**Droit fiscal général :**

Texte à trous. C De la Maurdière – livre jaune.

Introduction :

1. **La notion de droit fiscal**

Distinction de la notion des notions proches : fiscalité, sciences et politiques fiscal.

**Paragraphe 1 : Droit fiscal et fiscalité :**

Droit fiscal : ensemble des règles juridiques relatives aux impôts. L’existence d’un droit suppose un minimum de cohérence des règles applicables et un système juridique gouverné par de grands principes. En réalité, les règles applicables aux impôts sont diverses, dénuées de tout socle théorique et ne semblent là que pour permettre la rentabilité du système fiscal. Ainsi entendu, le droit fiscal ne serait que l’établissement par le législateur et par le pouvoir règlementaire de règles instituant des impôts et déterminant leur régime juridique, leur application par l’administration fiscale, le tout sous le contrôle du juge. Deux constatations :

* L’examen du droit fiscal impôt par impôt est possible mais il s’agit des enseignements de fiscalité et non pas des enseignements de droit fiscal
* La culture de répertoire fait progressivement place à un système organisé qui bénéficie de justification théorique

**Paragraphe 2 : droit fiscal, science fiscal et politique fiscal :**

La science fiscale est une discipline visant à cerner les objectifs d’un bon système fiscal. Les objectifs ne sont pas toujours compatibles : rentabilité de l’impôt et justice de l’impôt. Par ailleurs, la science fiscale se teinte de science économique permettant d’établir quels mécanismes permettent d’atteindre les objectifs que se fixent la politique fiscale.

Rentabilité : il ne s’agit pas de fixer les taux d’imposition les plus élevés possible sur la matière imposable la plus étendue possible : cette méthode aurait pour effet de dissuader les opérateurs économiques et les particuliers d’effectuer des opérations. Il en résulte que l’alourdissement excessif de l’impôt ne se traduit pas par des rentrées d’argents importantes et cela encourage les comportements frauduleux.

Justice : art 13 DDHC : la contribution commune doit être également répartie entre les citoyens en fonction de leur facultés

Considération idéologiques et philosophiques : déterminer quelles fonctions veulent être données à l’impôt. On peut distinguer 3 raisons d’existence de l’impôt :

* **Alimente les caisses** de l’Etat et des autres personnes publiques afin de leur procurer les ressources nécessaires à leur fonctionnement. Il est d’ailleurs apparu au MA : lorsque les ressources du domaine de la couronne sont devenus insuffisantes pour financer l’armée et les guerres. Mais, plus l’Etat a de fonctions, plus l’impôt s’alourdit. Depuis la fin du XIXème, la France est orienté vers l’Etat providence et le taux d’impôt est en augmentation constante depuis 1970 : de 34 à 44% jusqu’aujourd’hui.
* Répartition du produit des impôts entre l’Etat et les CT révèle le degré de décentralisation de l’Etat : 75% des recettes vont à l’Etat et 25% aux CT.
* Quelle que soit l’étendue des compétences de l’Etat et des autres personnes publiques, les impôts constitue la part essentiel de leurs ressources, il ne peut se financer autrement.

La question faisant débat est celle de savoir quelles dépenses doivent être la charge de l’Etat et donc financé par l’impôt et quelles dépenses doivent être assurés individuellement par les ménages et entreprises ? Certains hommes politiques vont estimer que telle ou telle dépense doit être laissé au libre arbitre des particuliers et ne pas être imposée par l’Etat : cela revient à s’interroger sur la 3ème fonction de l’impôt : la fonction de redistribution : prélever la ressource auprès de ceux qui la détienne pour financer des dépenses utiles à tous. Cette fonction est la plus connotés politiquement car des arbitrages sont nécessaires : imposer classes moyennes ou patrimoines plus élevés ?

* C’est la science fiscale qui s’intéresse à cela.

1. **Les caractères débattus du droit fiscal :**

Ils sont 2 : l’autonomie du droit fiscal et le réalisme du droit fiscal

**Paragraphe 1 : L’autonomie du droit fiscal**

J-J Bienvenu « Le droit fiscal est un droit de superposition » : le droit fiscal régit des situations qui font déjà l’objet de règlementations de droit public ou privé auquel il va venir se superposer. Mariage : problème de relation que va entretenir le droit fiscal avec les autres branches du droit : *le droit fiscal doit-il se soumettre aux qualifications, règles et notions dégagés par les autres branches du droit ou au contraire est-il libre de définir différemment ces qualifications, règles et notions ?* L’autonomie d’un droit par rapport à un autre est la possibilité de ne pas retenir les mêmes définitions que celles existants dans les autres branches.

Ce débat d’autonomie a agité la doctrine dans les années 1920. D’un côté L.Trotabas a défendu la thèse de l’autonomie du droit fiscal. Selon cette doctrine, dans le silence de la loi, le droit fiscal est absolument libre de dégager ses propres solutions sans avoir à se référer au droit civil ou au droit administratif 🡪 L’école d’Aix.

A l’inverse, F.Gény, civiliste, a dénoncé cette autonomie en indiquant que dans le silence de la loi, c’est aux solutions du droit civil qu’il convient de se référer car le droit civil constitue le droit commun 🡪 L’école de Nancy.

Aujourd'hui, en droit positif, il n’y a pas de réponse tranché. Parfois, le juge fiscal se range aux qualifications du droit civil ou du droit administratif. Parfois au contraire, il retient sa propre interprétation. L’attitude du juge dépend du cas de figure, placé dans des catégories :

* Le droit civil a retenu une définition compatible avec les règles du droit fiscal : le juge retient alors cette définition pour le droit fiscal : Ex : retient pour la délivrance de la chose la définition de l’art 1604 du CC.
* Le droit administratif a retenu une définition compatible avec les règles du droit fiscal : le juge fiscal retient alors cette définition : Ex : il adhère aux critères de distinction entre EPA et EPIC.
* Incompatibilité avec le droit administratif ou civil : le juge se réserve le droit d’adapter les notions pour qu’elles deviennent compatibles avec le droit fiscal.
* S’il existe une incompatibilité absolue : le juge fiscal peut écarter les notions de droit civil ou administratif.

**Paragraphe 2 : Le réalisme du droit fiscal**

Le droit fiscal s’attacherai uniquement à la réalité des faits sans accorder la moindre importance aux situations juridiques : la loi fiscal saisit la matière imposable là où elle se trouve, telle qu’elle apparait en fait, et sans se soucier de ce qu’elle vaut en droit : commissaire du gouvernement Corneille, CE, 21 janvier 1921, Syndicats des agents généraux d’assurance de Belfort. Ce réalisme irait de pair avec l’amoralisme : impose les activités illicites exactement de la même manière que les activités licites.

Rien ne justifie de faire du réalisme une théorie : la loi fiscal frappe des situations de fait mais c’est le cas de toutes les lois. Ces situations de faits sont régis par plusieurs droits et c’est simplement le principe d’indépendance des législations qui permet au droit fiscal de soumettre à imposition des faits dont d’autres branches du droit tireront d’autres conséquences. Pour le droit fiscal, même si la prostitution est un délit, elle en tire tout de même un revenu : regarde alors le droit fiscal : peut être vu comme une autonomie du droit fiscal.

L’impôt constitue le critère du droit fiscal. Le droit fiscal va soumettre l’impôt à un ensemble de règles hiérarchisées constituant la légalité fiscale. Ces règles gouvernent essentiellement les opérations fiscales et le règlement des litiges fiscaux.

**Partie 1 : L’impôt :**

Le droit fiscal est l’ensemble des règles applicables à l’impôt. Pour déterminer son champ d’application, il faut donc cerner la notion d’impôt et on constate qu’il existe plusieurs formes d’impôts.

**Titre 1 : la notion d’impôt :**

L’impôt se distingue d’autre forme de prélèvement

**Chapitre 1 : la définition de l’impôt :**

Aucun texte ne donne de définition de l’impôt : la définition est l’œuvre d’un travail doctrinal et jurisprudentiel. Il résulte de ce travail que l’impôt est un prélèvement pécuniaire, obligatoire, effectué par voie d’autorité et à titre définitif sans contrepartie déterminée et destinée à financer la charge des personnes publiques : TVA en est un.

**Section 1 : Caractère pécuniaire de l’impôt :**

S’exprime de 3 façons : l’assiette, le mode de recouvrement, la liquidation

* L’assiette : matière qui va être imposée : somme d’argent (revenu) ou de quelque chose de convertible en argent (maison : rentre dans le calcul de l’ISF). Néanmoins, ce n’est pas toujours le cas : il arrive que l’imposition soit assise sur un élément matériel indépendamment de la valeur de cet élément : Ex : taxation du carburant se fait selon la quantité et non en fonction de son prix.
* La liquidation : calcul par application d’un tarif à la base imposable : à la quantité de matière imposable. Lorsque cette base est une somme d’argent, l’impôt est calculé par application d’un taux à cette base : on parle alors d’un **tarif ad valorem**. Lorsque la base n’est pas une somme d’argent, le tarif prend la forme d’une somme d’argent à multiplié par la quantité de matière imposable : on parle de **tarif spécifique**.
* L’impôt est recouvré en argent : il prend la forme d’une somme d’argent correspondant au montant résultant de la liquidation. Il existe une exception au paiement de l’impôt en argent : la dation en paiement : il s’agit de transférer à l’administration fiscale un bien en lieu et place de la somme demandée : uniquement autorisée en œuvre d’art, cela permet d’éviter que les œuvres d’arts soient vendus à l’étranger pour payer les impôts. La dation en paiement doit être demandée par le contribuable et accepté par l’administration fiscale. On ne peut faire de dation pour tous les impôts : uniquement pour les droits de mutation (succession) et l’ISF.

**Section 2 : Le caractère obligatoire de l’impôt :**

Il est décidé unilatéralement par l’Etat ou pour certains impôts locaux facultatifs par la CT bénéficiaire. L’obligation ne suppose aucun consentement du contribuable. A cet égard, ne pas s’éloigner le principe du consentement à l’impôt de la DDHC : le contribuable ne doit pas individuellement consentir à son impôt mais les citoyens, par l’intermédiaire de leurs représentants, sont seuls compétents pour décider de l’institution de l’impôt, de son régime et de son application. Le consentement à l’impôt résulte du caractère obligatoire de l’impôt : c’est une contribution forcée qui porte atteinte à la liberté individuelle et seul le législateur est compétent pour poser des limites aux libertés publiques : art 34 Constitution.

Atténuation au caractère obligatoire : peu nombreuses et de faible portée :

* Le contribuable peut demander un certain nombre d’exonérations conditionnées : les contribuables dont les revenus sont modestes peuvent demander une exonération de la taxe d’habitation
* Une personne qui n’aurait pas vocation à être contribuable peut demander à l’être pour bénéficier en contrepartie de certains avantages accordés aux contribuables : option pour la TVA : permet au contribuable de bénéficier du droit à déduction des taxes qui grèvent ses acquisitions de produits ou services et de transférer ce droit aux acquéreurs de ses propres produits ou services.
* De manière plus limité, le contribuable a parfois une faculté de choix appelée option fiscale : choix au contribuable par les textes en vigueur : choix peut porter entre plusieurs régimes d’imposition : IRPP : possible de choisir entre le régime forfaitaire et le régime réel. Plusieurs modes de détermination de l’assiette de l’impôt : en réel, on soustrait les transports par exemple. Il existe enfin plusieurs modes de liquidation de l’impôt : il est possible d’étaler sur plusieurs années l’imposition d’un revenu exceptionnel : au moins 60% de plus que d’habitude.

**Section 3 : le prélèvement de l’impôt par voie d’autorité :**

L’impôt est recouvré au moyen de PPP. Il en existe plusieurs :

* L’administration fiscale peut émettre un titre exécutoire : le recouvrement se fait de manière unilatérale
* La possibilité de faire une saisie : n’est pas propre au droit fiscale, mais peut le faire en cas de refus de payer l’impôt
* Procédé de contrôle des obligations déclaratives des contribuables : perquisition des locaux professionnels ou domiciles.
* Procédé d’évaluation des bases d’imposition en cas de carence du contribuable
* Existence de procédé de recouvrement forcée
* Sanctions pouvant être prononcées contre le contribuable défaillant

Le droit fiscal est encore plus marqué par la PP que le droit administratif et il est caractérisé par une inégalité encore plus forte entre le contribuable et l’administration fiscale

**Section 4 : le caractère définitif du prélèvement de l’impôt**

L’impôt ne fait pas l’objet d’une restitution au contribuable. Par exception, la loi fiscale peut instituer des impôts partiellement restituables ou bien prévoir la restitution exceptionnelle de certains impôts (TVA). De même, certains impôts compensatoires sont dus en contrepartie du non-accomplissement d’une opération. Lorsque l’opération est effectué, l’impôt compensatoire est restitué (défrichement forêt).

**Section 5 : l’absence de contrepartie déterminée de l’impôt**

L’impôt ne donne pas lieu pour le contribuable à une contrepartie déterminée : cela ne signifie pas que le contribuable n’a droit à aucun prestation de la part de la personne publique : cependant, aucune corrélation entre l’impôt qui est dû par le contribuable et les prestations qu’il recevra : permet d’éviter que le contribuable conteste l’utilisation qui sera faite de l’impôt qu’il a versé. Cependant, atténuation et exceptions :

* Atténuation : un impôt peut faire l’objet d’une affectation à une personne publique ou privée déterminée : impôt affectés à la SS
* Exceptions : nombre croissant d’impôt créé en contrepartie de l’existence d’une prestation déterminée 🡪 prélèvement liés à l’exercice par l’administration d’activité de police ou de contrôle. De même, certains impôts sont institués en compensation d’un surcroît de charges publiques : certains impôts vont servir à financer les équipements publics des CT

**Section 6 : l’affectation de l’impôt au financement des charges les personnes publiques :**

L’impôt sert à financer les charges des personnes publiques mais pas à toutes : Etat, CT, EPA mais pas les EPIC 🡪 sont censés se financer par le produits de leurs activités. Cette définition admet deux séries d’exception :

* Certains EPIC ne se financent pas en totalité par leur activité : le reste se finance par l’impôt : même 70% de financement par l’impôt, reste EPIC.
* Certaines personnes privées peuvent voir une recette fiscale leur être affecté directement : c’est le cas si 4 conditions sont réunies :
  + Personne privée est chargée de MSP
  + Autorisé par la loi de finance
  + C’est la loi de finance qui procède à l’affectation de l’impôt
  + loi de finance doit comporter une annexe dressant la liste et l’évaluation des impôts concernés
* Ex des caisses régionales de SS

L’impôt n’est pas juridiquement limité à la seule couverture des charges des personnes bénéficiaires : l’impôt peut remplir une fonction incitative ou dissuasive : va essayer de décourager les contribuables de se livrer à un comportement donné en frappant lourdement la matière imposable issue de ce comportement : logement vacants : propriétaire taxés, films pornographiques taxés

L’impôt incitatif vise à encourager les contribuables à se livrer à un comportement donné en appliquant une fiscalité avantageuse : pour les énergies renouvelables.

**Chapitre 2 : Distinction de l’impôt et des autres prélèvements**

1. **Les prélèvements ne présentant pas le caractère d’imposition**

L’emprunt, la redevance, la contribution, la cotisation sociale

1. **L’emprunt :**

C’est la location d’un capital par une personne qui est donc l’emprunteur. Lorsque la personne publique emprunte à une personne privée, ce n’est pas un impôt : la somme d’argent qui sort du patrimoine du prêteur lui sera restituée

1. **La redevance**
2. **La notion :**

C’est une somme d’argent versée par l’usage d’un service public ou d’un ouvrage public trouvant sa contrepartie directe et immédiate dans les prestations fournies par le service ou bien dans l’utilisation de l’ouvrage et ayant pour vocation de couvrir les charges résultant du service ou de l’ouvrage. 4 caractéristiques cumulatives :

* Les redevances ont pour objet principal de financer les activités de SPIC : redevance car permet de satisfaire le critère d’un financement des SPIC par les usagers.
* Contrairement à l’impôt, la redevance n’est pas un prélèvement obligatoire. La redevance est obligatoirement due par l’usage du service ou de l’ouvrage mais n’est pas obligatoire : il suffit de renoncer au service pour ne plus avoir à payer la redevance
* La redevance doit être intégralement affectée au service qu’elle est destinée à financer
* Doit être proportionnée au coût du service

Le fait que la redevance est la contrepartie directe et immédiate du service implique qu’elle bénéficie aux seuls usagers de ce service

1. **Régime juridique**

Contrairement aux impôts, les redevances ne relèvent pas du domaine de la loi : elles sont établies et leur montant est fixé par l’autorité administrative au moyen d’un AAU. Le contentieux des AA instituant les redevances et fixe leurs tarifs relève donc du JA. En revanche, le contentieux individuel des redevances est réparti entre le JA et le JJ selon la nature du service : administratif pour les SPA, judiciaire pour les SPIC

1. **La contribution**

Prélèvement exigé par une PP à l’occasion d’une opération effectuée par le contributeur : le montant de la contribution est établit contractuellement avec le contributeur. La collectivité publique est obligée de chercher un accord amiable avec les intéressés. Ex : en cas de non réalisation d’aire de stationnement

1. **La cotisation sociale :**

Prélèvement versé par les salariés et employeurs aux organisme de SS (CSG) : obligatoire comme l’impôt mais au contraire de l’impôt, elle est pourvue d’une contrepartie 🡪 ouvre droit aux prestations servis par les organismes de SS. Le législateur a moins de compétence en matière de cotisation sociale qu’en matière d’impôt : pour les cotisations sociales, il ne peut que fixer des grands principes alors que pour les impôts, il est pleinement compétent.

1. **Impôts sur le revenu :**

Création récente : 1914, forme actuelle depuis 1948. Frappe les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France ainsi que les personnes physiques ayant leur domicile fiscal à l’étranger pour leur revenu perçu en France. A ce titre, l’impôt sur le revenu est aussi une forme d’impôt sur les entreprises : les entrepreneurs individuels dont l’entreprise n’a pas la personnalité juridique sont assujetti à l’IRPP.

L’IRPP est synthétique : frappe identiquement l’ensemble des revenus du contribuable : bénéfices agricoles, commerciaux, revenus du patrimoine, bénéfices non commerciaux : forme un tout et l’ensemble sera soumis à l’impôt sur le revenu.

Il est possible de résumer la notion en indiquant que l’IRPP frappe le revenu annuelle, global et familial perçu au cours d’une année civile précédant l’année d’établissement de l’impôt. Cet impôt est progressif avec progressivité par tranches. Cet impôt est réel, néanmoins, il fait l’objet d’une certaine personnalisation au moyen du quotient familial : cette technique est destinée à prendre en compte les charges familiales du foyer fiscal qui augmentent en fonction du nombre de personnes au foyer : divise revenu du foyer en part et attribuer à chaque membre du foyer fiscal puis ensuite soumis au barème de l’impôt : Ex : Foyer de 4 personnes avec revenu total de 100 000€ annuels : chaque enfant compte pour une part : on va estimer que chaque membre du foyer a gagné 25000€ : ce sont ces 4 parts qui sont soumises indépendamment au barème de l’impôt sur le revenu. De ce montant brut, on déduit les déductions fiscales, crédit d’impôts et la prime pour l’emploi.

Critique de l’IRPP :

* Calcul complexe
* Différé dans sa perception : implique que le contribuable doit s’acquitter de l’impôt à un moment où ses revenus peuvent avoir baissé sensiblement : prélèvement à la source est donc une solution.
* Rentabilité médiocre : ne rapporte que 58 milliards d’€ : TVA donne plus du double. De plus, son coup est très élevé pour l’Etat : l’administration fiscale perçoit l’impôt en fonction des déclarations du contribuable, ce qui implique une procédure de contrôle de ces déclarations qui est lourde

1. **Impôt sur les sociétés :**

Créé en 1948, frappe les sociétés commerciales, c’est-à-dire les sociétés de capitaux mais aussi les EURL. Cependant, et contrairement à ce que son nom peut laisser penser, il frappe aussi les personnes publiques et les associations au titre de leurs activités lucratives. Il frappe les bénéfices réalisés en France. C’est un impôt proportionnel dont le taux normal est de 33,33% : fixe depuis 1985 (avant 50%). Rapporte 47 milliards d’euros mais coût peu cher à percevoir

1. D
2. **Imposition du capital :**

Depuis 1981 : par victoire de la gauche (Mitterrand) : impôt sur les grandes fortunes (IGF) supprimé en 1988 (quand gauche perd le pouvoir : cohabitation) puis a été rétablit un impôt sur la fortune au retour de la gauche, persiste depuis.

Sont concernés les personnes physiques domiciliées en France et possédant un patrimoine dont la valeur estimée est supérieure à 1,3 millions d’euros. Concerne également les personnes physiques non domiciliées en France mais possédant un patrimoine supérieur à ce montant situé en France.

Il frappe l’ensemble des biens, droits et valeurs constituant le patrimoine du contribuable mais certains biens font l’objet d’un abattement : résidence principale bénéficie d’un abattement de 30%. D’autres éléments du patrimoine sont exonérés de l’ISF : objets d’art. Partant de là l’ISF est un impôt progressif par tranche : ISF dès 1,3 millions d’€ mais imposé à partir de 800 000€.

Très critiqué car calculé sur le patrimoine et non sur le revenu : contribuables peuvent avoir à l’acquitter en ne possédant pas le revenu disponible pour ce faire : les oblige à aliéner une partie de leur patrimoine pour payer leur impôt. De plus, cet impôt est très peu rentable : 4 milliards alors que la percept° coûte aussi cher : suppression ne se fait pas par idéologie : mal perçu

1. **impôt direct :**

Frappe consommation et patrimoine

1. **Impôt sur la consommation :**

TVA et droits d’accise

1. La TVA

Depuis 1954, invention française, généralisé désormais dans les pays de l’UE. Frappe les livraisons de biens et de prestations de service effectué à titre onéreux par un assujetti dans le cadre de son activité économique. De même, la gestion du patrimoine n’est pas soumise à la TVA. La base d’imposition est le prix : ce prix est frappé d’un taux : taux normal de 20%, taux réduits de 10% et 5,5% et taux super-réduits à 2,1% (médicaments remboursés par la SS et presse).

TVA est un impôt déductible puisque l’assujetti peut déduire le montant de la TVA qu’il a payé en tant que consommateur du montant de la TVA qu’il collecte sur ses clients

Avantage : impôt indolore, à fort rendement : contribuable le liquide est le montant est de 130 milliards d’euros.

Inconvénient : pénalise la consommation, surtout pour les consommateurs les plus modestes car il est proportionnel

1. Les droits d’accise :

Impôt indirects spécifiques qui frappent la consommation de certains produits : sources d’énergie avec la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques : rapport 24 milliards d’euros qui en reverse une partie aux régions. Egalement le tabac, l’alcool, reversé à la SS

1. **Droits d’enregistrement :**

Frappe les opérations de transmission du patrimoine : nom provient du fait qu’ils sont perçus à l’occasion de l’enregistrement de l’opération par l’administration fiscale. Frappe en 1er lieu les mutations à titre gratuit mais exceptions rares : 75% d’abattement pour transfert de terrain agricoles, également pour forêts, contrats d’assurance-vie.

Sont un impôt progressif par tranche et les barèmes changent selon le lien de parenté avec le défunt : pour les successions en ligne directe : le montant est de 45% pour les patrimoines supérieurs à 1,8 millions d’euros. Entre frères et sœurs, taux de 45% dès 24 000€ de patrimoine. Pour succession entre personnes non parentes, 60% quel que soit le montant transmis

Les donations font l’objet d’un droit d’enregistrement dans des conditions quasiment identique aux successions.

Frappe aussi certaines mutations à titre onéreux : cession de fdc avec impôt par classe : 18 milliard d’euros par an.

Très critiqué : certains estiment qu’il n’est pas normal que les revenus du travail soient moins imposés que les héritages. Autre critique inverse : anormal de prélever patrimoine constitué par le travail alors que normalement, le tout devrait être transmis aux enfants.

1. **Impôts locaux**

Perçues au profit des CT : impôts directs auxquels on peut ajouter quelques impôts indirects :

1. **Impôts directs locaux :**

Lorsque l’Etat a créé l’impôt sur le revenu, il a transféré aux CT les 4 vieilles : constituaient les principales ressources fiscales de l’Etat : contribution foncière, contribution mobilière, la patente et l’impôt sur les portes et fenêtres (supprimé en 1926), les autres sont toujours en vigueur et constituent l’essentiel de la fiscalité local :

* Contribution foncière est l’ancêtre de la taxe foncière
* La contribution mobilière est devenue la taxe d’habitation
* La patente est devenue la taxe professionnelle puis la CET

Cette fiscalité a pour caractéristique d’être injuste, peu rentable et archaïque.

1. **Taxes foncières :**

* Taxes foncières sur les propriétés bâtis : frappe les constructions fixées au sol et les terrains qui leur sont rattachés
* Taxes foncières sur les propriétés non-bâtis : terres agricoles, mines, carrières, étangs, marée-salants, serres et les terrains de loisirs

La valeur prise en compte est la valeur locative cadastrale : à laquelle le bien pourrait être loué et l’évaluation est de la compétence de l’administration. Injustice car grille est la même depuis 1950.Pour atténuer cette injustice, la base d’imposition fait l’objet d’une déduction de 50% pour les propriétés bâties et de 20% pour les non-bâties 🡪 impôt injuste et non-rentable : 23 milliards.

Depuis 1er janvier 2011, taxe foncière sur les propriétés bâties ne bénéficie plus qu’au département et communes, plus aux régions : depuis cette date, la taxe sur les propriétés non-bâties ne bénéficie plus qu’aux communes

Pèse sur le propriétaire du bien au 1er janvier de l’année d’imposition.

1. **La taxe d’habitation :**

Impôt dû par les personnes qui ont la disposition de locaux meublés affecté à l’habitation au 1er janvier de l’année d’imposition : classifié comme une imposition sur le revenu en considérant l’usage du logement comme un revenu en nature : calculé sur la base de la valeur locative cadastrale : injuste car : touche des contribuables non-propriétaires : c’est pourquoi il existe abattement pour les revenus modestes. Par ailleurs, ce sont les CT qui fixe le taux : contribue à injustice entre CT et en prime, l’impôt est proportionnel : rapporte 13 milliards.

1. **La CET :**

Remplace taxe professionnelle en 2010 : taxe était particulièrement rentable pour les CT : 30 milliards : assiette différente de l’ancienne taxe car regroupe deux impositions : la CFE (cotisation foncière des entreprises pour personnes physique et morales exerçant une activité professionnelle non salarié 🡪 3%) et la CVAE (dû par entreprises dont CA dépasse un certain seuil et s’ajoute à la CFE 🡪 21 milliards, pour les communes exclusivement

1. **Impôts indirects locaux :**

CT perçoivent de nombreux impôts indirects : le principal est constitué par la taxe de publicité foncière : taxe départementale sur l’enregistrement des ventes d’immeubles

1. **Impôts affectés à la SS :**

Deux principaux :

* CSG : créée en 1990, normalement pour une période brève. Frappe tous les revenus d’activité : retraites. Egalement revenus de capital : seule exonération pour minimas sociaux : est proportionnel : même taux pour tous donc injuste. Censé être indolore car prélevé à la source. De plus, c’est un impôt cédulaire : chaque source de revenu est frappée d’un taux différent : rapporte 75 milliards d’euros par an.
* Complétée par contribution au remboursement de la dette sociale : 1993, ordonnance Juppé : frappe tous les revenus, y compris minimas sociaux : rapporte 6 milliards d’€ en étant à seulement 0,5%.

**Partie 2 : la légalité fiscale :**

Il existe une légalité fiscale s’imposant à l’administration fiscale, constitué de sources internes et de sources supranationales

**Titre 1 : les sources internes du droit fiscal**

Classiquement C°L et légales et règlementaires : mais on constate étoffement des sources C°L depuis l’avènement de la Vème République :

**Chapitre 1 : Les sources constitutionnelles du droit fiscal**

Bloc de C°T mais question de savoir si bloc contient ou non des principes spécifiques au droit fiscal. Par ailleurs, il convient de s’interroger sur la question de savoir si ces principes spécifiques sont ou pas complétés par des principes plus généraux qui s’appliquerait aussi au droit fiscal : dès 1971 avec avènement du bloc de constitutionnalité avec CC°L, liberté d’association, 1971. A l’occasion de cet avènement, la DDHC a intégré les normes C°L. Or la plupart des grands principes en matière fiscal est énoncé dans la DDHC

1. **Les règles C°L de juridicité externe :**

Bloc pose une règle de répartition des compétences en matière fiscale qui est le principe de légalité de l’impôt. Egalement règle de procédure : consentement à l’impôt.

Le REP présente ce qu’on appelle des cas d’ouvertures : signifie que les moyens soulevés par les requérants sont divisés en catégories. Ces catégories sont elles-mêmes réunies en 2 groupes :

* Moyens de légalité externe : incompétence, vice de forme ou de procédure
* Moyen de légalité interne : Le détournement de pouvoir ou de procédure et la violation de la loi

1. **La légalité de l’impôt**

L’autorité compétente en principe en matière fiscale est le législateur mais cela n’exclut pas l’intervention du pouvoir règlementaire

1. **La compétence du législateur en matière fiscale**
2. Fondements C°L de la compétence du législateur en matière fiscal

Art 14 DDHC : principe de légalité de l’impôt : tous les citoyens ont le droit de constater par eux même ou par leur représentant la nécessite 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 a été constamment réaffirmé par les C° successives et donc par la C° de 1958 dans son art 34 : constamment maintenu par le juge. Citoyen non exclu, voie représentative considérée comme équivalente : en France, c’est toujours cette seconde voie qui a été choisie.

1. Conséquences de la compétence du législateur en matière fiscale

* Etendue de la compétence du législateur en matière fiscale : large : concerne impôts au sens strict mais également tous les prélèvements obligatoires. Eléments du régime d’imposition relevant de la compétence du législateur sont : l’assiette, le taux, les modalités de recouvrement 🡪 totalité du régime juridique. Législateur est obligé d’exercer sa compétence dans tous ses aspects et ne peut renvoyer le travail au pouvoir réglementaire : si n’exerce pas, s’appelle une incompétence négative.

Concernant l’assiette, le législateur est compétent pour créer et supprimer l’impôt, déterminer les personnes imposables, la matière imposables, les méthodes d’évaluation de cette matière, le fait générateur de l’impôt et les exonérations.

Pour le taux sont également compétent et recouvrement doit être en totalité précisé par le législateur : législateur doit désigner l’organisme percepteur, fixer le système de recouvrement et les modalités de paiement : pour le reste, pouvoir règlementaire peut intervenir.

* Types de loi à objets fiscales : lois ordinaires, de finances et LFSS : impositions : fiscales par toujours intégrées aux lois de finance : seule capacité de recevoir l’impôt doit apparaitre. Pour le reste, le domaine fiscal n’est pas exclusivement réservé aux lois de finance.

1. **Compétence du pouvoir règlementaire de l’Etat en matière fiscale :**

On retrouve habituel partage de compétence entre le pouvoir règlementaire de l’Etat et le pouvoir règlementaire des CT

1. Compétence de l’Etat en matière fiscale

Le gouvernement dispose du pouvoir d’adopter des mesures législatives dans certaines circonstances exceptionnelles :

* Par ordonnances en vertu de l’art 92 C° (aujourd'hui abrogé) et de l’art 47 C°. Sont souvent adoptées sur des mesures techniques dont on ne peut discuter. Dans la 1er temps, ordonnance ont valeur réglementaire mais transitoire : après, assemblée se positionne sur l’ordonnance, si l’approuve : valeur législative.
* Art 16 C° : le président de la République prend les pleins pouvoirs et peut adopter des mesures relevant du domaine de la loi. Dans ce cas, la mesure adoptée par le président a valeur législative tout de suite. Rien n’empêche qu’il s’agisse de mesures fiscales. Une seule fois en 1961 et aucune mesure fiscale adoptée à cet occasion

En dehors de ces cas, pouvoir règlementaire en matière fiscale à 3 titres :

* De son pouvoir d’exécution des lois. CC°L veille à ce que le législateur n’adopte pas de dispositions fiscales trop vagues, ce qui serait constitutif d’une incompétence négative
* De son pouvoir règlementaire autonome : procédure fiscale n’est pas dans la liste des matières réservées à la loi donc il s’agit d’un domaine règlementaire réservé au gouvernement qui agit de manière autonome puisqu’il n’y a pas de loi à appliquer. Egalement organisation des services fiscaux
* Habilitation législatives art 38 C° autorisant le gouvernement à prendre des ordonnances dans le domaine de la loi y compris en matière fiscales

1. La compétence des CT en matière fiscale

La fiscalité locale relève de la compétence du législateur. Il en résulte qu’une CT ne peut créer une imposition. Cela étant, la loi peut donner une compétence à l’assemblée délibérante des CT en matière fiscale : aménagement de l’assiette des impôts locaux : Ex : consent à des exonérations : taxes d’habitations. Egalement pour fixer taux des impôts dans le limite des plafond fixés par elle : pour les quatre impôts directs locaux

Enfin, peut donner la faculté d’instituer une imposition : impôts facultatifs créés par la loi et que la CT est libre d’appliquer ou pas (taxe d’enlèvement des ordures ménagères).

La révision C°L de 2003 est en apparence venu renforcer la compétence des CT et limiter celle du législateur en matière fiscale : cette autonomie des CT est limitée : art 72-2 donne compétence aux CT pour déterminer l’assiette et le taux de leurs impôts : compétence d’adaptation : en réalité, seulement dans le cadre contraignant fixé par la loi. De plus, l’art 72-2 prévoit que les recettes fiscales et plus largement les ressources propres des CT doivent constituer l’essentiel de leurs ressources. Cette garantie est peu contraignante :

* Fixé en fonction des ressources de 2003
* Ressources propres : règle contraignante

1. **Le consentement à l’impôt**

DDHC art 14 : pose le principe du consentement à l’impôt : consiste en deux opérations distinctes et cumulatives :

* Loi fiscale : fixation de l’assiette, du tarif et des modalités de recouvrement de l’impôt
* Autorisation de percevoir les impôts institués : conséquence du principe d’annualité budgétaire : consentement doit être renouvelé tous les ans.

1. **Les principes C°L de fond :**

Principes C°L ayant pour caractéristique de s’imposer aux lois et règlements fiscaux : les uns sont propres au droit fiscal : nécessite de l’impôt et de l’égalité devant l’impôt. Les autres ne sont que l’application au droit fiscal de principe plus généraux

1. **La nécessité de l’impôt :**

Fondement art 13 DDHC : une contribution commune est indispensable. S’ajoute art 14 DDHC : souligne que la tâche du législateur est de constater la nécessite de la contribution publique. Ce principe, trop général, n’a trouvé d’effectivité que grâce à la jurisprudence du CC°L. Cette effectivité présente 2 facettes :

* Création et le maintien d’un impôt
* Exercice d’un pouvoir de contrôle de la part de l’administration fiscale

1. **La nécessite de l’impôt et la création ou le maintien d’un impôt**

Impôt légitime car finance dépenses des PP, elles-mêmes légitimes parce qu’elles visent l’IG. La nécessité de l’impôt venait de ce qu’il était affecté à la couverture des dépenses de fonctionnement des PP. Aujourd'hui, les finalités de l’impôt se sont élargies mais les dépenses qu’il finance ont toujours un caractère d‘IG.

Si une imposition est budgétairement affectée à une dépense déterminée, la disparition de cette dépense fait perdre sa nécessité à l’impôt. Pour éviter qu’un impôt disparaisse quand sa nécessité disparait : principe de non-affectation disparait. La nécessité de l’impôt est bafouée : CC°L : quand la règle fiscale atteint un niveau de complexité telle qu’elle devient incompréhensible pour le citoyen. Le principe de nécessité existe mais sans aucune sanction.

1. **La nécessité de l’impôt et des pouvoirs de contrôle de l’administration fiscale**

L’impôt est nécessaire parce qu’il est légitime : il est donc légitime de lutter contre la fraude fiscale : contrôle fiscal. La nécessite de l’impôt est l’in des fondements C°L de la lutte contre la fraude fiscale : il en résulte un pouvoir de perquisition et de saisie des agents de l’administration fiscale dans des lieux privés alors même que cela porte atteinte à l’inviolabilité du domicile qui est aussi consacré constitutionnellement.

1. **L’égalité devant l’impôt**

Signification complexe et ne permet pas de la réduire à une simple branche du principe général d’égalité. Son application est largement tributaire de l’interprétation qu’en donne le juge

1. **La signification de l’égalité devant l’impôt :**

* C’est l’égalité devant les règles fiscales
* C’est l’égalité dans la répartition des charges contributives

1. L’égalité devant les règles fiscales

Se trouve dans l’art 6 de la DDHC : consacre un principe d’égalité devant la loi. S’applique à la loi fiscale et plus largement à la règle fiscale (norme). Avant que la valeurs C°L de la DDHC soit reconnu, le CE a érigé l’égalité devant la loi fiscale en PGD : CE, 1936, Abdouloussen. De plus, égalité devant les règles fiscales est le 1er principe issu de la DDHC reconnu et utilisé par le CC°L (1973, taxation d’office). Ce principe signifie que l’auteur de la règle fiscale doit poser des règles identiques pour tous les contribuables placés dans une situation identique : aussi bien pour les règles de fond que de procédure

1. L’égale répartition des charges contributives

Art 13 DDHC : indique que la contribution commune doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté : cela fonde un principe d’égalité devant les charges publiques et donc devant l’impôt (qui est une charge publique parmi d’autres. Cette branche a été consacré comme un PGD en 1944 et comme principe C°L en 1981.

Dans cette idée d’égale répartition des charges contributives : idée de justice qui n’existe pas dans l’égalité devant les règles fiscales : la charge fiscale doit s’adapter aux facultés contributives des assujettis.

1. **L’interprétation jurisprudentielle du principe d’égalité devant l’impôt**

Le JA a peu l’occasion de faire application du principe d’égalité devant l’impôt puisque les dispositions fiscales relèvent largement du domaine de la loi et que le JA n’est pas compétent pour censurer la loi. Le JA se refuse à considérer le principe comme invocable à l’occasion de l’application individuelle de la règle fiscale par l’administration (ne peut demander même traitement que son voisin : CE, 1954, Marius Martin).

L’égalité devant l’impôt relève du CC°L chargé de contrôler les lois fiscales en fonction de ce principe

1. Une application identique à celle des autres branches du principe d’égalité :

Le principe d’égalité ne peut jouer qu’entre contribuables placés dans une situation identique. A contrario, permet de traiter différemment des contribuables dans des situations différentes au regard de l’objet de la loi fiscale.

Même si les contribuables sont placés dans une situation identique, rien n’interdit de les traiter différemment pour un motif d’IG : très souvent avancé : permet d’encourager ou de décourager certaines activités économiques

1. Les spécificités de l’égalité devant l’impôt par rapport aux autres branches du principe d’égalité

* **Une appréciation impôt pas impôt** : l’égalité s’apprécie impôt par impôt et non pas de façon globale donc ce n’est pas la situation fiscale d’ensemble du contribuable qui est prise en compte mais sa situation au regard de l’impôt en cause. Ce principe connait une exception dans l’hypothèse où plusieurs impôts sont étroitement liés entre eux par leur finalité ou encore en raison d’une identité de l’organisme bénéficiaire : on peut envisager dans leur globalité les impôts qui bénéficient à la SS.
* **Exigence de critères objectifs et rationnels**: Situation bien établie : CC°L estime depuis 1981 qu’il appartient au législateur de déterminer, compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquels doivent être appréciés les règles de facultés contributives de contribuables. Plus tard, le CC°L admet tout de même de rechercher si la différence de traitement fiscal résulte bien de critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés par le législateur. Il en résulte que le CC°L se retrouve juge de la cohérence de la loi et que étant juge de la cohérence de la loi, le CC°L est conduit à censurer des lois fiscales dont les dispositions ne sont pas cohérentes par rapport à l’objectif poursuivi.

Ce contrôle peut même conduire à imposer au législateur la prise en compte de certaines différences de situations (commerçants saisonniers auxquels le législateur avait imposé une taxe sur les activités saisonnières dont le taux était le même que l’activité dure 15j ou 6 mois alors que le but était de rétablir l’égalité entre tous les commerçants, saisonniers ou non. CC°L estime que si provoque inégalité : incohérent donc sanction. Contrôle du CC°L de l’erreur manifeste d’appréciation : contrôle minimum ou restreint).

1. Sz
2. Conditions de la rétroactivité des lois fiscales

Le principe de non rétroactivité est un PGD et ne peut donc pas s’appliquer aux lois (infra-législative). N’est pas un principe C°L. Il n’y a qu’un cas où la non rétroactivité s’impose aux lois : lois répressives qui, lorsqu’elles sont plus dures que celles qu’elles remplacent, ne peuvent pas rétroagir : la rétroactivité in mitius : rétroactivité possible parce que la loi est plus douce. Il n’en demeure pas moins que la rétroactivité porte atteinte à la sécurité juridique. Gardes-fous visent à garantir un certain nombre de droits et à garantie le principe de la séparation des pouvoirs. En effet, en modifiant rétroactivement la loi, le législateur modifie aussi l’issu des procès en cours relatif à l’application de la loi ancienne : c’est même l’objet de deux types de lois :

* Lois de validations : sauve des AAU menacés d’annulation et interprétatives qui vont modifier rétroactivement une loi pour mettre fin à une interprétation jurisprudentielle. Ces lois doivent être justifiées par un motif d’IG suffisant : CC°L procède à un contrôle de proportionnalité : d’un côté il y a le motif de la rétroactivité et de l’autre l’étendue de la rétroactivité. Incertitude : l’intérêt financier n’est pas un motif d’iG justifiant la rétroactivité d’une loi fiscale. En revanche, la lutte contre la fraude fiscale est un motif d’IG qui justifie la rétroactivité d’une loi fiscale. L’existence de ces gardes-fous permet d’estimer que même si la non-rétroactivité des lois fiscales n’est pas un principe C°L, il est à peu près aussi bien protégé que s’il avait ce statut.

1. **Le droit constitutionnel répressif**

Administration a pouvoir d’adopter des sanctions administratives : limite : aucune mesure privative de liberté. Les sanctions fiscales en font partie et étant donné qu’une sanction est une punition, les règles répressives s’applique. Il faut quand même que la mesure en cause présente le caractère d’une sanction

1. **L’application des principes du droit constitutionnel répressif aux sanctions fiscales.**

Le CC°L a assimilé les sanctions administratives prononcés par l’administration à des sanctions pénales et c’est tout particulièrement le cas. IL en résulte que les sanctions fiscales sont encadrées par des principes qui sont favorables aux destinataires de ces sanctions. En particulier 4 principes d’application général qui servent de garde fou aux sanction fiscales :

* Le principe de légalité des délits et des peines. Ce principe est considéré comme satisfait en matière de sanction fiscale lorsqu’un texte définit les obligations de l’administré et prévoit quelle sanction lui sera infligée en cas de manquement : texte car loi ou règlement.
* Principe de nécessité des peines : implique d’une peine doit être proportionnée, personnelle et non automatique. Les sanctions administrative (fiscales) ne sont pas purement et simplement des sanctions pénales donc la règle de non-cumul des sanctions pénale n’interdit pas le cumul d’une sanction administrative et d’une sanction pénale : les deux sanctions pécuniaires additionnées ne peuvent pas excéder le montant maximal de l’amende encourue en raison de l’infraction
* Principe de non-rétroactivité de la règle pénale nouvelle
* Réalité in mitius de la règle pénale nouvelle plus douce : s’applique aussi en matière fiscale

Outre ces principes : art 7 DDHC consacre les droits de la défense qui sont eux aussi applicables aux sanctions administratives et donc aux sanctions fiscales. Enfin, la présomption d’innocence art 9 DDHC applicable aux sanctions administratives, y compris les sanctions fiscales

1. **La notion de sanction fiscale**

C’est une mesure défavorable mais pas seulement : elle revêt un caractère punitif : cela signifie que les mesures à caractère purement réparateur ne sont pas des sanctions (DI). Les pénalités fiscales sont bien des sanctions car elles ont comme leur nom l’indique un caractère punitif. Par contre, les majorations pour paiement de l’impôt en retard ne sont pas des sanctions fiscales car pas de dimensions punitives : sert à dédommager l’Etat

**Chapitre 2 : les sources législatives et règlementaires du droit fiscal**

La loi et le règlement constituent, d’un point de vue quantitatif, la principale source du droit fiscal, cela est conforté par la situation légale et règlementaire du contribuable. Les lois et règlements fiscaux font l’objet d’une codification donc d’une présentation unifiée. Mais cela ne résout pas les problèmes d’application des règles fiscales

1. **La codification des lois et règlements fiscaux**

Deux codes en matière fiscal : le plus connu est le code général des impôts et le livre des procédures fiscales

* Code général des impôts : édicté en 1950 : réunit en un seul code les codes qui existaient jusqu’alors : code général des impôts directs, le code fiscal des valeurs mobilières, le code des taxes sur le chiffre d’affaire, le code de l’enregistrement et le code du timbre. Le code général des impôts contient des dispositions législatives relatives aux impôts d’Etat, locaux, affectés à d’autres organisme. En plus, il y a 4 annexe codifiant les dispositions règlementaires d’application. Ici, les annexes sont fonction de la nature du texte d’application.
  + Annexe 1 : toutes les dispositions prises sous forme de règlement d’administration publique
  + Annexe 2 : ensemble des dispositions adoptées par décret en CE
  + Annexe 3 : issus de décret simples
  + Annexe 4 : réunit les dispositions résultant d’arrêtés ministériels
* Livre de procédures fiscales : depuis 1981. Son adoption fait suite au constat que le code général des impôts était devenu trop volumineux et trop complexe dans sa présentation : refonte code général des impôts pour l’alléger et le simplifier. Cette habilitation a été détourné et a conduite à l’adoption d’un nouveau code rassemblant les dispositions relatives à la procédure fiscale. Ce code porte le nom de livre car normalement, il aurait du s’agir du livre 7 du nouveau code général des impôts
* Codification très imparfaite car il y a deux codes et que cette démarcation n’est ni claire ni objective. Les modifications fréquentes du droit fiscal conduisent à surcharger les codes, en particulier le CGI. IL en résulte que la numérotation en chiffre s’agrémente de énième latins et en plus on y ajoute des lettres.

1. **L’application des lois et règlements fiscaux**

Cette application pose deux problèmes principaux : d’application dans le temps et d’application dans l’espace.

1. **L’application des lois et règlements fiscaux dans le temps :**

Problème : le droit fiscal est une matière instable. IL faut comprendre comment les législations et règlementations fiscales se succèdent. Cela soulève 3 questions :

* Question de la date d’entrée en vigueur des lois et règlements fiscaux
* Comment résoudre les conflits de loi fiscal dans le temps
* Quel est le délai d’exécution des lois et règlements fiscaux

1. **L’entrée en vigueur des lois et règlements fiscaux :**

Les lois et règlements fiscaux entrent en vigueur dans les mêmes conditions que les autres lois et règlements : le lendemain de la publication au JO. La loi ou le règlement peut prévoir une entrée en vigueur différé, c’est-à-dire postérieure à la date normale. Cette entrée en vigueur différée peut se justifier

* Par le soucis de permettre aux administrations fiscales de préparer la mise en œuvre du nouveau texte.
* Temps d’adaptation pour le contribuable

L’entrée en vigueur différé est toujours un droit pour le législateur et le pouvoir règlementaire. En revanche, l’entrée en vigueur différé est très rarement une obligation : obligation si : l’entrée en vigueur immédiate risque de porter une atteinte excessive à des intérêts publics ou privés.

En matière fiscale, l’application différée n’a jamais été imposée car le principe de confiance légitime n’impose pas de mise en vigueur retardée des règles fiscales. Pour l’UE, le droit fiscal est une matière mouvante, mutable : ne peut pas légitimement nourrir une confiance quant à la durée de ses règles.

La loi ou le règlement peuvent aussi prévoir une entrée en vigueur anticipée : on parle alors de norme rétroactive : très encadré. Si la rétroactivité est irrégulière, elle sera annulée

1. **La création jurisprudentielle des règles fiscales**

Le juge, notamment administratif, dispose d’un pouvoir normatif : passé sous silence par le CE : lorsque le juge fait acte normatif : on dit qu’il fait arrêt de règlement. Existe aussi en matière fiscale : car la matière fiscale est très largement écrite, notamment par loi et par conséquent, le juge n’a que peu de place pour exercer un pouvoir normatif. A notamment ce pouvoir pour définir des notions imprécises, créer des théories qui vont compléter les régimes existants ou encore quand il dégage des PGD. En droit fiscal : juge définit la notion de revenu pour préciser le champ d’application de l’IRPP ou bien dans les cas où le juge a défini des théories applicables en matière fiscale comme la théorie de l’acte anormal de gestion. Bien entendu applicable à la matière fiscal le principe d’égalité devant l’impôt

**Section 2 : La doctrine administrative :**

Ensemble des textes par lesquels l’administration fiscale fait connaitre l’interprétation qu’elle donne des lois et des règlements fiscaux. Prend la forme de circulaire : entendu comme l’ensemble des instructions, notes etc et les réponses ministérielles. Les circulaires occupent une place importante dans la vie administrative car permettent aux administrations de connaitre le sens à donner aux textes qu’elles ont à appliqués. Marqué en droit fiscal car la matière est très complexe. Ne dispense pas d’une application uniforme et de la nécessité de respecter la sécurité juridique : il faut pour cela que les contribuables sachent quels sont les textes appliqués. Si l’on parle de doctrine c’est parce que l’administration fiscal s’estime légitime à interpréter les textes et ces interprétations prennent le nom de doctrine, ce qui est normalement réservé aux analyses scientifiques. La doctrine administrative a tendance à modifier les textes qu’elle est censée uniquement interpréter : en présence d’un pouvoir règlementaire occulte qu’il a fallu encadrer juridiquement

1. **Le contrôle de la légalité de la doctrine administrative**

Contestable devant le JA par la voie du REP comme toutes les circulaires : autant pour la question de la recevabilité que du bien fondé.

1. **Le REP contre la doctrine administrative**

La doctrine administrative est essentiellement constituée de circulaires et le régime applicable est le même que pour les circulaires classiques : en matière de recevabilité du recours, deux périodes :

* Circulaires interprétatives et règlementaires distinguées
  + Interprétative se bornent à interpréter le texte de référence sans rien lui ajouter ni rien lui retrancher
  + Règlementaires : sont normatives donc portent une norme : peut ajouter ou retrancher au droit en vigueur
* Depuis 2002 : Mme Duvignères : vient compléter ND du Kreisker. Distingue dans les circulaires interprétatives les classiques (facultative) et les impératives (obligatoires) qui impose un sens au texte. Pour le juge, s’il y a un ordre, il y a possibilité de contrôler : dès lors qu’on impose un choix au fonctionnaire, on lui supprime une faculté de choix donc on ôte quelque chose au texte.

1. **Condition de légalité de la doctrine administrative :**

Il s’agit de la question du bien-fondé : question de savoir si une circulaire dont le recours est recevable est légal ou pas. A cet égard, on constate que pour les circulaires règlementaires, les règles de légalités sont les mêmes que pour tous les actes règlementaires. Circulaire n’est entaché d’incompétence que si son auteur n’a pas de pouvoir règlementaire. Pour les circulaires interprétatives impérative, le juge accepte donc de les examiner : elle donne un ordre qui réitère le contenu du texte qu’elles interprètent : si une circulaire reprend une loi, le juge ne peut rien faire sauf à prouver une conventionalité (Nicolo 1989) car incompétent pour contrôler la loi.

1. **L’invocabilité de la doctrine administrative par les contribuables.**

Cette doctrine est opposable par l’administration aux administrés : l’établissement de l’impôt se fait effectivement selon le sens donné par l’administration fiscale aux textes à appliquer : en cas de changement de doctrine administrative, l’administration peut rectifier des impositions déjà établies pour les mettre en conformité avec la doctrine nouvelle : aussi longtemps que le droit de reprise n’est pas prescrit (3 ans). Cela signifie que la doctrine administrative présente un caractère rétroactif.

Les contribuables peuvent aussi invoquer la doctrine administrative contre l’administration fiscale si elle y a accès : réponses ministérielles. Les conditions sont spécifiques au droit fiscal et sont au nombre de 6 :

* Il faut qu’il s’agisse d’une interprétation : clarification du sens d’une norme
* L’interprétation doit être formelle (catégorique)
* Seules interprétations invocables sont celles qui émanent de l’administration fiscale
* La norme interprétée doit figurer dans un texte : une doctrine qui commente une autre doctrine n’est pas invocable. Ne fonctionne pas avec jurisprudence car n’est pas norme écrite.
* L’interprétation figure dans une circulaire ou une instruction publiée
* Il n’est pas exigé que l’interprétation soit légale : le contribuable peut se prévaloir d’une doctrine illégale 🡪 ce n’est pas au contribuable de supporter les conséquences des illégalités commises par l’administration lorsqu’elle interprète.

Ces conditions sont cumulatives et d’autres conditions existent selon l’imposition concernée :

* Le contribuable ne peut invoquer la doctrine administrative qu’à propose d’une imposition donc tout prélèvement obligatoire qui n’est pas une imposition ne bénéficie pas de ce régime
* Doit avoir été établit sur le fondement de la doctrine invoquée : le contribuable ne peut pas se prévaloir d’une doctrine ultérieure plus favorable pour obtenir satisfaction : si existe au jour du fait générateur de l’impôt. Pour l’impôt sur le revenu, la doctrine applicable est celle existant au 31 décembre de l’année d’imposition

**Titre 2 : les sources internationales et supranationales du droit fiscal**

Le droit fiscal est une discipline à l’origine purement interne ou presque car ses seules sources supranationales ont longtemps été les conventions internationales fiscales passées avec d’autres Etats que l’Etat français. Le droit fiscal international s’est cependant développé avec la convention européenne de sauvegarde des droits de l’Homme et avec le droit de l’UE : ce sont eux qui constituent le droit supranational. On peut en revanche noter que les coutumes internationales et les PGD international n’ont quasiment pas d’application en droit fiscal : tient à la hiérarchie des normes : en effet, la coutume internationale et les PGD international ont une valeur infra-législatives. Or, l’essentiel du droit fiscal français et porté par la loi

**Chapitre 1 : les conventions fiscales internationales**

La France est un Etat qui est souverain fiscalement, comme tous les autres Etats. Il en résulte qu’il est nécessaire d’articuler les fiscalités des différents Etats entre elles : cela se fait au moyen de conventions fiscales internationales. Les conventions purement fiscales sont à 95% bilatérales

1. L’objet des conventions fiscales internationales :

A pour but d’éviter la double imposition. Mais, vise aussi à prévenir la fraude fiscale

1. La prévention de la double imposition :

Les Etats définissent souverainement les critères de rattachement de la matière imposable à leur territoire fiscal. Critères possibles :

* La nationalité conduit à imposer uniquement les citoyens de l’Etat en cause où qu’il soit
* Résidence : conduit à imposer les personnes qui résident sur le territoire fiscal
* Critère de territorialité : conduit à imposer la matière imposable se trouvant sur le territoire fiscal acquise sur ce territoire ou distribuée sur ce territoire

Ces critères peuvent être cumulés et chaque Etat choisit son ou ses critères : des contribuables possédant un élément d’extranéité peuvent subir une double imposition ou bénéficier d’une non-imposition : Ex : France impose les revenus réalisées sur son territoire et la Belgique les revenus de ses résidents : le contribuable résident en Belgique et réalisant ses revenus en France serait imposé deux fois alors que le contribuable résident en France et réalisant ses revenus Belgique ne serait pas imposé du tout 🡪 Conventions internationales servent à régler ce genre de problème. Plus d’une centaine passée par la France : les principaux impôts concernés sont les impôts sur le revenu, les droits de succession et certains impôts sur le capital : en revanche, les taxes sur le chiffre d’affaire ne sont jamais concernées par cette convention.

3 méthodes de résolution des problèmes :

* Méthodes de l’exemption : la convention précise au quel des deux Etats est attribué exclusivement le pouvoir d’imposition. Ce système conduit à exonérer les revenus dans l’un des deux Etats
* Méthode de l’imputation : l’impôt payé dans un des Etats est déduit de l’impôt payé dans l’autre
* Méthode des taux effectifs : conduit à ne pas tenir compte de la non-imposition de certains revenus en raison d’une convention fiscale internationale et à maintenir intégralement la progressivité de l’impôt : cela permet d’imposer des revenus en France exactement de la même manière que si le contribuable y vivait et y acquitait ses impôts en totalité

1. **Prévention de la fraude fiscale**

Les conventions fiscales internationales ont souvent pour but de prévenir l’évasion fiscale et la fraude fiscale. Pour échapper à leur Etat, certains contribuables peuvent être tentés de se domicilier dans un autre Etat ou d’exiler une partie de leur patrimoine ou de leur revenu : les conventions fiscales internationales prévoient des mesures d’assistance mutuelle entre les administrations fiscales des Etats concernés