

LICENCE 2 — 2nd semestre

Droit fiscal.

Théorie générale du droit fiscal

JURIS'Perform
TGDF - Fiche n°1
Introduction

A - Définitions

Le Droit fiscal désigne l'ensemble des règles permettant à l'Etat d'établir et de percevoir l'impôt.

Le terme d'impôt est large puisqu'il est souvent employé pour parler de plusieurs prélèvements différents : l'impôt à proprement parler, les taxes, redevances ou encore les cotisations. La définition de ces notions constitue alors la fondation de tout cheminement intellectuel dans la matière fiscale.

1) Les impositions de toute nature

On range dans la catégorie des impositions de toute nature les impôts à proprement parler ainsi que les taxes.

Gaston Jèze, dit « le père des finances publiques », définissait la notion de l'impôt comme une « *Prestation de valeurs pécuniaires requise des particuliers par voie d'autorité, le recouvrement ayant lieu, s'il le faut, par la force, à titre définitif, sans contrepartie, en vue de la couverture des dépenses d'intérêt général* ».

Cela constitue les principaux critères d'identification d'un impôt de toute nature :

- Prestation de valeurs pécuniaires ;
 - La perception de l'impôt doit être payée en **argent**.
 - Une exception résiduelle demeure : la dation en paiement, qui consiste pour un particulier à régler une dette fiscale grâce à un bien, souvent une œuvre d'art. Le musée Picasso est principalement composé d'œuvres reçues sous la forme de dation. Cela permet aux personnes publiques de récupérer du patrimoine ; la valeur de l'œuvre ainsi récupérée pouvant différer du prix de l'impôt dû.
- Requise des particuliers ;
 - La définition de Jèze date de 1936. Depuis, l'avènement des personnes morales et de leur fiscalisation a largement réduit l'importance de ce critère.
- Par voie d'autorité, le recouvrement ayant lieu, s'il le faut, par la force ;
 - Il s'agit ici de faire intervenir la notion de Prerogatives de Puissance Publique. L'administration va pouvoir établir, **sans l'aval préalable du juge**, un titre exécutoire, c'est-à-dire générer sur le contribuable une obligation de régler la somme mentionnée.
- A titre définitif
 - L'impôt, une fois perçu, ne peut en principe faire l'objet d'une restitution.
- Sans contrepartie
 - Critère permettant de distinguer les impôts et taxes des autres prélèvements.
 - En matière d'impôt, on parle de contrepartie non identifiée. En effet, l'impôt permet de couvrir les dépenses publiques qui *in fine* bénéficieront au contribuable. Mais un contribuable ne peut arguer le paiement d'impôt pour exiger l'investissement de l'argent public dans tel ou tel projet.
 - En matière de taxe, on dit qu'il peut exister une contrepartie mais que celle-ci n'est pas équivalente. *Ex : la Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères (TEOM) voit une contrepartie : l'enlèvement des ordures ; mais son montant ne dépend pas de la quantité de déchets retirés.*
- En vue de la couverture des « dépenses d'intérêt général ».
 - C'est-à-dire les dépenses auxquelles doivent faire face les personnes morales de droit public au profit de la collectivité.

S'agissant du régime de ces impositions de toute nature (impôt et taxe), il n'y a que le législateur (article 34 Constitution) qui peut les établir, les réformer et les supprimer. Tout prélèvement répondant aux critères ci-dessus mais ayant été voté par le pouvoir réglementaire sera illégal et donc caduc.

2) Les autres prélèvements

a) Les redevances pour services rendus

Une redevance pour service rendu est une contrepartie directe du bénéfice d'un service public. On voit ici la différence principale avec les impositions de toute nature : la contrepartie. Plus encore, il est exigé que cette contrepartie corresponde à la valeur du service rendu.

*Exemple : la **Redevance** d'Enlèvement des Ordures Ménagères (REOM) est payée par les contribuables et est basée sur la quantité/volume/poids d'ordures retirées. On voit bien ici les logiques différentes entre la REOM et la TEOM (cf supra).*

Les redevances sont établies par le pouvoir réglementaire (Art 37 Constitution).

b) Les cotisations sociales

Définition issue de la jurisprudence du CConstit du 13/08/1993 *Maîtrise de l'immigration* : « Prélèvements de caractère obligatoire, versés au financement des différents régimes de sécurité sociale par des employeurs et des assurés, ceux-ci ouvrant droit aux prestations et avantages servis par ces régimes ».

Ici la contrepartie peut être trouvée dans les prestations ouvertes par de telles cotisations, notamment s'agissant de la durée pendant laquelle le contribuable a cotisé. *Ex : retraites*. Ce principe n'est pas toujours vrai et une déconnexion peut exister entre le montant des cotisations et l'étendue des prestations sociales perçues.

On gardera à l'esprit que **la dénomination du prélèvement ne correspond pas nécessairement à la réalité juridique**. Une cotisation peut parfois être nommée taxe par le jurislatureur, et inversement. A titre d'illustration, le Conseil Constitutionnel (Décision DC 28/12/1990) a pu déduire que la Contribution Sociale Généralisée (CSG) est en réalité un impôt.

B - Classification des impôts

La matière fiscale reste une matière juridique, et à ce titre ne fait pas exception au besoin de classification. Il en existe de nombreuses, les plus importantes sont sûrement les suivantes :

1) Les impôts directs ou indirects

Distinction très ancienne.

- Les impôts directs : ils sont établis par voie de rôle. Les rôles correspondent aux listes de contribuables passibles de l'impôt établies par l'administration fiscale. Les impôts directs sont généralement des impôts qui frappent périodiquement des situations ayant un certain caractère de permanence et pour l'établissement duquel on peut établir cette fameuse liste de contribuables. Ces rôles sont les titres exécutoires, c'est-à-dire qu'ils permettent à l'administration de recouvrer les sommes sans l'accord préalable d'un juge.
 - *Exemple : Impôt sur le revenu, taxe foncière, taxe d'habitation...*
- Les impôts indirects sont tous les impôts qui ne sont pas établis par voie de rôle.
 - *Ex : TVA, Taxe de séjour, droits de mutation...*

L'intérêt de la distinction se trouve notamment au niveau du contentieux, puisque les impôts directs relèvent de la compétence du juge administratif ; là où les impôts indirects seront de la compétence du juge judiciaire (exception faite de la TVA qui relève de l'ordre administratif)

2) Les impôts sur les revenus, la dépense ou le capital

- Les impôts sur les revenus frappent les richesses susceptibles d'être renouvelées dans un certain laps de temps en général une année. *Ex : l'IR, l'IS...*
- Les impôts sur la dépense frappent l'utilisation de richesse par l'acquisition de biens ou services. Ce sont essentiellement des impôts indirects. *Ex : la TVA, droits d'accises...*
- Les impôts sur le capital, aussi appelés impôt sur le patrimoine, concernent la possession de richesse au sens où elle est acquise, figée dans le temps. *Ex : l'Impôt sur la Fortune Immobilière (IFI), droits de succession...*

C - Les modalités d'établissement de l'impôt

Méthodologiquement, il convient de procéder par étapes successives pour le calcul de l'impôt dû.

1) Champ d'application

Déterminer le champ d'application, c'est vérifier que l'impôt peut s'appliquer à l'espèce.

On vérifie alors le champ personnel, c'est-à-dire qui va payer l'impôt. *Exemple : pour l'IR ce sera le contribuable personne physique.*

On vérifie également le champ territorial, c'est-à-dire quelles règles viennent s'appliquer. *Pour l'IR ce sera le pays d'implantation du domicile fiscal qui sera important.*

Enfin, on vérifie enfin le champ matériel, c'est-à-dire l'objet même de l'impôt, ce qui va être frappé par celui-ci. *Pour l'IR, ce seront les revenus du foyer fiscal.*

2) La base d'imposition

C'est-à-dire l'inventaire de toutes les sommes répondant aux règles de cet impôt. *Ex : pour l'IR, en matière de Traitements et Salaires, rentrent dans la base imposable tous les salaires du contribuable perçus au titre de l'année.*

3) L'assiette

Correspond à la somme à laquelle sera appliqué le taux d'imposition. *Ex : pour l'IS, en matière de Traitements et Salaires, ce sera ce salaire diminué soit des 10% forfaitaires soit des frais réels (cf fiche IR - TS).*

4) La liquidation

Rendre liquide signifie calculer le montant de la dette fiscale exigible par application du taux de l'impôt. *Ex : pour l'IR, cela correspond à appliquer le barème de l'impôt sur le revenu.*

5) Le recouvrement

Le contribuable va alors déclarer puis payer l'impôt ainsi dû.

6) Le contrôle / contentieux

Phase non systématique. Le droit fiscal français étant un **système déclaratif** -où chaque contribuable déclare son revenu-, l'administration fiscale peut opérer des contrôles et récupérer l'éventuel manquement. Par suite, le contribuable peut décider de contester le surplus réclamé et démarrer une phase contentieuse auprès du juge.

B - Principes

1) Légalité

Ce principe signifie qu'il appartient au **législateur** de fixer les modalités de l'impôt.

L'article 34 de la Constitution de 1958 fixe le domaine de compétence du législateur : « *La loi fixe les règles concernant :[...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ». Chaque année, le Parlement a la charge de voter les lois de finances (Art 47 Constitution) et ainsi régler un certain nombre de dispositions fiscales. Donc si on veut se prévaloir du principe de légalité de l'impôt il faut qualifier l'imposition (cf supra "imposition de toute nature") et voir si c'est réellement le législateur qui l'a votée.

A l'inverse, le pouvoir réglementaire, n'a presque aucun pouvoir en matière fiscale. Le pouvoir réglementaire va recouvrer une partie de sa compétence, notamment pour appliquer les lois et son pouvoir autonome. C'est-à-dire qu'il sera chargé de préciser les dispositions législatives restées vastes (*ex : la loi peut subordonner l'application d'un régime fiscale à l'exercice d'une option ; le pouvoir réglementaire viendra déterminer les modalités que doit revêtir cette option*).

S'agissant de son pouvoir autonome, on l'a vu, le pouvoir réglementaire est chargé de régler le sort des cotisations sociales et redevances (art 37 Constitution)

Ce principe a une valeur constitutionnelle depuis 1971 (depuis CConstit, décision DC 16/07/1971 n° 71-44 *Liberté d'association*) : **Art 14 DDHC 1789** : « *Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* ».

2) L'égalité

Le principe d'égalité devant l'impôt repose sur 2 fondements constitutionnels : l'art 6 DDHC (égalité devant la loi), soit l'art 13 DDHC (le principe d'égalité devant les facultés contributives de chacun).

En revanche, il se peut que 2 contribuables se voient appliquer des règles fiscales différentes l'un de l'autre. Décision CConstit 29/12/1998, LF pour 1999 : « *Considérant que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* ». Ainsi, pour permettre à 2 contribuables d'être traités différemment, il faut respecter 3 conditions :

- Ils doivent être placés dans des situations différentes ;
 - o Critère très large, il faudra faire un contrôle de chaque facteur de différence afin de savoir s'il est suffisant pour justifier un traitement différent.
- L'inégalité doit être motivée par des raisons d'intérêt général ;
 - o Le CC ne contrôle pas réellement la validité du motif d'IG car trop politique. Il opère un tout petit contrôle, quasi formel.
- La différence de traitement est en rapport avec l'objet de la loi
 - o Prenons un exemple pour mieux comprendre : La « *taxe carbone* ». Cette loi avait pour objet de sanctionner tous les émetteurs industriels de gaz à effet de serre. Au fil des lectures parlementaires, plusieurs dérogations ont été apportées au texte, et notamment pleins d'exonérations. A aboutit à ce que 93 % des émissions de CO2 d'origine industrielle soient exonérées totalement ou partiellement. Le CConstit (décision 29/12/2009 LF pour 2010) dans cette hypothèse a censuré le dispositif légal en soutenant que le dispositif n'était plus cohérent avec l'objectif politique qu'il était censé concrétiser.

3) Nécessité

3^{ème} grand principe. Signifie qu'un impôt doit avoir pour unique but et justification de financer les charges publiques ; autrement il ne serait pas nécessaire et ne pourrait être mis en place. Prévu aux articles 13 DDHC (« contribution commune est indispensable ») et 14 DDHC (« nécessité de la contribution publique »).

Principe à portée relative car l'impôt a aujourd'hui d'autres fonctions que le financement des dépenses publiques, telles la fonction redistributive ou incitative. De plus, presque tout motif d'intérêt général pourra justifier la nécessité d'un impôt, notamment par l'aspect politique de ce motif.

Principe rarement utilisé par le Conseil Constitutionnel pour censurer une disposition fiscale. En revanche, il est parfois utilisé pour légitimer le contrôle et redressement fiscal opéré par l'administration fiscale (Décision CConstit 29/12/1984, LF 1985).

4) Annualité

Il découle du principe du consentement à l'impôt (art 14 DDHC) et signifie que les dispositions fiscales sont annuelles et autorisées de manière provisoire - et non pas permanente - par le premier article de la Loi de Finances de l'année. *Exemple de la LF pour 2024, Article 1^{er} : « I. - La perception des ressources de l'Etat et des impositions de toutes natures affectées à des personnes morales autres que l'Etat est autorisée pendant l'année 2024 conformément aux lois et règlements et aux dispositions de la présente loi. ».*

5) La rétroactivité fiscale

Ce principe n'a qu'un caractère législatif puisque ressort de l'art 2 du Code civil « La loi ne dispose que pour l'avenir, elle n'a point d'effet rétroactif ». Dès lors, une loi, étant de même valeur normative que cet article, peut très bien prévoir qu'une disposition légale s'appliquera de manière rétroactive. Tel est le cas de l'art 1^{er} de la loi de finances, par exemple pour 2024 :

« II. - Sous réserve de dispositions contraires, la présente loi s'applique :
1° A l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2023 et des années suivantes ;
2° A l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2023 ;
3° A compter du 1^{er} janvier 2024 pour les autres dispositions fiscales. »

On voit alors qu'une loi intervenue en fin d'année (29 décembre 2023 en l'espèce) vient régler l'imposition des revenus perçus depuis le 1^{er} janvier concernant l'impôt sur le revenu et sur les sociétés. Comme l'écrivait Maurice Cozian, ceci revient à ce que l'État dise aux contribuables : « Jouez d'abord, on vous donnera les règles du jeu à la fin de la partie ! ».

En réalité la seule intervention constitutionnelle s'agissant de la rétroactivité fiscale intervient en matière pénale et est posée à l'article 8 DDHC : « [...] nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement [...] ». En effet, les sanctions fiscales sont assimilées aux sanctions pénales (CConstit 30/12/1982 LF rectificative pour 1982). C'est par le biais de cette assimilation qu'on peut utiliser ce principe de rétroactivité des sanctions pénales aux sanctions fiscales .

6) L'autonomie

Il est parfois revendiqué par la doctrine l'idée selon laquelle le droit fiscal fonderait un droit autonome, un droit distinct du droit privé comme du droit public. En effet, il arrive que le juge fiscal ne tienne pas compte des qualifications apparentes, c'est le réalisme fiscal. *Ex : une vente d'un immeuble de 100 000€ pour seulement 1€ sera requalifiée de donation, et déclenchera un régime fiscal différent, notamment s'agissant des droits de mutation.*

De plus, le droit fiscal ne s'arrête pas à la légalité d'une activité pour l'imposer, on dit que c'est un droit est un droit immoral. *Ex : les proxénètes, trafics de drogue... génèrent des revenus et peuvent donc subir l'impôt.*

Néanmoins, le juge fiscal va interpréter les concepts fiscaux selon l'acception qu'ils ont dans les autres branches du Droit, privé et/ou public. Par exemple la définition de meuble ou immeuble du droit civil, la notion d'activité économique du code de commerce, les grands principes comptables,...

A – Les sources internes

1) Les sources constitutionnelles, légales et réglementaires

La plupart des fondements ayant été évoqués supra, on se contentera de rappeler quelques basiques.

La hiérarchie des normes régit notre système juridique et le droit fiscal n'y fait pas exception. Doivent donc être observés en plus des règles du bloc de constitutionnalité les Principes Généraux du Droit (PGD), PFRLF, Objectifs/Principes à Valeur Constitutionnelle (OVC et PVC).

2) La doctrine administrative

Source particulière du Droit, propre à la matière fiscale. Matière mouvante (les 2/3 du CGI sont réformés chaque année) et parfois mal rédigée, il fallait pallier cette difficulté pour répondre au principe **de clarté et d'intelligibilité de la loi**. Dès lors, a été consacré la **doctrine administrative**.

La doctrine administrative prend la forme d'avis, de circulaires ou d'instructions ministérielles qui viennent **expliquer le sens des normes fiscales de manière pédagogique**. Dit autrement, c'est la façon dont l'administration fiscale comprend et appliquera les normes fiscales.

Cette doctrine, bien distincte de la doctrine universitaire, permet au contribuable, aux praticiens et à l'administration d'être informés sur l'interprétation des textes faites par l'administration fiscale elle-même. Elle joue un rôle important puisqu'en cas de contrôle fiscal, c'est cette interprétation que devra suivre l'administration fiscale.

Cette doctrine peut avoir 2 portées :

- Une portée générale (Art 80 A LPF) : C'est « l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulées par une autorité fiscale en vue principalement d'assurer une application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national ». Donc on est en présence de la vulgarisation d'une norme de Droit

objectif. C'est une interprétation de **portée générale et absolue**, pour tous les contribuables. En principe, elle est publiée par l'administration fiscale via le Bulletin Officiel des Finances Publiques (dit BOFiP).

- Une portée **individuelle** (Art 80 B LPF) : il s'agit d'interpréter un texte fiscal, mais à l'égard d'un contribuable déterminé et de sa situation particulière. Interprétation qui ne vaut que pour telle ou telle situation de fait précise, un autre contribuable ne pourra utiliser cette interprétation à son profit, même s'il s'estime placé dans une situation analogue.

L'opposabilité de la doctrine administrative :

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'administration prend connaissance de la situation du contribuable, fait application des textes en vigueur et, parfois, opère un redressement (= réclame + d'impôt que ce qui a été payé). Dès lors, la question de l'interprétation du texte est centrale dans les rapports administration/administré.

N'ayant pas de réelle valeur normative, le contribuable peut **opposer** à l'administration tantôt la doctrine administrative, tantôt la loi pour régler sa situation. En effet, si la doctrine lui est plus favorable que la loi, même si elle est illégale (= loi mal interprétée), alors le contribuable pourra l'opposer à l'administration. C'est-à-dire exiger qu'elle applique l'interprétation plutôt que le texte lui-même. Il faudra tout de même que la doctrine soit en vigueur à la date des opérations en cause.

Si en revanche la doctrine est moins favorable pour le contribuable que la loi, alors il ne pourra pas s'en prévaloir et il sera fait application de la loi.

B – Sources externes

Le pouvoir fiscal est un des éléments marquant la souveraineté d'un Etat. Dès lors la production de normes fiscales dans un contexte international est délicate. Toutefois, pour régler certaines problématiques, notamment d'évasions fiscales, un cadre commun a semblé être nécessaire.

1) L'Union européenne

Source internationale importante, notamment depuis la mise en place de l'espace Schengen et de la libre circulation des personnes et des capitaux. L'UE est venu harmoniser un certain nombre de règles fiscales, notamment :

Prépa Droit Juris'Perform

www.juris-perform.fr

6 bis bd Pasteur / 9 bis rue Saint Alexis 34000 Montpellier

Tel : 07 69 76 64 99

- **Poser un cadre en matière de TVA.** Même si les taux de TVA ne sont pas identiques dans tous les pays, elle est « normalisée » c'est-à-dire que les pays disposent d'une marge de manœuvre restreinte, notamment le taux de TVA ne peut être < à 15 %. Plus encore, une fraction du produit de la TVA (environ 1%) collecté en France vient financer le budget de l'UE, d'où la nécessité d'une régulation conventionnelle.
- **Favoriser la libre circulation et la liberté d'entreprendre.** L'idée est qu'une entreprise doit pouvoir s'implanter dans l'Etat de son choix et organiser son activité sans discrimination en fonction de son origine. *Par exemple la France ne peut instaurer un cadre législatif favorisant les entreprises françaises au profit d'entreprises faisant partie d'un groupe allemand.* Dès lors l'UE est intervenue non seulement pour éviter ces discriminations mais également soutenir les échanges d'entreprises implantées dans plusieurs Etat (*ex : régime mère-fille, cf fiches IS*).
- **Réguler les droits de douane et d'accises.** Il n'existe plus en réalité de frontières **intérieures** dans l'espace de l'UE. Les frontières fiscales sont néanmoins maintenues avec les Etats hors UE.

2) Les autres sources internationales

On retrouve les grands principes de la CEDH tels que le droit au procès équitable (art 6§1 Conv.EDH) ou le droit au respect des biens (art 1^{er} protocole 1, annexé à la Conv.EDH).

Autre élément conventionnel extrêmement important : les **conventions fiscales internationales**. En effet, chaque pays dispose de son cadre législatif propre, et il arrive qu'un contribuable qui tire des revenus de plusieurs pays se voit imposé plusieurs fois sur ces revenus, voire bénéficie de plusieurs régimes de faveur. Ainsi, pour éviter les doubles impositions, ou doubles non-impositions, les pays ont mis en place des conventions fiscales internationales (ou « conventions bilatérales »). C'est-à-dire qu'on n'appliquera pas les règles de droit commun de chaque pays, mais celles édictées par la convention fiscale idoine.

Dès lors, à l'occasion d'un cas pratique à dimension internationale, il faut toujours se poser la question d'un régime spécial dispensé par une convention fiscale internationale qui s'appliquerait en lieu et place du Droit commun tel qui est disposé par le code général des impôts.