nécessite une déclaration annuelle souscrite par les contribuables. La seconde solution est **la recherche de la matière imposable par un tiers**. Exemple : c'est le cas de la CSG car c'est l'employeur qui calcule le montant de cette dernière et qui le paye à l'organisme de recouvrement. Ce dernier système est également appelé prélèvement à la source et il limite considérablement la fraude fiscale (en Allemagne ce prélèvement à la source est également effectué pour l'impôt sur le revenu).

### 2. Les techniques de recherche : recensement et déclaration :

On parle de recensement lorsque **l'administration fiscale se déplace auprès du contribuable** pour rechercher la matière imposable. Aujourd'hui la notion de recensement est couramment utilisée lorsqu'il s'agit d'enquêtes démographiques, il est destiné à connaître la population. En matière fiscale le concept de recensement a un sens différent car il **correspond à la recherche de la matière imposable**. A l'origine, l'un des impôts essentiel était la capitation (impôt par tête) et celui-ci supposait d'opérer le dénombrement des populations. Ainsi le recensement était une opération fiscale à l'origine. Exemple du recensement : l'article L26 du livre des procédures fiscales est une disposition spécifique qui concerne les accises (impôts sur l'alcool).

Les impôts modernes sont **principalement des impôts déclaratifs** mais cela suppose une fiabilité de la déclaration. En conséquence cela implique des systèmes de contrôles. Ainsi, des procédures permettent à l'administration de se substituer au contribuable pour palier l'échec de la déclaration. En conclusion la procédure de recensement **apparaît archaïque** mais elle reste utilisée pour palier aux défauts du système de la déclaration.

La déclaration peut être **le fait du contribuable ou d'un tiers** (employeur ou banquier du contribuable). On distingue **différents types de déclarations**. Dans certains cas il s'agit d'une déclaration d'existence qui consiste à déclarer une activité et celle-ci va permettre à l'administration de mettre en place un contrôle de l'activité. On distingue les déclarations relatives à l'assiette de l'impôt qui renvoient à des situations où le contribuable doit déclarer la base d'imposition (IRPP). Il y a aussi les déclarations relatives à l'impôt et dans ce cas le contribuable doit déclarer la base d'imposition et effectuer le calcul de l'impôt (règle en ce qui concerne la fiscalité de l'entreprise qui va effectuer à la fois l'assiette et la liquidation). Il y a aussi les déclarations relatives à l'assiette

d'autrui et dans ce cas c'est un tiers qui va déclarer la base d'imposition. Ce tiers est appelé la partie versante (CSG par exemple).

## C. L'évaluation de la matière imposable (évaluation directe) :

### 1. L'évaluation directe par le contribuable :

On se trouve dans l'hypothèse où il existe une base d'imposition sans connaître le montant. Par l'évaluation directe l'on va **se fonder sur toutes les informations possibles** pour avoir une évaluation exacte. La première solution est de se fier au contribuable lui-même et donc l'on parle d'évaluation directe par le contribuable. Exemple de l'IRPP : on considère que le contribuable est le mieux placé pour connaître son propre revenu.

### 2. L'évaluation directe par l'administration fiscale :

Cette évaluation va être utilisée comme **technique alternative d'évaluation de la base d'imposition** lorsque la technique de la déclaration a échoué. Exemple de procédures d'imposition d'office : ces dernières sont prévues par le livre de procédure fiscale. Il s'agit d'une situation où le contribuable n'a pas effectué sa déclaration ou n'a pas répondu à des demandes d'éclaircissement. Dans ce cas l'administration évalue elle-même le montant du revenu du contribuable. La principale technique d'imposition d'office est la taxation d'office qui peut concerner l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu ou les taxes sur le chiffre d'affaire.

L'administration fiscale va se fonder sur toutes les informations qu'elle va pouvoir recueillir pour évaluer la base d'imposition. L'élément essentiel en la matière est le contrôle fiscal. Dans ce cas l'administration fiscale doit **aboutir à une évaluation exacte de la base d'imposition** et l'objectif n'est pas de sanctionner le contribuable qui le sera déjà par le biais des majorations.

Il faut **distinguer ces procédures d'imposition unilatérale des procédures de redressement**. On parle d'imposition unilatérale en cas de défaut de déclaration et l'on parlera de redressement lorsqu'il s'agit de corriger la déclaration du contribuable (procédure de rectification contradictoire).

## D. L'évaluation de la matière imposable (évaluation indirecte) :

L'évaluation indirecte regroupe un ensemble de techniques qui visent **à une évaluation approximative de la base d'imposition**. On parle d'évaluation automatique ou d'évaluation par référence. Souvent l'on va se fonder sur des signes ou indices pour obtenir cette vision approximative. On a recours à ces techniques pour des raisons de commodité, de simplicité et d'efficacité.

### 1. L'évaluation indiciaire :

On va évaluer la base d'imposition à **partir de signes extérieurs ou indices**. Il est nécessaire que les indices soient facilement dénombrables et difficiles à dissimuler. Exemple de la contribution sur les portes et fenêtres : cet impôt fut supprimé dans la première moitié du XX<sup>ème</sup> siècle. La base d'imposition était calculée en fonction du nombre de portes et fenêtres des propriétés d'habitation du contribuable. Il s'agissait implicitement de connaître le train de vie du contribuable. La fiscalité indiciaire date de la révolution française et **l'idée est de limiter les opérations de contrôle fiscal** car

sous la révolution l'on considérait que ces opérations étaient une menace pour la liberté des contribuables.

Aujourd'hui des dispositions du code général des impôts **relèvent encore de cette technique** d'évaluation des impôts telle que l'imposition d'après les signes extérieurs de richesse et l'on impose le contribuable en fonction de son train de vie. Il s'agit d'une technique d'évaluation de la base d'imposition dans le cadre de l'IRPP. C'est une procédure de redressement matière fiscale, c'est-à-dire qui permet de corriger la déclaration du contribuable. En réalité il y a une **disproportion entre le revenu déclaré par el contribuable et son train de vie**. Dans ce cas l'on va analyser le train de vie du contribuable en faisant le recensement des éléments qui caractérisent ce train de vie et sur cette base l'on va évaluer le revenu approximatif du contribuable. La méthode indiciaire est **donc alternative à la déclaration du revenu**.

## **2. L'évaluation forfaitaire :**

Le forfait est une **notion empruntée au droit des contrats** et il s'agit d'une convention par laquelle il est stipulé un prix fixé par avance d'une manière invariable. On recourt souvent au forfait dans la pratique contractuelle.

En matière fiscale l'on peut ainsi **retenir un certain nombre d'éléments de la base d'imposition** pour calculer la base d'imposition. En général le système de forfait va être prévu par le législateur et on parle de rapport forfaitaire, c'est-à-dire la relation entre les éléments de la base d'imposition et l'évaluation de cette dernière. Exemple du forfait collectif agricole : ce mécanisme est utilisé en ce qui concerne l'évaluation du revenu des contribuables dans le cadre des revenus agricoles. Ces derniers sont soumis à un régime particulier. Pour les grosses entreprises agricoles l'on a recours à une évaluation directe et pour les petites entreprises l'on a recours au forfait collectif agricole. Dans ce second cas l'on a recours à une procédure de détermination du forfait agricole au niveau de chaque département. Cette procédure consiste à déterminer ce que rapporte chaque type d'exploitation. Cette procédure associe des représentants de l'administration fiscale et des agriculteurs.

## **3. La valeur locative :**

La valeur locative est le revenu de la location d'un bien mais sachant que cette location peut être effective ou potentielle (montant de loyer que l'on toucherait si on louait le bien). Il s'agit donc d'un mode d'évaluation indirect de la base d'imposition et c'est **un système mixte d'assiette de l'impôt**. Aujourd'hui cette technique est utilisée vis-à-vis des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et en matière de taxe d'habitation.

**Comment calculer la valeur locative d'un bien ?** C'est un système mixte et dans certains cas l'on peut se référer aux loyers réellement perçu sur un bien. Dans d'autres cas, on va avoir une évaluation par comparaison à des biens analogues. Parfois cela aboutit à une valeur approximative qui est la valeur locative cadastrale qui est une évaluation administrative.

## E. La nature de la base d'imposition (I) :

### 1. Origine des distinctions:

**JEAN DOMAT**, dans son œuvre *les quatre livres du droit public* 1696 va **traiter les différents aspects du droit public sous la monarchie française** (le droit pénal et le droit fiscal). S'agissant du droit fiscal, l'auteur décrit le système fiscal de son époque, c'est-à-dire les différents impôts. Il va alors classer ces différents impôts en fonction de la nature de la base d'imposition. En particulier, il **distingue parmi les tailles, les tailles réelles et les tailles personnelles**. On trouve donc déjà la distinction entre impôt réel et impôt personnel.

Il parle **d'imposition personnelle** car c'est une imposition par foyer fiscal et qui repose sur le revenu ou le capital. L'auteur distingue une autre catégorie de contribution, à savoir **les tailles réelles**. Celles-ci touchent les revenus fonciers et l'idée est d'estimer ce que rapportent les terrains pour imposer chaque contribuable en fonction de sa propriété. En conséquence la taille est **l'ancêtre de l'impôt sur le revenu**. C'est une imposition d'origine médiévale. C'était l'un des impôts central dans le système fiscal d'ancien régime. La question qui se posait à l'époque était de savoir comment apprécier le revenu. Il s'agissait **d'un impôt de répartition**. Les modalités d'évaluation du revenu variaient d'une province à l'autre. Ainsi, dans certaines provinces l'on évaluait les revenus en fonction de la fortune du contribuable (tailles personnelles) et d'en d'autres l'on se fondait sur les revenus fonciers et l'on taxait les propriétaires (tailles réelles). Déjà à cette époque l'on observe donc **une classification des impôts en fonction de la base d'imposition**.

Enfin, l'auteur **distinguait la fiscalité indirecte** qu'il définit comme étant « **les impositions sur les denrées et les marchandises telles que les aides, entrées et d'autres noms : elles ont toutes cela de commun, qu'elles se prennent sur les choses qui sont sujettes et dans les lieux ou elles se trouvent au temps ou ce droit doit être payé** ». Dès cette époque émergeait la fiscalité d'Etat et l'on opérait déjà une distinction entre la fiscalité directe (impôts personnels et impôts réels) et indirecte.

### 2. Impôt réel / impôt personnel:

Cette distinction est fondamentale. **L'impôt réel** (terme qui vient du latin « *res* » qui signifie « la chose ») est un impôt dont la base d'imposition est une chose. Aujourd'hui la plupart des impôts sont réels. Cette chose constitue une infinité de possibilités (l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la TVA dont la base d'imposition est le chiffre d'affaire).

**L'impôt personnel** est un impôt qui pèse sur la personne, dont la base d'imposition est la personne elle-même. Traditionnellement, l'on taxait la personne au travers de la capitation qui était une imposition par tête. Dans le système fiscal ancien, il s'agissait d'une façon commode d'imposer les contribuables car l'on connaissait difficilement leur revenu. Cela correspond à la notion de recensement. Cet impôt est injuste car il ne tenait pas compte du revenu de chaque contribuable. Sous l'ancien régime l'on a **essayé de combiner la capitation et la justice sociale**. On avait ainsi réparti la population en classe en fonction du rang social et le montant de la capitation était proportionnel au rang social du contribuable.

Par exemple, la taxation du revenu (impôt réel) rend plus facile la mise en place d'un système respectant une justice fiscale. Ainsi **l'on a progressivement abandonné les impôts strictement**

**personnels**. Néanmoins, l'on a coutume de dire que **l'IRPP est un impôt réel personnalisé** (c'est un impôt réel qui touche le revenu du contribuable qui est une chose évaluée en valeur monétaire et un impôt personnel car dans le calcul de l'impôt l'on tient compte de la situation personnelle du contribuable). **L'élément fondamental de la personnalisation de cet impôt est le quotient familial** car l'on va tenir compte de la composition de la famille.

### **3. Impôt direct / impôt indirect :**

Cette distinction est très utilisée par les gens qui travaillent sur le système fiscal, c'est-à-dire qu'elle est utilisée par les juristes et économistes. C'est **la base d'imposition qui permet de distinguer ces impôts**. Il y a ainsi trois grands types de bases d'impositions car **on peut imposer le revenu, le capital et la dépense**.

Sont ainsi considérés comme **impôts directs, les impôts sur le revenu et le capital** et **comme impôts indirects les impôts sur la dépense**. On considère ainsi généralement que la fiscalité indirecte est injuste car moins on est riche, plus on dépense une part importante de son revenu. On distingue ainsi **le revenu consommé et le revenu épargné**. En conclusion, les pauvres sont plus fortement assujettis aux impôts sur la consommation que les riches. Aujourd'hui la plupart des recettes fiscales de l'Etat proviennent des impôts indirects. En **conséquence les impôts indirects sont socialement injustes mais fiscalement efficaces**.

Pour un juriste un **impôt indirect est un impôt qui se caractérise par une certaine procédure d'imposition**. On distingue ainsi deux entités, à savoir **le redevable de l'impôt et le contribuable effectif**. Pour la TVA le redevable de l'impôt est ainsi le commerçant qui va s'en acquitter auprès de l'administration fiscale en fonction de son chiffre d'affaire. Mais le commerçant peut intégrer le montant de cet impôt dans le prix de la prestation qu'il propose. En revanche, pour **l'impôt direct le redevable et le contribuable son une seule et même personne**.

### **4. Impôt spécifique / impôt ad valorem :**

Les impôts *ad valorem* sont **des impôts sur la valeur**, il s'agit **d'impôts dont la base d'imposition est calculée en valeur monétaire**. La plupart des impôts modernes sont *ad valorem* (exemple de l'IRPP ou de l'impôt sur les sociétés car la base d'imposition est le bénéfice de la société calculé en argent).

On parle d'impôts spécifiques lorsque **la base d'imposition est évaluée en unité non monétaire**. Il s'agit **d'unités de mesures, de poids, de volume ou de quantité**. Les impôts spécifiques sont nombreux mais ils rapportent peu d'argent. **Exemples :** les impôts les plus représentatifs en la matière sont les accises car ils ciblent certains types de produits. Ce sont des impôts indirects et le type de produit fréquemment touché par les accises est l'alcool. La base d'imposition est ainsi calculée en hectolitres pour la bière par exemple. **Ce sont des impôts archaïques** mais cette modalité de taxation peut être intéressante comme c'est le cas des écotaxes. Ce sont **des impôts lourds à gérer** car si l'on veut taxer une activité il faut **prévoir un impôt pour chaque type de production**. Du coup pour une activité donnée il faut gérer plusieurs impôts différents.

## **5. Impôt analytique / impôt synthétique :**

On parle d'impôt analytique pour un impôt qui prend comme base d'imposition un type particulier de choses (type particulier de revenus, de patrimoine ou de transaction). **Leur base d'imposition est précisément définie** (exemple de la contribution des portes et fenêtres car la base d'imposition est le nombre des portes et fenêtres des résidences du contribuable). Cette base d'imposition a été créée pour faciliter les relations entre le contribuable et l'administration fiscale. Aujourd'hui les accises sont encore des impôts analytiques.

En revanche, l'on parle d'impôt synthétique lorsqu'on englobe un ensemble vaste d'éléments dans la base d'imposition (par exemple pour l'IRPP, le revenu du contribuable est le revenu global annuel, c'est-à-dire l'ensemble des revenus cumulés sur une année). Les **impôts synthétiques posent des difficultés** car la notion de revenu n'est pas très claire, en pratique le revenu consiste en un enrichissement.

Finalement la fiscalité moderne a **tendance à être synthétique et ad valorem**. Les impôts spécifiques et analytiques relèvent plutôt d'une fiscalité archaïque.

## **F. La nature de la base d'imposition (II) :**

### **1. Impôt unique / impôts multiples :**

L'impôt unique est un rêve de fiscaliste qui correspond à un certain objectif car la meilleure fiscalité devrait être la plus simple possible. Historiquement, on rencontre beaucoup de projets destinés à simplifier la fiscalité et donc à mettre en place des systèmes qui s'apparentent à l'impôt unique. Cette idée de l'impôt unique a commencé à se développer au XVII<sup>ème</sup> siècle. Ainsi, VAUBAN fut l'un des premiers théoriciens de la fiscalité et il a écrit un projet de réforme de la fiscalité intitulé La dîme royale en 1707. **Il dénonce alors la pluralité, la multiplicité des impôts** de l'époque. Il préconise alors la suppression des impôts existants et le remplacement de ceux-ci par un grand impôt qui serait un impôt sur le revenu qu'il appelle la dîme royale.

En outre, **les physiocrates condamnent également le système fiscal de leur époque**, et en particulier la multiplicité des impôts et les impôts indirects car ce sont des impôts qui s'apparentent à des droits de douanes et ils considèrent qu'il s'agit d'un obstacle à la liberté du commerce et de l'industrie. Ils considèrent que **l'agriculture est la source essentielle de la richesse économique** et donc ils en arrivent à l'idée d'une fiscalité unifiée autour d'impôts fonciers (impôts sur le revenu de la terre). L'un des physiocrates va alors proposer un impôt territorial, c'est-à-dire un impôt unique qui frappe exclusivement les revenus fonciers. Les physiocrates ont eu une influence sur la fiscalité française car c'est dans leurs théories que les révolutionnaires ont puisé pour mettre en place la fiscalité révolutionnaire (aujourd'hui il reste les impôts locaux).

Enfin, **la théorie de la Flat Tax a été appliquée en Europe centrale** après la chute du mur de Berlin. Dans cette théorie l'on abandonne l'idée de l'impôt unique mais l'on distingue trois bases d'impositions essentielles à savoir le revenu des personnes physiques, le bénéfice des sociétés et le chiffre d'affaire de l'entreprise. L'idée est **de frapper d'un taux unique l'ensemble de ces bases d'imposition**.

L'imposition multiple est une **caractéristique de notre fiscalité moderne**. **Pourquoi y a-t-il une telle multiplicité de l'impôt ?** Le système fiscal français est ancien et celui-ci se traduit par une **sédimentation des prélèvements**, c'est-à-dire que l'on crée sans cesse de nouveaux prélèvements sans supprimer les anciens. La seconde explication de cette multiplicité est **la fonction politique de l'impôt** (politique fiscale) comme c'est le cas pour la fiscalité écologique.

## **2. Classification économique des impôts :**

Il s'agit de donner **une présentation générale du système fiscal en opérant une typologie de la base d'imposition**. On peut partir de l'idée que l'impôt est lié à la propriété privée et ainsi, selon la conception allemande de l'impôt, la propriété oblige, c'est-à-dire que **l'impôt est une obligation qui résulte du droit de propriété**. En d'autres termes **l'impôt est une contrepartie du droit de propriété**. Sur cette base l'on peut théoriser les différents impôts au regard de la propriété. L'impôt pèse naturellement sur la propriété et donc **il peut porter sur différents éléments de la propriété** :

- **L'acquisition de la propriété (impôt sur le revenu)** : on distingue l'acquisition économique de la propriété, l'acquisition non économique (donation ou successions).
- **L'utilisation de la propriété (impôt sur la consommation)** : il s'agit de la fiscalité indirecte qui sera mise en œuvre et on distingue les impôts synthétiques, la taxes sur le chiffre d'affaire ou les impôts analytiques par exemple.
- **La propriété en tant que telle (impôt sur le capital)** : l'imposition frappe la possession ou la détention de la propriété. On englobera ainsi dans la catégorie l'imposition de la fortune et les impositions foncières.

L'idée de cette classification est de rapporter l'impôt à la propriété et de montrer comment les différentes bases d'impositions sont relatives à cette propriété.

## **3. Classifications fiscales et choix d'un système fiscal :**

La classification fiscale est la classification des impôts et sa fonction est d'être pratique, il y a une utilité de ces classifications. On peut **distinguer les impôts en fonction de leur nature** et on s'aperçoit que l'on peut distinguer une fiscalité ancienne (repose sur des impôts analytiques et spécifiques) et moderne (repose sur des impôts synthétiques et *ad valorem*). On peut **s'interroger sur la fonction sociale du système fiscal** et la fiscalité indirecte est considérée comme moins juste au plan social.

Les classifications fiscales **jouent donc un rôle important dans le choix du système fiscal**.

## **4. Imposition du revenu et théorie du revenu :**

La base d'imposition ne va pas de soi car **pour chaque imposition le législateur est amené à construire une théorie de la base d'imposition**. **Qu'est ce que le revenu ?** La notion de revenu est complexe et **on distingue deux conceptions du revenu**, à savoir la conception civiliste et économique :

- **La conception civiliste du revenu** : elle résulte des articles 547 et suivants du Code Civil. Dans cette conception le revenu est une ressource récurrente, qui revient de façon périodique. De la sorte l'on distingue les revenus du travail, du capital, de la propriété. A l'origine la nation

de revenu utilisée par l'administration fiscale était celle-ci. Derrière cette conception civiliste du revenu l'on retrouve une théorie économique qui correspondait à l'idée qu'il fallait taxer les revenus de la propriété sans porter atteinte au droit de la propriété elle-même. On distinguait ainsi le capital et les revenus du capital et il ne fallait pas taxer au-delà des revenus du capital. Cette théorie fut exprimée par l'économiste **RICARDO**. L'idée est d'empêcher la taxation du capital. Cette conception est restrictive du revenu mais au fur et à mesure l'administration s'est trouvée limitée par cette notion de revenu et on l'a donc fait évoluer.

- **La conception économique du revenu** : est interprété comme revenu toute forme d'enrichissement. On aboutit ainsi à une conception extensible du revenu, ce qui permet d'accroître la base d'imposition.

### **III. La liquidation et le recouvrement :**

#### **A. Les notions :**

##### **1. La liquidation et le recouvrement :**

La liquidation est l'opération qui a pour objet de déterminer le montant de la dette fiscale par application à la base d'imposition d'un tarif. La liquidation **implique un ensemble d'opérations algébriques** pratiquées sur la base d'imposition. En général l'on va pratiquer des opérations sur le montant de la base d'imposition (déduction ou abattement) puis l'on va appliquer un taux et on peut pratiquer des opérations sur le montant de la dette fiscale. L'ensemble de ces opérations est le **tarif de l'impôt**. A la fin de la procédure de liquidation l'on **obtient le montant de la dette fiscale**.

La notion de recouvrement vient du verbe « recouvrer ». On dit que l'administration effectue le recouvrement des impôts, c'est-à-dire qu'elle **perçoit le montant des impôts**. Le recouvrement correspond au paiement de l'impôt (le recouvrement est la procédure de paiement de l'impôt vue du côté de l'administration fiscale). Au départ la procédure d'imposition est interprétée comme une procédure administrative et donc l'on considère que c'est l'administration qui prend en charge le recouvrement. Cela **correspond en partie à la fiscalité archaïque**.

On a une **représentation chronologique de la procédure d'imposition** (il y a d'abord l'assiette, puis la liquidation, puis le recouvrement). Néanmoins en pratique cette chronologie est approximative car souvent l'administration fiscale encaisse le montant de l'imposition avant de connaître le montant exact de la dette fiscale. L'opération de recouvrement peut précéder la liquidation.

##### **2. L'administration de l'impôt :**

Il convient d'insister sur la distinction entre **administration de l'impôt et affectation des recettes fiscales**. L'administration de l'impôt est le fait de gérer la procédure d'imposition, c'est-à-dire d'effectuer l'assiette, la liquidation et le recouvrement. Cette administration n'est **pas nécessairement l'administration affectataire des recettes fiscales**. En France c'est l'administration financière d'Etat qui administre les impôts. En revanche, les administrations affectataires des recettes fiscales sont diverses car il peut s'agir des collectivités territoriales et aussi de l'administration financière. Les impôts locaux sont administrés par l'Etat mais les recettes affectées aux collectivités.

En Allemagne les administrations chargées de gérer l'impôt sont les administrations financières régionales (article 108 de la loi fondamentale). Cependant, les recettes de ces impôts vont être partagées entre la fédération et les Länder.

**La question est de savoir quelle est l'administration en charge de gérer l'impôt ?** Pour ce qui est de la **fiscalité moderne**, et bien l'administration en charge de gérer l'impôt est une administration d'Etat (administration de l'impôt en régie). Il **existe néanmoins des dérogations** à ce principe car on peut concéder la gestion et dans ce cas on parle de concession de recouvrement (en France la CSG est administrée par l'URSAFF qui est un réseau d'organismes parapublics qui ont pour objet la collecte des cotisations sociales).

### **3. Les conséquences juridiques des opérations de liquidation et de recouvrement :**

**Quelles sont les conséquences juridiques des opérations de liquidation ?** La liquidation est le calcul du montant de la dette fiscale. Cette opération permet de connaître le montant de la dette fiscale et on dit que l'opération de liquidation **rend la dette fiscale liquide et exigible**. Lorsque le montant est liquide, et bien il peut circuler. En conséquence, la dette fiscale peut devenir exigible, c'est-à-dire que l'administration peut exiger le paiement de la dette. Finalement **la dette fiscale préexiste à l'opération de liquidation**. **Ainsi, quelle est l'origine de la dette fiscale ?** La source juridique de la dette fiscale est la loi, mais elle ne crée pas en soi une obligation. Une seconde source résulte de l'application de la loi, à savoir le fait générateur de l'impôt qui est la source de toutes les obligations fiscales (ainsi pour l'IRPP la base d'imposition est le revenu et donc la source de la dette fiscale est le fait de percevoir des revenus). La législation applicable est celle en vigueur au moment du fait générateur de l'impôt.

**Quelles sont les conséquences juridiques des opérations de recouvrement ?** Et bien il s'agit de **l'extinction de la dette fiscale**. Les opérations de recouvrement permettent de clore les relations juridiques entre le contribuable et l'administration fiscale.

## **B. Le tarif de l'impôt :**

### **1. Notion :**

Le tarif de l'impôt désigne le **système de calcul du montant de l'imposition** et donc celui-ci s'obtient par application du tarif à la base d'imposition. Le tarif désigne des opérations algébriques et une équation dont l'inconnu est le montant de la dette fiscale. Il ne faut **pas confondre le tarif de l'impôt et le taux de l'impôt** car le taux n'est qu'un élément du tarif (parfois c'est le seul élément).

**Comment s'opère l'opération de liquidation ?** Il faut partir de la base d'imposition qui est évaluée en argent (impôt *ad valorem*) car les premières opérations sont effectuées sur celle-ci (opérations de soustraction comme l'abattement ou la déduction). On dit qu'on part de la base d'imposition brute pour arriver à la base d'imposition nette. Par la suite l'on va appliquer à la base d'imposition nette un taux ou plusieurs taux. Ainsi l'on obtient le montant de la dette fiscale. Enfin, l'on va appliquer d'autres opérations au montant de la dette fiscale et on passe à un montant de dette fiscale nette (opération de soustraction en générale). Ces trois opérations **constituent le tarif de l'impôt**. Exemple de l'IRPP : le contribuable peut déduire des sommes du revenu global à savoir les cotisations sociales,

les frais inhérents à la fonction ou l'emploi non couverts par des allocations spéciales (les frais professionnels sont évalués forfaitairement ou réellement lorsqu'ils dépassent 10% du salaire).

Concernant **l'application du taux**, l'article 193 du Code général des impôts dispose « **le revenu imposable est, pour l'IRPP, divisé en parts d'après la situation et les charges de famille du contribuable** ». Concernant le système des parts, il s'agit du quotient familial ou quotient conjugal. L'IRPP est calculé par foyer fiscal, c'est-à-dire que l'on va cumuler les différents revenus des différents membres du foyer fiscal. Pour le calcul de l'imposition on divise le revenu global imposable par les parts. Le Code prévoit alors un taux d'imposition progressif en matière d'IRPP.

En ce qui concerne **l'opération appliquée à la dette fiscale brute** (déduction par exemple) on peut citer par exemple l'article 199 quater F du Code qui prévoit les réductions d'impôts accordés aux enfants effectuant des études supérieures. Cette réduction est de 183 euros pour un étudiant. En outre l'article 200 est relatif aux réductions d'impôt suite aux dons à des associations reconnues d'utilité publique (66% de réduction).

## **2. L'impôt de répartition et l'impôt de quotité :**

Concernant **l'impôt de répartition** il s'agit d'expliquer comment s'est mis en place le système fiscal moderne. A l'origine, lorsque l'on mettait en place un impôt, on commençait par déterminer un montant de recette fiscale attendu. Ce montant de recette fiscale attendue **était le contingent**. Celui-ci devait ensuite être réparti entre chaque province du royaume. Au niveau des différentes provinces était effectuée une répartition entre les paroisses. Selon les régions, la répartition était effectuée par les intendants ou les Etats provinciaux. Enfin, au niveau des paroisses on répartissait le montant de la dette fiscale entre les foyers. L'inconvénient est qu'il était **difficile de répartir équitablement le montant de l'impôt**. Ce système se solde donc par un **aléa au détriment de l'égalité devant l'impôt des contribuables**. La répartition correspond ici à la notion d'assiette de l'impôt.

Aujourd'hui, la fiscalité moderne **repose sur l'impôt de quotité**, c'est-à-dire qu'au lieu de fixer un montant de recette attendu, on fixe des règles d'assiette et liquidation de l'impôt. En conséquence il y a une égalité car l'on applique les mêmes règles sur l'ensemble du territoire. La notion de tarif est donc déterminante en matière d'impôt de quotité. Il s'agit de la procédure fiscale qui permet de **garantir l'égalité devant l'impôt**. VAUBAN, dans son œuvre *La dîme royale* de 1707, constate les injustices auxquelles aboutissent les inégalités devant l'impôt. En conséquence il préconise un impôt unique universel sur le revenu qui est la dîme (prélèvement d'1/10 des revenus des sujets). L'inconvénient de l'impôt de quotité est qu'on **n'est jamais certain du montant des recettes fiscales**.

Les différents impôts ne réagissent pas de la même façon à la conjoncture économique. Par exemple, l'impôt sur les sociétés a des recettes fluctuantes en situation de crise car les entreprises font peu de bénéfices.

## **C. Le taux de l'impôt :**

**Le taux et le tarif ne doivent pas être confondus** car rappelons que le taux est un élément essentiel du tarif (IRPP). Néanmoins, dans certains impôts le tarif se réduit à un taux.

## **1. Taux spécifique et taux *ad valorem* :**

On parle de **taux spécifique** lorsque le taux de l'imposition est fixé en unité monétaire par unité non monétaire d'évaluation de la matière imposable. Cela renvoie aux **impôts spécifiques évalués en unités non monétaires** (unité de quantité, de volume, de surface ou de poids par exemple).

Exemple : les accises sont des impositions indirectes qui frappent l'alcool et souvent il y a un taux par hectolitre. En outre, il existe des impôts sur les navires en fonction du tonnage. Ces mécanismes de taux correspondent à des impositions plutôt archaïques car chaque produit doit être frappé d'un impôt particulier. Ce système de taux peut être appliqué en matière de fiscalité écologique (impôt qui taxe le volume de gaz polluant émis par une entreprise). Exemple : l'article 402 bis du code général des impôts prévoit une imposition appelée droit de consommation avec un tarif par hectolitre de 45 euros applicable aux vins doux (dans ce cas le tarif se réduit au taux). L'article 520A concerne quant à lui l'impôt sur les bières.

Le **taux *ad valorem*** concerne les impôts *ad valorem* (sur la valeur) c'est-à-dire les impôts dont la base d'imposition est calculée en unité monétaire. Il s'agit des impôts modernes par excellence. Exemple de l'IRPP : la base d'imposition est le revenu des personnes physiques qui est évaluée en argent. Exemple de la TVA : la base d'imposition est le chiffre d'affaire, c'est-à-dire le montant des ventes qui est calculé en argent. La base d'imposition est établie en unité monétaire et donc **le montant de la dette fiscale aussi**. Le **taux *ad valorem*** est établi en pourcentage.

## **2. Taux proportionnel et taux progressif :**

Le **taux est proportionnel** lorsque le taux reste fixe ou constant quelque soit la taille de la base d'imposition. On parle de **taux progressif** lorsque le taux croît au fur et à mesure que croît la base d'imposition. Il permet de mettre en place un système de redistribution des richesses dans la société et donc au cours du XX<sup>ème</sup> siècle l'on a souvent jugé que ce taux était la formule pour **garantir la justice sociale** (beaucoup ont défendu un IRPP progressif).

On peut également imaginer **un taux régressif** c'est-à-dire un taux d'imposition qui baisserait au fur et à mesure qu'augmenterait la base d'imposition (selon certains économistes le taux réel est d'ailleurs régressif). Enfin il existe également **le taux dégressif** qui est un taux globalement proportionnel, mais réduit au début de la ligne de progression de la base d'imposition. Ce taux consiste à alléger la charge fiscale pour les plus bas revenus.

## **3. Aménagement de la progressivité :**

Même lorsqu'on a un impôt progressif, **la progressivité n'est jamais intégrale ou absolue** (sinon le taux ne cesserait d'augmenter au fur et à mesure qu'augmente la base d'imposition). Une telle progressivité aboutirait à 100% de taux d'imposition et à un impôt spoliatoire. En pratique il y a toujours un point dans la ligne de progression de la base d'imposition où la progressivité s'arrête (on arrive à un taux maximum et la progressivité cesse, et donc l'on aboutit à un taux proportionnel). En réalité **le taux supérieur est un taux qui devient proportionnel** (aménagement de la progressivité). Les taux progressifs **combinent progressivité et proportionnalité**. Il existe même des systèmes où il y a des combinaisons de dégressivité, progressivité et proportionnalité.

**Comment mettre en œuvre le mécanisme du taux progressif ?** On connaît deux systèmes de mise en œuvre du taux progressif :

- **La progressivité globale** : dans ce système le taux progressif frappe l'ensemble de la base d'imposition. Il y a peu d'exemple de ce système dans la législation fiscale. Exemple : l'article 520-A du CGI prévoit un impôt sur la bière dont le taux est de 2,75% par degré alcoométrique. Il y a donc un taux progressif en fonction de degré alcoométrique. Dans ce système on dit que la base d'imposition est classée par masse.
- **La progressivité par tranche** : dans ce système l'on va découper la base d'imposition en tranches. Un taux d'imposition progressif s'applique à chaque tranche d'imposition. Par conséquent, au niveau de chaque tranche l'on aboutit **au calcul d'un produit** par application du taux à chaque tranche. Pour calculer le montant de la dette fiscale du contribuable, l'on effectue l'addition des différents produits obtenus. La dernière tranche sera frappée par un taux qui devient proportionnel.

En pratique c'est le **système de la progressivité par tranche qui est appliqué dans les impôts progressifs** (et surtout sur l'IRPP). Exemple de la progressivité par tranche : article 197 du CGI. Dans le système français le revenu est divisé en parts et donc l'on divise le revenu global du foyer fiscal au nombre de parts et le taux s'applique à chaque part.

#### **4. Taux marginal, moyen, légal et réel :**

Le **taux marginal** d'imposition est le taux applicable à la dernière tranche de la base d'imposition. C'est donc le taux qui frappe tout revenu supplémentaire. Les contribuables ont intérêt à connaître le taux marginal qui frappe leur revenu. Car cela leur permet de savoir comment ils doivent gérer leur effort de travail supplémentaire. Le **taux moyen** est la moyenne des différents taux appliqués. Le **taux légal** est le taux prévu par la loi (taux proportionnel ou taux progressif). Le **taux réel**, par opposition au taux légal, est le produit d'un calcul. On le calcul au travers de la division du montant de la dette fiscale par la base d'imposition. Le taux réel est exprimé en % en ce qui concerne les impôts *ad valorem* et on prend en compte la base d'imposition brute (on ne tient pas compte des déductions ou abattements). Le taux n'est donc qu'une partie du tarif et donc le taux légal ne s'applique qu'à une partie de la base d'imposition. Le taux réel **exprime la réalité du point économique de l'impôt**. En général le taux réel d'imposition est inférieur au taux légal car le taux légal se trouve appliqué à une base d'imposition réduite.

#### **D. La charge de l'opération de liquidation :**

L'opération de liquidation consiste à calculer le montant de la dette fiscale et donc se pose la **question de savoir qui effectue ce calcul ?** Il existe **trois modalités de calcul** du montant de la dette fiscale à savoir le calcul par l'administration fiscale, le calcul par le contribuable et le calcul par un tiers.

##### **1. Liquidation par l'administration fiscale :**

A l'origine **les opérations de liquidation sont prises en charge par l'administration fiscale** (c'est le cas dans la fiscalité personnelle). Exemple de l'IRPP : tout commence avec la déclaration du contribuable du revenu global du foyer fiscal qu'il va transmettre à l'administration qui va ensuite lui

envoyer un avis d'imposition. L'administration va donc calculer le montant de la dette fiscale, sur la base de la déclaration du contribuable. On met en œuvre ce mécanisme car **l'administration ne fait pas confiance à la capacité mathématique du contribuable**. Exemple : dans les impôts locaux il n'y a même pas de déclaration de la part du contribuable, l'administration se contente de se référer aux informations détenues par la cadastre.

## **2. Liquidation par le contribuable :**

Cette liquidation est **fréquente en ce qui concerne la fiscalité de l'entreprise** (les taxes sur le chiffre d'affaire et plus particulièrement la TVA ou encore l'impôt sur les bénéfices des sociétés). Les obligations de l'entreprise portent sur la déclaration de la base d'imposition et sur le calcul du montant de l'imposition. Cela correspond **au système du paiement spontané**, c'est à dire que l'entreprise doit régler le montant d'imposition à échéance régulière. On considère que l'entreprise dispose **des compétences suffisantes pour réaliser les opérations de liquidation** (elle doit tenir une comptabilité) et on suppose qu'elle connaît ses obligations fiscales.

## **3. Liquidation par un tiers :**

Ce tiers est appelé le tiers payeur et cette hypothèse **correspond au prélèvement à la source** (exemple de la CSG qui est acquitté par la source du revenu du contribuable). Il peut s'agir de l'employeur du contribuable ou la banque. C'est donc un tiers qui va évaluer la base d'imposition, calculer le montant et le payer. C'est ce que l'on appelle **le prélèvement à la source** (en Allemagne l'IRPP est prélevé à la source). Ce système est pratique car il permet d'accélérer les recettes fiscales.

On peut remarquer historiquement, une tendance de l'administration fiscale de se décharger de toutes les opérations fiscales sur des contribuables ou sur les tiers des opérations d'assiette et de liquidation. Cela permet de faire des économies vis-à-vis du coût de la gestion de la fiscalité.

## **E. Les techniques de recouvrement (I) :**

Recouvrement provient du terme « recouvrer » qui signifie **l'encaissement du montant de l'imposition**.

### **1. Le recouvrement pécuniaire et le recouvrement en nature :**

L'impôt se caractérise par un **paiement pécuniaire c'est à dire qu'il se paie en argent**. C'est une caractéristique de la fiscalité moderne mais ce n'a pas toujours été le cas. On distingue ainsi **l'impôt en nature** qui correspond à des pratiques archaïques et le paiement de l'impôt pouvait se faire sous deux formes :

- **La délivrance de bien** : La délivrance d'un bien correspond à la fiscalité foncière archaïque et ainsi l'on demandait aux paysans de donner une partie de leur récolte à titre d'impôt (exemple de la dîme qui était un impôt ecclésiastique). Ce type d'imposition posait des difficultés car il fallait stocker les récoltes.
- **Une prestation de service** : il s'agit d'une forme d'impôt appelée la corvée et le contribuable s'acquittait de l'impôt par les prestations diverses (exemple de l'entretien des chemins vicinaux qui était une corvée supprimée en 1903). Sous l'ancien régime cette forme d'imposition était courante (corvée d'hébergement des troupes).

Aujourd'hui **l'impôt est devenu une prestation pécuniaire par principe** et cela s'explique par une évolution économique à savoir la monétarisation de l'économie. Exemple : article 1680 du CGI dans lequel il est prévu que les impôts et taxes sont payables en argent.

Néanmoins il y a **un maintien résiduel du paiement en nature** de manière exceptionnelle, tel qu'en témoigne l'article 1716 bis du CGI qui prévoit la dation en paiement (système où l'impôt se paye au travers de la délivrance de biens qui se substitue au paiement pécuniaire). Cette forme exceptionnelle de paiement est prévue en matière d'impôt sur les successions. Des conditions sont prévues car la somme doit être supérieure à 10 000 euros et le contribuable doit bénéficier d'un agrément de l'administration fiscale. **A quelle situation s'applique ce mécanisme ?** C'est une dérogation au principe du paiement pécuniaire qui **s'explique par des raisons de politique fiscale** pour préserver la richesse du patrimoine national.

## **2. Les organes du recouvrement :**

On distingue trois systèmes de recouvrement en fonction des organes, à savoir le recouvrement en régie, l'affermage de l'impôt et le système de la collecte.

On parle **de recouvrement en régie** lorsqu'il est effectué par l'administration fiscale elle-même. Aujourd'hui il constitue la règle mais ça n'a pas toujours été le cas. Il caractérise ainsi l'Etat moderne car ce dernier est fortement bureaucratisé. En France, le recouvrement en régie date de la révolution.

Avant celle-ci l'on avait recours **à l'affermage de l'impôt** c'est-à-dire que l'on confiait le recouvrement de l'impôt à des concessionnaires privés appelé les fermiers généraux sous la révolution. Les financiers privés avançaient à l'administration royale le montant des recettes fiscales attendues et ils bénéficiaient d'un privilège leur permettant de récupérer ces sommes sur les contribuables. A la fin de la monarchie, plus de la moitié des recettes fiscales étaient recouvrées au travers de ce système. L'affermage concernait les impôts indirects et au XVIII<sup>ème</sup> siècle **il était très critiqué**, notamment par **MONTESQUIEU** et les philosophes des lumières. Aujourd'hui **ce système d'affermage n'a pas totalement disparu** et conserve un caractère résiduel car par exemple l'URSSAF qui est un organisme parapublic est chargée des recettes de la CSG.

Le **système de la collecte** a complètement disparu aujourd'hui. On parle de collecte lorsque le recouvrement de l'impôt est confié à des représentants des contribuables. Ce système existait sous l'ancien régime et il faut s'intéresser au système de la répartition car au niveau des paroisses il y avait des **collecteurs qui étaient désignés par les contribuables** chargés d'effectuer le recouvrement des impôts auprès des contribuables de la paroisse. **Pourquoi confier la collecte de l'impôt ?** Et bien à cette époque l'administration connaissait peu le revenu des contribuables. Ce système ne fonctionnait cependant pas bien car l'on confiait des fonctions administratives à un membre de la paroisse et donc il y avait des résistances collectives à l'impôt (révoltes fiscales). Aujourd'hui chaque contribuable est en relation directe avec le fisc, il y a une **individualisation de la relation fiscale**.

## F. Les techniques de recouvrement (II) :

### 1. Les droits au comptant et les droits constatés :

On parle de **la technique des droits constatés** en matière de recouvrement lorsqu'il y a un décalage dans la succession des opérations d'assiette, de liquidation et de recouvrement. Exemple de l'IRPP : il y a un décalage car il y a la première étape de la déclaration.

On parle de **la technique du droit comptant** lorsqu'il y a simultanéité des opérations. Exemple des droits de douane : c'est une forme d'impôt payé au franchissement d'une frontière et donc ils peuvent être acquittés au moment même du franchissement de la frontière et donc l'on opère les trois opérations simultanément.

Cette distinction entre les deux mécanismes peut **expliquer certains aspects du fonctionnement du système fiscal**. Par exemple, il peut y avoir une distinction entre l'administration chargée de l'assiette et de la liquidation et l'administration chargée du recouvrement. Traditionnellement, en France, l'on distinguait l'administration fiscale et le trésor public (l'administration fiscale effectuait l'assiette et la liquidation et le trésor public le recouvrement). Cette distinction correspondait à la distinction entre ordonnateur et comptable. Cette distinction correspondait à un certain nombre de recouvrement qui s'apparente au mécanisme des droits constatés. **Aujourd'hui, cette distinction a perdu de son importance** car l'on a fusionné les impôts et le trésor public placé sous le contrôle de la DGFIP. En revanche on **distingue toujours la DGFIP de la direction générale des douanes et droit indirects**. Il y a donc deux administrations en matière fiscale. Originellement cette distinction s'explique par les techniques utilisées en matière fiscale concernant ces différents impôts.

### 2. Le paiement ordonné ou spontané par un tiers :

Il s'agit de trois modalités différentes de recouvrement et celles-ci peuvent différer d'un impôt à l'autre. **Le paiement ordonné correspond au mécanisme de l'avis d'imposition** (système utilisé couramment en matière de fiscalité personnelle comme l'IRPP ou les taxes foncières). Le paiement de l'impôt est donc subordonné à la réception de l'avis d'imposition. **Le paiement spontané correspond au principe appliqué en matière de fiscalité d'entreprise**. L'entreprise est sensée payer automatiquement le montant d'imposition qu'elle doit. L'obligation de payer est donc indépendante d'un avis d'imposition mais liée à la réalisation d'un chiffre d'affaire ou bénéfice. Ce système correspond à l'idée que l'entreprise dispose des compétences suffisantes pour connaître et exécuter ses obligations. Enfin, **le paiement par un tiers correspond au prélèvement à la source** (CSG directement prélevée par l'employeur sur le salaire). Ce tiers est appelé « la partie versante » en langage fiscal.

### 3. La dette quérable et la dette portable :

On dit que **la dette est quérable** lorsqu'il appartient à l'administration fiscale de mettre en œuvre tous les moyens pour aboutir au recouvrement de l'impôt. Ce système correspond à la technique des tournées de recouvrement qui est un système fiscal archaïque où l'administration se déplace auprès des contribuables. Ce système correspond à une administration fiscale peu bureaucratisee et itinérante (ce système a existé en France jusqu'au début du XX<sup>ème</sup> siècle).

Aujourd'hui on dit que **la dette est portable** et qu'il appartient au contribuable de tout mettre en œuvre pour aboutir au paiement de l'impôt. On reçoit ainsi un avis d'imposition et c'est au contribuable de faire la démarche pour le payer. L'on a abouti à ce système car l'administration financière est présente sur tout le territoire, les gens disposent de moyens de transports et donc l'on peut attendre d'eux qu'ils se déplacent. Néanmoins, dans les procédures de redressement forcé l'on peut aboutir à des saisies (dette quérable). Exemple : l'article 1680 du CGI pose un ensemble de règles en matière de recouvrement en prévoyant le caractère pécuniaire du recouvrement qui se fait à la caisse du comptable chargé du recouvrement (le contribuable se déplace auprès du comptable et doit payer en espèce mais pas au delà de 3000 euros).

#### **IV. Les prérogatives de l'administration financière :**

La procédure d'imposition (assiette, liquidation, recouvrement) est **assortie d'un ensemble d'autres procédures** dans lesquelles l'administration fiscale va mettre en œuvre des prérogatives particulières.

#### **A. Les techniques de contrôle : le principe :**

##### **1. Le contrôle des déclarations :**

Le système fiscal contemporain **repose sur le contrôle fiscal**. En vérité le contrôle du contribuable n'est pas nécessaire pour tous les impôts (CSG car c'est l'employeur qui la paie et donc c'est lui qui sera contrôlé). **Comment s'explique donc le contrôle en matière fiscale?** Et bien il s'explique par **la multiplication des impôts déclaratifs** c'est-à-dire les impôts dont le contribuable doit déclarer la base d'imposition. Ces impôts déclaratifs correspondent à une facilité de gestion de l'impôt et avec la multiplication des impôts au XX<sup>ème</sup> siècle, l'administration fiscale a développé ce type d'impôts déclaratifs. Tous **les impôts modernes reposent donc sur la technique de la déclaration** (IRPP, TVA). Le développement des impôts déclaratifs **implique corrélativement le développement du contrôle fiscal**.

##### **2. L'exemple de l'impôt sur le revenu :**

**Comment l'on va contrôler la déclaration du contribuable ?** Et bien, l'on contrôle la déclaration du contribuable par **des systèmes de recoupement des informations**. En particulier, le mécanisme majeur de contrôle est le recoupement des déclarations. Exemple : le salarié doit déclarer ses revenus, mais on dispose également des déclarations de l'employeur qui doit aussi déclarer les charges salariales. Dans ce système **tous les contribuables ne sont pas égaux devant la déclaration**. Certains ont du mal à dissimuler des revenus tels que les salariés, fonctionnaires ou retraités alors que les professions indépendantes sont très libres à vis-à-vis du fisc. On distingue en réalité **deux types de déclaration** car pour la première catégorie on parle de « déclaration-dénonciation » et pour la seconde catégorie on parle de « déclaration-confession ».

Le développement du contrôle fiscal est **fondamentalement institué à partir de la comptabilité de l'entreprise**. C'est pour cela que le contrôle est lié au développement de la comptabilité de l'entreprise qui s'est systématisée au XIX<sup>ème</sup> siècle et développée au XX<sup>ème</sup>, d'où le développement de la vérification de comptabilité.

## B. Les techniques de contrôle : les méthodes :

On parle de **contrôle interne** lorsque le contrôle à lieu au sein de l'administration fiscale. On parle de **contrôle externe** lorsque l'administration fiscale se déplace auprès du contribuable. Cette distinction se retrouve dans tous les droits car par exemple en Allemagne l'on trouve la notion d' Aussenprüfung (contrôle interne).

### 1. Le contrôle interne : dossier fiscal du contribuable, demandes d'éclaircissements ou de justifications et droit de communication :

Le contrôle interne s'effectue au sein de l'administration fiscale par recoupement des déclarations des contribuables et entreprises, ou par recoupement des déclarations et d'autres informations ou pièces justificatives. On parle de contrôle interne comme **un contrôle formel, sur pièce**. On dit qu'il repose sur **des travaux de bureaux ou l'examen critique des déclarations** (l'administration dispose de fichiers informatiques ou fiches de recoupement). Enfin, l'administration fiscale **contient un dossier fiscal concernant chaque contribuable** et c'est à partir de ce dernier que l'on va envisager d'éventuelles fraudes de la part du contribuable. Le contrôle interne se traduit par **un ensemble de dispositions dans le livre des procédures fiscales :**

- Article L10 du LPF : il pose le principe général du contrôle interne. Dans le cadre du contrôle interne on distingue **les procédures de demande d'éclaircissement et de justification** de la part de l'administration demandées au contribuable prévue à l'article L10 du LPF.
- Article L16 du LPF : il concerne l'impôt sur le revenu et dans ce cadre l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements et des justifications au sujet de sa situation et de ses charges de famille.

Enfin, l'administration fiscale dispose **d'un droit de communication**. C'est une procédure qui permet **d'obtenir des informations de tiers** (exemple de l'article L83 du LPF qui s'applique aux collectivités publiques et qui prévoit la communication par les institutions à l'administration fiscale les documents de service qu'ils détiennent). Ce droit de communication s'applique de manière vaste telle que les banques. Cette phase de contrôle interne est **déterminante dans des procédures de redressement** car l'attitude du contribuable va déterminer les mécanismes ensuite utilisés.

### 2. Le contrôle externe : vérification de comptabilité, ESFP, droit de visite :

Il s'agit des **procédures de contrôle ou l'administration se déplace auprès du contribuable**. Il y a diverses procédures de ce type, notamment en matière de droits indirects. La procédure la plus **couramment utilisée est la vérification de comptabilité**. Cette procédure s'applique aux entreprises et l'on va **examiner la comptabilité de l'entreprise** afin de contrôler la conformité des déclarations aux informations ressortant de la comptabilité de celle-ci. La vérification de comptabilité est prévue aux articles L13 et suivants du LPF. Cette procédure correspond à **l'obligation pour le contribuable de tenir une comptabilité**. **L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle** (ESFP) est également une procédure de contrôle externe. Cette procédure est prévue à l'article L12 du LPF et cet ESFP **s'applique en matière d'impôt sur le revenu** alors que la vérification de comptabilité concerne toute forme d'impôts. Le contrôle **porte ainsi sur la déclaration du revenu** (les agents des impôts vont examiner le train de vie des contribuables).

Ces procédures sont **entourées de garanties au bénéfice du contribuable**, telle que la disposition prévu par l'article L10 du LPF qui impose l'information du contribuable de ses droits (l'administration fiscale a élaboré la Charte des droits et obligation du contribuable vérifié). La disposition la plus importante sont les articles L47 et suivant du LPF qui prévoit l'information préalable du contribuable (le contribuable peut se faire assister pendant la vérification d'un avocat fiscaliste ou expert comptable). Les **vices de procédures sont susceptibles d'entacher de nullité** la procédure de vérification. Par exemple, il faut un délai raisonnable entre la réception de l'avis de vérification et la vérification.

Enfin, **le droit de visite** est également une procédure de contrôle externe mais on parle davantage de perquisition fiscale (article L16-B du LPF). Cette procédure a été importée dans le droit fiscal dans les années 1980 et elle a été jugée conforme à la constitution en vertu du principe de nécessité de l'impôt. Cette procédure est inspirée de la perquisition en matière judiciaire. Dans ce cas l'administration fiscale se rend chez le contribuable et toute les exigences de procédures disparaissent (le contribuable n'est pas prévenu à l'avance et n'a pas le bénéfice du contradictoire). Dans le cadre de cette procédure l'administration fiscale **doit d'abord saisir l'autorité judiciaire** et celle-ci va autoriser les agents de l'administration fiscale à rechercher la preuve d'agissements frauduleux en effectuant des visites en tout lieu. Cette procédure est prévue pour des cas particuliers de fraudes prévues par la disposition (cas de fraudes graves). Cette procédure est aussi **soumise à des conditions procédurales** car par exemple l'autorité judiciaire doit émettre une ordonnance. Souvent, cette procédure est utilisée à titre de dissuasion.

### **C. Les procédures de redressement et de recouvrement :**

#### **1. Notion de redressement :**

A l'origine le redressement est **une notion comptable, il s'agit de la rectification de compte**. Auparavant l'on parlait de redressement contradictoire et aujourd'hui de rectification contradictoire. Il s'agit de la situation où l'administration dispose d'une déclaration et elle va réviser le montant de la base d'imposition. Ainsi, en principe la procédure de redressement est contradictoire.

Il faut **distinguer cette procédure de celle des procédures d'imposition d'office** car dans ce cas il n'y a pas de déclaration et l'administration va évaluer directement la base d'imposition. Parfois, la notion de redressement sera également appliquée pour les procédures d'imposition d'office du fait du flou de la terminologie.

#### **2. Les types de redressement : rectification contradictoire, évaluation forfaitaire minimale d'après certains éléments du train de vie et la répression des abus de droits :**

**La rectification contradictoire** est la procédure la plus couramment utilisée en matière de redressement des et elle ne donne pas lieu à contentieux. Cette procédure est prévue par les articles L54B et suivants du LPF. Cette procédure est souvent utilisée pour les impôts déclaratifs et c'est une procédure à caractère contradictoire. La rectification contradictoire est une procédure informelle et **l'on reçoit une proposition de rectification** conformément à l'article L57 du LPF (notification de redressement avant). Si l'on considère que l'administration a raison, l'on va simplement acquitter un montant supplémentaire d'impôt. L'article **L55 du LPF prévoit les cas d'application de cette**

**procédure**, à savoir lorsque l'administration constate une insuffisance ou inexactitude ou omission ou dissimulation dans les éléments de base au calcul des impôts. L'article L54B dispose que « la notification de la proposition de rectification doit mentionner sous peine de nullité que le contribuable peut se faire assister d'un conseil pour discuter celle-ci ou y répondre ». Cette disposition s'applique aussi aux autres procédures de rectification contradictoire. Enfin, l'article L59 du LPF précise que le contribuable peut demander à l'administration fiscale la soumission du litige à l'avis de commissions (commission nationale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaire). Cet avis peut être favorable ou défavorable mais l'administration fiscale n'est pas tenue par cet avis. Ces différentes dispositions **mettent en avant le caractère contradictoire de la procédure**. Enfin l'article L56 du LPF prévoit les cas de non applicabilité de cette procédure, à savoir en matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales (car pas de déclaration du contribuable en matière d'impôts locaux et donc pas de procédure de rectification), en matière de contributions indirectes (car il y a des procédures d'évaluation administratives de la base d'imposition), en matière de taxation ou évaluation d'office (car ce sont des procédures administratives d'assiette). Cependant la procédure de rectification contradictoire reste applicable en matière d'impôt locaux vis-à-vis de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

**L'évaluation forfaitaire minimale** d'après certains éléments du train de vie est prévue à l'article L63 du LPF qui renvoie à l'article 168 du CGI (cité en matière de procédures d'assiette). Cette procédure renvoie à l'évaluation indiciaire ou forfaitaire de la base d'imposition. Cette procédure fait suite à une procédure de contrôle qui est l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du contribuable (ESFP). Il s'agit du cas où l'administration fiscale confronte la déclaration de revenu du contribuable et son train de vie et s'il y a distorsion le contribuable va faire l'objet d'un redressement c'est-à-dire que **l'on va évaluer son revenu en fonction de son train de vie et non pas de sa déclaration** (un barème est prévu à l'article 168 du CGI). Cette procédure est la encore contradictoire et le contribuable peut se faire assister du conseil de son choix. L'article 63 du LPF prévoit que la procédure s'applique « lorsque les agents des impôts constatent une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et les revenus qu'il déclare ». Les agents des impôts peuvent alors **modifier la base d'imposition**.

**La procédure de répression des abus de droit** est prévue à l'article L64 du LPF. L'objectif de cette procédure est la requalification d'actes juridiques. Exemple : la donation déguisée en vente peut être requalifiée par l'administration fiscale, ce qui va lui permettre d'encaisser les droits de donation élundés. Cette procédure est très confuse, notamment en matière de création de sociétés et d'optimisation fiscale. Le second alinéa de la disposition prévoit **la possibilité de saisine du comité de l'abus de droit fiscal** qui peut être saisi par demande du contribuable ou à l'initiative de l'administration fiscale. C'est cette possibilité qui permet de caractériser la procédure de répression de l'abus de droit comme une procédure contradictoire. L'article L64B prévoit une procédure de rescrit fiscal c'est-à-dire une procédure de consultation de l'administration fiscale par le contribuable. Dans ce cas il y a trois cas de figure :

- L'administration répond que l'opération est constitutive d'un abus de droit.
- L'administration considère qu'il n'y a pas d'abus de droit et dans ce cas le contribuable est couvert car l'administration ne pourra plus mettre en œuvre cette procédure de redressement contradictoire.

- En cas de silence de l'administration, et bien à l'expiration d'un délai de 6 mois il vaut approbation.

### **3. Procédure d'imposition unilatérale : taxation d'office et évaluation d'office :**

Ces procédures se distinguent de la rectification contradictoire car elles ne **sont pas contradictoires car la protection du contribuable est plus faible**. Les procédures d'imposition d'office sont prévues aux articles L65 et suivants de LPF. La procédure la plus couramment utilisée par l'administration est **celle de la taxation d'office**. Ces procédures sont applicables en cas de défaut ou retard dans le dépôt des déclarations, ce qui les distingue des rectifications contradictoires (car l'administration dispose d'une déclaration). En revanche, ici l'administration ne dispose pas d'une déclaration et donc elle va évaluer la base d'imposition à la place du contribuable. L'article L66 du LPF prévoit le champ d'application de la procédure de taxation d'office qui s'applique en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et taxe sur le chiffre d'affaire. L'article L67 prévoit une atténuation de la rigueur de cette procédure puisqu'elle prévoit une mise en demeure du contribuable qui peut régulariser sa situation dans les 30 jours. L'article L69 prévoit l'application de cette procédure en cas de défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justification. **La procédure d'évaluation d'office** est prévue aux articles L73 et L74 du LPF et elle est analogie à la procédure de taxation d'office. Elle ne concerne que des cas très particuliers en matière d'imposition de revenu (contribuables soumis aux régimes des bénéficiaires industriels et commerciaux ou agricoles).

### **4. Les procédures de recouvrement : mise en demeure, saisie, avis tiers détenteur :**

Il s'agit d'évoquer **les procédures de recouvrement forcé**. Globalement, le recouvrement s'effectue au travers du paiement effectué par le contribuable. Pour certains impôts l'administration fiscale adresse un avis d'imposition au contribuable (fiscalité personnelle) mais en matière de fiscalité d'entreprise le système repose sur le paiement spontané et donc les procédures de recouvrement forcé vont être mise en œuvre à **partir du moment où l'entreprise oublie ses obligations**.

D'une façon générale, cette procédure **commence par une mise en demeure du contribuable** sous forme d'un avis de mise en recouvrement, d'une notification ou avis de mise en demeure. A ce moment, le contribuable dispose d'un délai pour régulariser sa situation. Mais s'il ne le fait pas, l'administration dispose d'un ensemble de moyens d'action (appelé le recouvrement forcé). L'administration fiscale n'a pas à saisir le juge dans ce cas, elle peut directement mettre en œuvre les procédures de recouvrement. L'administration fiscale peut utiliser les voies du droit civil en matière d'exécution, elle peut procéder à une saisie ou à un avis de tiers détenteur :

- **Les voies du droit civil** : les poursuites en matière fiscale peuvent être effectuées dans les formes prévues par le code de procédure civile pour le recouvrement des créances.
- **La saisie** : elle est prévue par l'article L260 du LPF et elle peut être pratiquée un jour franc après la mise en demeure.
- **L'avis à tiers détenteur** : il est prévu à l'article L262 du LPF qui concerne les débiteurs du redevable (banquier ou employeur du contribuable par exemple). Ces gens qui doivent de l'argent au contribuable sont appelés tiers détenteurs. L'article oblige les tiers détenteurs qui reçoivent un avis de l'administration fiscale de lui répondre c'est-à-dire de verser les fonds dont ils disposent directement à l'administration. L'administration est un créancier privilégié.

## **5. La prescription du redressement ou du recouvrement :**

Les administrations disposent d'un délai pour effectuer le recouvrement des créances ou le redressement du contribuable. A l'expiration de ce délai elles ne peuvent plus recouvrer leurs créances ou effectuer le redressement du contribuable. **La prescription du recouvrement** est prévue à l'article L274 du LPF qui prévoit un délai de 4 ans à compter du jour de la mise en recouvrement. Ce délai est interrompu par tout acte de recouvrement. **La prescription du redressement** permet de sécuriser la situation du redevable. Néanmoins, il n'y a pas de règle générale et la prescription varie en fonction des impôts et du comportement des contribuables. Dans le vocabulaire de l'administration fiscale on parle du « délai de reprise » ou du « délai de répétition ». Ce dernier est prévu à l'article L86 du LPF et c'est un délai de principe qui s'applique lorsqu'aucun autre délai n'est prévu par les textes (6 ans après l'expiration du fait générateur de l'impôt). Les délais prévus par les autres textes sont généralement plus courts (en matière d'impôt sur le revenu le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la 3<sup>ème</sup> année à condition que la situation du contribuable est régulière).

## **D. Le système des sanctions :**

Le principe général est **qu'il n'y a pas d'obligation sans sanction**. On peut interpréter le système fiscal comme reposant sur des obligations (obligation fiscale). Celle-ci est multiple car avant d'être obligé de payer des impôts, l'on est obligé de déclarer la base d'imposition ou de répondre à des demandes de justification ou d'éclaircissement. Certaines obligations sont plus complexes, telle que l'obligation de tenir une comptabilité. La violation des obligations du contribuable **fait l'objet d'un réseau de sanctions**. Dans le système fiscal l'on trouve deux types de sanctions :

- Les sanctions pénales : système de sanction qui relève du droit pénal (droit pénal fiscal). Ça peut alors aller de la contravention au délit en matière fiscale.
- Les sanctions fiscales : sanctions pouvant être prononcées directement par l'administration fiscale.

## **1. Dispositif répressif :**

Il y a des **délits spécifiquement prévus en matière fiscale**. Le contentieux répressif en la matière relève du tribunal correctionnel. Ce dispositif répond aux exigences de la procédure pénale et donc l'administration fiscale doit saisir le parquet qui va mettre en œuvre la procédure répressive. Les peines seront prononcées par le pouvoir judiciaire. **Les incriminations sont un ensemble de délits qui sont prévus dans le code général des impôts**. Le délit le plus connu est la fraude fiscale (article 1741 du CGI) qui est le fait de s'être frauduleusement soustrait (ou de l'avoir tenté) à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts. La punition de la fraude fiscale peut aller d'une amende de 500 000 euros à un emprisonnement de 5 ans. Dans certains cas la sanction peut être portée à un million d'euros d'amende et 7 ans d'emprisonnement. En outre, cette disposition n'est pas applicable en cas de dissimulation lorsqu'elle n'excède pas le 1/10 de la somme imposable ou 153 euros. Certains délits sont rattachés au délit de fraude fiscale (passation d'écritures fictives dans la comptabilité d'une entreprise).

## **2. Sanctions fiscales :**

Ce sont des **pénalités qui vont accompagner les opérations de redressement**. Ce sont donc des pénalités qui vont sanctionner le non respect par le contribuable de ses obligations. Ces pénalités sont pécuniaires (majoration de la dette fiscale en général et ces majorations sont cumulables entre elles). Ce qui distingue la répression fiscale et la répression pénale est que ces sanctions peuvent être directement mises en œuvre par l'administration fiscale sans saisir les tribunaux. En pratique l'on reçoit une notification de redressement.

Exemple de l'article 1728 du CGI : il est relatif au défaut de déclaration ou au retard dans les déclarations, c'est-à-dire le non respect du délai de déclaration. La sanction est une majoration de 10% de la dette fiscale. Si le contribuable n'effectue pas sa déclaration, et bien il v être mis en demeure et s'il ne répond pas dans un délai de 30 jours, la majoration passe à 40%. Exemple de l'article 1729 du CGI : il s'agit des majorations sanctionnant les inexactitudes ou omissions relevées dans une déclaration. C'est donc le fait d'avoir oublié de déclaré certains revenus. La majoration est alors de 40% en cas de manquement délibéré. On distingue ainsi les cas où le contribuable est de bonne foi ou non. Une majoration de 80% est alors prévue en cas d'abus de droit.

En matière fiscale il est néanmoins vraiment exceptionnel que l'on aille devant les juridictions pénales. En pratique, le système de sanction fiscale est suffisamment dissuasif.

## Chapitre 3 : Le fondement juridique du système fiscal

### I. Les sources du droit fiscal :

#### A. La « juridicisation » de la technique fiscale et ses limites :

Le terme de « juridicisation » signifie **la soumission du système fiscal au droit**. Le système fiscal n'est cependant pas par nature soumis au droit.

Tout d'abord, le système fiscal est un système de transfert de richesse et dans le système fiscal moderne cela se traduit par des flux financiers. Le système fiscal est donc d'abord **un phénomène économique**. La fonction du système fiscal est ainsi de fournir de l'argent à l'Etat parce que l'Etat n'est pas considéré comme ayant des activités économiques et donc il faut bien qu'il se finance par l'impôt.

Un autre caractère du système fiscal est **le caractère politique**. Ce qui caractérise le système fiscal est qu'il repose sur des prérogatives de puissance publique. L'impôt est un prélèvement unilatéral (cf définition de l'impôt début du cours). L'impôt n'implique pas de contrepartie directe. L'impôt est donc le produit d'une relation de pouvoir asymétrique, à savoir la souveraineté (l'Etat a le monopôle de la souveraineté). La relation entre l'Etat et le contribuable est une relation souverain – sujet.

En conclusion, au départ le système fiscal **relève de la politique et de l'économie et non pas du droit**. Ainsi, la fiscalité archaïque n'est pas soumise au droit et peu juridicisée. L'imposition est donc proche de la prédation et de l'extorsion. Ce n'est qu'à partir du moyen âge que le système fiscal va être encadré par la règle juridique. Ainsi, **à partir du XIV<sup>ème</sup> siècle** apparaissent des juridictions fiscales en France. Le droit fiscal se développe donc lentement sous l'ancien régime. Mais, il y a une accélération de la juridicisation du système fiscal **au XIX<sup>ème</sup> siècle** avec l'apparition du consentement à l'impôt après la révolution (les impôts sont créés par la loi dorénavant). Durant cette période va également se développer le contentieux fiscal (à partir du directoire il va être partagé entre les autorités administratives et la juridiction judiciaire). Petit à petit va se développer le droit administratif et donc **au début du XX<sup>ème</sup> siècle** l'on aboutit à un partage de compétence entre les juridictions judiciaires et administratives. Le droit fiscal moderne est donc fondé sur la loi et le respect de la légalité est garanti par le contentieux qui est partagé. La raison pour laquelle le système fiscal est encadré par le droit est que ce dernier donne **une légitimité supplémentaire au système fiscal** et le droit contribue à **la rationalisation du système fiscal**.

#### B. « La constitution financière » :

Il s'agit des **fondements constitutionnels de l'organisation financière au niveau d'un Etat**. Dans la constitution il y a un certain nombre de fondements du droit fiscal :

- L'article 13 de la DDHC de 1789 qui prévoit le principe de la nécessité de l'impôt qui justifie toutes les restrictions en matière de liberté. Cet article prévoit encore le principe d'égalité devant l'impôt (affaire de la taxe carbone qui a donné lieu à une censure du Conseil Constitutionnel).
- L'article 14 de la DDHC de 1789 qui prévoit le principe du consentement à l'impôt. Le juge appliquera de préférence l'article 34 de la Constitution que ce dernier.

- L'article 17 de la DDHC de 1789 qui prévoit la garantie du droit de propriété.
- L'article 34 de la Constitution de 1958 pose le principe que l'ensemble du régime de chaque impôt doit être prévu par la loi. La loi est donc la source fondamentale du droit fiscal. Cet article est une interprétation par le constituant de l'article 14 de la DDHC.
- L'article 21 de la Constitution prévoit que le premier ministre est chargé de l'exécution des lois. C'est la base du pouvoir réglementaire d'application des lois (décret d'application des lois qui complète la législation fiscale).
- L'article 37 de la Constitution est consacré au pouvoir réglementaire autonome, qui n'est donc pas suborné à l'exécution de lois. Ce dernier ne joue presque aucun rôle en matière de droit fiscal sauf en matière de redevances pour service rendu (cf cours précédent).
- L'article 38 de la Constitution est relatif aux ordonnances qui sont des textes d'origine exécutive qui reposent sur une loi d'habilitation qui autorise le gouvernement à modifier la législation par voie d'ordonnance. C'est une dérogation au principe de consentement à l'impôt mais le Conseil Constitutionnel n'est pas d'accord.
- L'article 47 de la Constitution concerne les lois de finance, c'est-à-dire les lois au travers desquelles l'on adopte le budget de l'Etat chaque année. Ces lois contiennent l'autorisation annuelle de percevoir les recettes fiscales.
- L'article 72-2 de la Constitution concerne la fiscalité locale. Par cet article, le constituant garantit la fiscalité locale au travers de la notion de ressource propre. La part de ces recettes dans le budget des collectivités territoriales est déterminante.

## C. Les sources internationales :

### **1. La libéralisation des échanges : internationalisation de l'économie, droit communautaire et droit de l'OMC :**

Il s'agit d'évoquer les aspects fondamentaux du droit international fiscal. **La libéralisation des échanges est la globalisation des économies**, c'est dire qu'aujourd'hui les économies sont interdépendantes.

**Le droit de l'union européenne** a eu des incidences en matière fiscale mais elles sont limitées. Si on remonte au traité de Rome de 1957, l'idée fondamentale est celle de créer un marché commun au niveau européen. Celui-ci repose sur l'idée de la liberté de circulation au sein de l'union. Cette liberté se divise en 4 libertés, à savoir la liberté de circulation des marchandises, des services, des capitaux et des personnes (physiques ou morales). Cette idée d'un marché commun supposait un marché contraignant en matière fiscale, la suppression des droits de douane. Les droits de douane sont une forme d'impôts et certains impôts pouvaient se substituer à des droits de douane (c'est par cela que sont interdits les droits de douane et les taxes d'effet équivalent). **Le droit dérivé**, quant à lui, prend la forme de règlements, directives et décisions. En matière fiscale il existe ainsi des directives communautaires qui tendent à une harmonisation de la fiscalité. Cette dernière est extrêmement limitée (accises ou TVA ou il y a un régime commun à l'union européenne en matière d'assiette et de liquidation).

**L'organisation mondiale du commerce** est une institution mise en place en 1995 et elle est multilatérale (vocation à terme à réunir l'ensemble des Etats de la planète). L'idée est de favoriser le libre échange au niveau international. Le droit de l'OMC est complexe car l'OMC n'interdit pas les

tarifs douaniers mais l'idée est de faire tomber les barrières douanières petit à petit et donc l'OMC interdit le relèvement des barrières douanières. Les comportements proscrits sont la mise en place de nouvelles barrières douanières et toutes les mesures d'effet équivalent (les mesures grises telles que des dispositions fiscale qui limiteraient la liberté du commerce international). Le contentieux international devant l'OMC est réservé aux Etats.

## **2. Convention bilatérales contre la double imposition :**

Ces conventions ont un **rôle important dans le contentieux en pratique**. Cela concerne principalement le cas des travailleurs transfrontaliers. L'article 4A du CGI a posé la règle selon laquelle « **les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leur revenu** ». Ainsi, à partir du moment où l'on réside en France l'on est un contribuable et l'Etat peut taxer l'ensemble des revenus quelque soit leur source. C'est **la règle du bénéfice mondial**. En vertu de cette règle le contribuable peut se voir taxer deux fois, une fois par l'Etat de la résidence et une fois par l'Etat de la source. Il s'agit du **phénomène de double imposition**. Ces phénomènes sont préjudiciables au contribuable et il peut y avoir des conséquences économiques néfastes (distorsions économiques). C'est pourquoi les Etats s'efforcent de remédier à ce phénomène par le biais **des conventions bilatérales contre la double imposition**. La souveraineté fiscale des Etats n'interdit pas la double imposition. Les conventions bilatérales (entre deux Etats) concernent chaque impôt. Néanmoins il y a des impôts ou le problème n'a pas été traité.

Il existe des systèmes routiniers pour résoudre ces problèmes et cela débouche sur des conventions modèles dans le cadre de l'ONU ou de l'OCDE. Il y a des éléments communs à ces conventions, à savoir le principe de non discrimination (idée de l'égalité de traitement) le principe de réciprocité entre les Etats inhérent au droit international public.

## **3. Le traitement des situations de double imposition :**

En la matière, on retrouve deux techniques principales à savoir la technique du partage des recettes fiscales et la technique d'exemption ou d'exonération:

- **La technique du partage des recettes fiscales** : les Etats vont se partager les recettes fiscales. Il s'agit du cas où un contribuable est taxé par deux Etats. Dans la technique du partage de l'imposition, et bien les deux Etats vont taxer le contribuable selon les règles en vigueur de leur législation. Le contribuable va devoir un montant de dette fiscale vis-à-vis de chaque Etat (Etat de résidence et de source). Mais, l'Etat ou le contribuable est le plus imposé va autoriser la déduction des sommes déjà payées dans l'autre Etat du montant de la dette fiscale. Dans un Etat le contribuable bénéficie d'un crédit d'impôt équivalent au montant d'imposition payé dans l'autre Etat. Ce système est celui de l'imputation intégrale et il joue au niveau de la liquidation de l'impôt.
- **La technique d'exemption ou d'exonération** : dans ce système les Etats vont se concéder réciproquement un droit d'imposition exclusif sur certains éléments de la base d'imposition.

## D. La législation fiscale et les normes administratives :

### **1. Le principe de légalité :**

Le système fiscal est régi par le principe de la légalité de l'impôt c'est-à-dire que **l'ensemble du régime juridique de l'impôt a une base législative**. Sous la révolution, l'on a avait décidé que la loi devait être source exclusive en matière fiscale. La loi devait donc être directement applicable. Si un problème d'interprétation se posait, il fallait directement demander au législateur son avis.

### **2. Le pouvoir réglementaire en matière fiscale :**

Le pouvoir réglementaire **relève du règlement d'application**. Ce pouvoir, en principe, **ne doit remplir qu'un rôle d'application**. Le juge va donc opérer un contrôle de légalité de la réglementation d'application. Ce contrôle de la légalité peut être effectué **par le juge administratif** dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, mais ce contrôle peut aussi être effectué **par le juge fiscal** à l'occasion d'un contentieux. Donc le pouvoir réglementaire **ne doit pas ajouter à la loi en principe**.

Cela dit, le contrôle en la matière est relativement souple c'est-à-dire que **le pouvoir réglementaire est autorisé par la jurisprudence à prendre les mesures nécessaires à la loi**. **La doctrine parle de contrôle de compatibilité**.

**Conclusion :** l'article L199 du livre des procédures fiscales opère **la réparation de compétences en matière fiscale** entre le juge administratif et le juge judiciaire. Cette répartition des compétences **s'opère en fonction de la nature de l'impôt**. Certains impôts relèvent donc de la compétence du juge administratif et d'autres du juge judiciaire :

- Le juge administratif est compétent dans 90% des cas. Il est compétent pour **les impôts directs** (impôts sur le revenu, sur les sociétés) et **les taxes sur le chiffre d'affaire** (TVA).
- Le juge judiciaire est compétent en matière **de contributions indirectes** (impôts indirects à l'exception des taxes sur le chiffre d'affaire telles que les accises par exemple) et pour les **droits d'enregistrement** (les droits de mutation, de succession). **L'ISF** fait partie des droits d'enregistrement et donc de la compétence du juge judiciaire.